



**Современный  
Гуманитарный  
Университет**

**Дистанционное образование**

---

Рабочий учебник

Фамилия, имя, отчество \_\_\_\_\_

Факультет \_\_\_\_\_

Номер контракта \_\_\_\_\_

## **НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА**

### **ЮНИТА 3**

**НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ  
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**МОСКВА 1999**

Разработано Масич Н.М., кандидатом экономических наук

Рекомендовано Министерством общего  
и профессионального образования  
Российской Федерации в качестве  
учебного пособия для студентов высших  
учебных заведений

## **КУРС: НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА**

- Юнита 1. Сущность налоговой системы
- Юнита 2. Налоговая система России
- Юнита 3. Налоговая система внешнеэкономической деятельности

### **ЮНИТА 3**

Рассмотрены особенности налогообложения при осуществлении внешнеэкономической деятельности, совокупность и порядок взимания таможенных платежей, налогообложение иностранных юридических и физических лиц в РФ. Дана характеристика построения налоговых систем зарубежных стран и их особенностей; изложена специфика применения основных налогов в отдельных странах. Приведены основные направления внешней налоговой политики.

Для студентов Современного Гуманитарного Университета

Юнита соответствует профессиональной образовательной программе № 4

## ОГЛАВЛЕНИЕ

	стр.
ПРОГРАММА КУРСА .....	4
ЛИТЕРАТУРА .....	5
ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ .....	6
ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОБЗОР .....	9
1. Налоги в сфере внешней торговли .....	9
1.1. Протекционизм и налоги .....	9
1.2. Законодательные основы таможенных платежей .....	10
1.3. Таможенные пошлины и сборы .....	11
1.4. Совокупность платежей при осуществлении внешнеторговой деятельности .....	16
2. Налогообложение в зарубежных странах, его особенности .....	18
2.1. Особенности налогового законодательства и построения налоговых систем .....	18
2.2. Особенности взимания отдельных налогов .....	25
3. Налоги как средство государственного регулирования в международных экономических отношениях .....	34
3.1. Внешняя налоговая политика .....	34
3.2. Проблема международного двойного налогообложения .....	35
3.3. Виды налоговых соглашений .....	36
3.4. Налогообложение прибыли, доходов и имущества иностранных юридических лиц в РФ .....	37
3.5. Налогообложение иностранных физических лиц в РФ .....	39
3.6. Налоговые убежища и оазисы .....	40
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ .....	44
ТРЕНИНГ УМЕНИЙ .....	45
ГЛОССАРИЙ*	

---

\* Глоссарий расположен в середине учебного пособия и предназначен для самостоятельного заучивания новых понятий.

## **ПРОГРАММА КУРСА**

Налоги в сфере внешней торговли: протекционизм и налоги; законодательные основы таможенных платежей; таможенные пошлины и сборы (определение таможенной стоимости; ставки и виды таможенных пошлин; тарифные преференции и льготы; уплата таможенных платежей); совокупность платежей при осуществлении внешнеторговой деятельности.

Налогообложение в зарубежных странах, его особенности: особенности налогового законодательства и построения налоговых систем (налоговый договор; налоги и инфляция; целевые налоги; ставка налога; налоговые льготы; способы налогообложения; органы налогового контроля; налоговые санкции); особенности взимания отдельных налогов (прямые налоги на доходы; основные косвенные налоги; имущественные налоги; социальные платежи).

Налоги как средство государственного регулирования в международных экономических отношениях: внешняя налоговая политика; проблема международного двойного налогообложения; виды налоговых соглашений; налогообложение прибыли, доходов и имущества иностранных юридических лиц в РФ; налогообложение иностранных физических лиц в РФ; налоговые убежища и оазисы.

## **ЛИТЕРАТУРА**

### **Базовая**

- \*1. Налоги. Учеб. пособие. / Под ред. Д.Г.Черника. Изд. 3-е. М., 1997.

или

- \*2. Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России. Учеб. пособие. М., 1996.

### **Дополнительная**

3. Буглай В.Б., Ливенцев Н.Н. Международные экономические отношения. Учеб. пособие. М., 1996.

4. Вавилов Н.Н. Налоги и налогообложение: зарубежный опыт. Учеб. пособие. 1994.

- \*5. Волкова Н.Д. и др. Налоговая система в России. Учеб. пособие. М., 1996.

- \*6. Глухов В.В., Дольдэ И.В. Налоги. Теория и практика. Учеб. пособие. С-Пб., 1995.

- \*7. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.

- \*8. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира. Справочник. М., 1995.

- \*9. Налоговые системы зарубежных стран. Учебник для вузов. / Под ред. В.Г.Князева, Д.Г.Черника. М., 1997.

- \*10. Семенов К.А. Государственное регулирование внешнеэкономических связей России. М., 1995.

- \*11. Экономика внешних связей России. Учеб. пособие. / Под ред. А.С.Булатова. М., 1995.

12. Горбунов А.Р. Оффшорный бизнес и создание компаний за рубежом. М., 1995.

- \*13. Замятин Б.И. Свободные экономические зоны. Опыт, проблемы создания и развития. Учеб. пособие. М., 1993.

14. Иванеев А.И. Налогообложение иностранных компаний и предприятий с участием иностранных инвестиций. М., 1997.

15. Налоговая политика в индустриальных странах. Сборник обзоров. ИНИОН, М., 1995.

16. Овчинникова С.Г. Зоны свободного предпринимательства. Учеб. пособие. С-Пб., 1996.

### **Нормативные акты**

17. Налоговый кодекс Российской Федерации. Проект. 1996.

18. Таможенный кодекс Российской Федерации, 1993.

19. Все сборы, налоги и платежи на таможне. Справочник. / Под ред. Асалиева А.С. М., 1997.

Примечание. Знаком (\*) отмечены работы, выдержками из которых сформирован тематический обзор.

Современный Гуманитарный Университет

### ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ

№ п/п	Умение (расчет)	Алгоритмы
1	<p>Расчет специфической таможенной пошлины:</p> $П_{\text{сп}} = Q \times \text{Ст}_{\text{сп}} \times \frac{\text{курс ЭКЮ}}{\text{курс валюты}} \times k,$ <p>где <math>П_{\text{сп}}</math> - сумма специфической таможенной пошлины;  <math>Q</math> - количество товара;  <math>\text{Ст}_{\text{сп}}</math> - ставка специфической таможенной пошлины в ЭКЮ на единицу товара;  курс валюты и ЭКЮ - текущий курс рублю валюты страны приобретения товара и ЭКЮ;  <math>k</math> - коэффициент, корректирующий базовую ставку таможенной пошлины в зависимости от страны происхождения товара.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определение количества ввозимого товара.</li> <li>2. Определение ставки специфической таможенной пошлины по справочнику.</li> <li>3. Определение значения коэффициента <math>k</math>. Необходимо учитывать страну происхождения товара (ставка или увеличивается в 2 раза, когда страна неизвестна, или от нее берется 75% - для развивающихся стран, или товар ввозится беспошлинно - для наименее развитых стран).</li> <li>4. Определение текущего курса ЭКЮ и валюты страны приобретения товара.</li> <li>5. Расчет специфической таможенной пошлины по формуле.</li> </ol>
2	<p>Расчет адвалорной таможенной пошлины:</p> $П_{\text{ад}} = S \times \frac{\text{Ст}_{\text{ап}}}{100\%} \times k,$ <p>где <math>П_{\text{ад}}</math> - сумма адвалорной таможенной пошлины;  <math>S</math> - таможенная стоимость товара;  <math>\text{Ст}_{\text{ап}}</math> - ставка адвалорной таможенной пошлины в процентах.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определение таможенной стоимости товара.</li> <li>2. Определение ставки адвалорной таможенной пошлины по справочнику.</li> <li>3. Определение значения коэффициента <math>k</math>. Необходимо учитывать страну происхождения товара (ставка или увеличивается в 2 раза, когда страна неизвестна, или от нее берется 75% - для развивающихся стран, или товар ввозится беспошлинно - для наименее развитых стран).</li> <li>4. Расчет суммы адвалорной пошлины по формуле.</li> </ol>
3	<p>Расчет акциза, взимаемого по комбинированной ставке:</p> $A' = Q \times \text{Ст}_{\text{ас}} \times \frac{\text{курс ЭКЮ}}{\text{курс валюты}};$ $A'' = S \times \frac{\text{Ст}_{\text{аа}}}{100\%},$ <p>где <math>A'</math> - сумма акциза, взимаемого по специфической ставке с единицы товара;</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определение количества товара.</li> <li>2. Определение ставки акциза в ЭКЮ с единицы товара.</li> <li>3. Определение текущего курса ЭКЮ и валюты страны приобретения товара.</li> <li>4. Расчет суммы акциза по специфической ставке.</li> </ol>

№ п/п	Умение (расчет)	Алгоритмы
	<p>Q - количество товара;  <math>Ст_{ас}</math> - ставка акциза в ЭКЮ с единицы товара (специфическая);  курс валюты и ЭКЮ - текущий курс к рублю валюты страны приобретения товара и ЭКЮ;  <math>A^*</math> - сумма акциза, взимаемого с таможенной стоимости товара;  S - таможенная стоимость товара;  <math>Ст_{аа}</math> - ставка акциза, взимаемого со стоимости товара (адвалорная).</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Определение таможенной стоимости товара.</li> <li>Определение ставки акциза, взимаемого с таможенной стоимости товара.</li> <li>Расчет суммы акциза с таможенной стоимости товара.</li> <li>Сравнение двух получившихся величин и избрание наибольшей из них в качестве необходимой суммы платежа.</li> <li>Иногда комбинированная ставка может предусматривать уплату одновременно обеих исчисленных сумм.</li> </ol>
4	<p>Расчет суммы таможенного сбора за хранение товара:  <math>ТС_x = Q \times Ст_c \times N \times \frac{\text{курс ЭКЮ}}{\text{курс валют ы}}</math>,  где <math>ТС_x</math> - сумма таможенного сбора за хранение товара;  Q - количество товара;  <math>Ст_c</math> - ставка таможенного сбора за хранение товара;  N - количество дней хранения;  курс валюты и ЭКЮ - текущий курс к рублю валюты страны приобретения товара и ЭКЮ.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Определение количества ввозимого товара.</li> <li>Определение ставки таможенного сбора.</li> <li>Определение количества дней хранения товара на таможенном складе или в холодильнике.</li> <li>Определение курса ЭКЮ и валюты страны приобретения товара к рублю.</li> <li>Расчет суммы таможенного сбора за хранение товара по формуле.</li> </ol>
5	<p>Расчет суммы НДС для импортируемого товара:  <math>НДС = (ТС + ТП + T_c + A) \times \frac{Ст_{ндс}}{100\%}</math>,  где НДС - сумма НДС;  <math>Ст_{ндс}</math> - ставка НДС;  ТС - таможенная стоимость товара;  ТП - сумма таможенной пошлины (адвалорной или специфической);  <math>T_c</math> - сумма таможенных сборов за таможенное оформление (хранение, сопровождение и др.);  A - сумма акциза, взимаемого с товара (если товар подакцизный).</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Определение таможенной стоимости товара.</li> <li>Определение суммы таможенной пошлины (по адвалорной, специфической или комбинированной ставке) с учетом страны происхождения товара.</li> <li>Определение суммы таможенных сборов.</li> <li>Определение суммы акциза (по адвалорной, специфической или комбинированной ставке).</li> <li>Определение ставки НДС на данный товар.</li> <li>Расчет суммы НДС по формуле.</li> </ol>

№ п/п	Умение (расчет)	Алгоритмы
6	<p>Расчет таможенной стоимости товара на основе цены реализации в розничной торговле:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li><math>S = \frac{C_{\text{опт}} \times 100\%}{100\% + C_{\text{тп}} + C_{\text{тс}}};</math></li> <li><math>C_{\text{бтн}} = \frac{C_{\text{реал}} \times 100\%}{100\% + \text{ТН}};</math></li> <li><math>C_{\text{опт}} = \frac{C_{\text{бтн}} \times 100\%}{100\% + C_{\text{ндс}}},</math></li> </ol> <p>где <math>C_{\text{бтн}}</math> - цена товара без торговой надбавки;  <math>C_{\text{реал}}</math> - цена реализации товара в розничной торговле;  ТН - торговая надбавка в процентах;  <math>C_{\text{опт}}</math> - оптовая цена товара без НДС;  <math>C_{\text{ндс}}</math> - ставка НДС;  S - таможенная стоимость товара;  <math>C_{\text{тп}}</math> - ставка таможенной пошлины;  <math>C_{\text{тс}}</math> - ставка таможенного сбора.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определение цены реализации товара в розничной торговле.</li> <li>2. Определение величины торговой надбавки.</li> <li>3. Расчет цены товара без торговой надбавки по формуле 2.</li> <li>4. Расчет оптовой цены без НДС по формуле 3.</li> <li>5. Определение таможенной стоимости по формуле 1.</li> </ol>



## 1. НАЛОГИ В СФЕРЕ ВНЕШНЕЙ ТОРГОВЛИ

Таможенные пошлины являются одним из старейших видов косвенных налогов. Они взимаются государством с товаров при ввозе и вывозе их по ставкам, предусмотренным таможенным тарифом.

В области внешней торговли налоги выполняют и фискальные, и регулирующие функции. Они пополняют казну государства, но в то же время воздействуют на ввоз и вывоз тех или иных нужных для страны товаров и услуг. Это воздействие осуществляется с помощью манипулирования ставками таможенных пошлин, тарифных льгот или, напротив, протекционистских (защитительных) мер.

### 1.1. Протекционизм и налоги

Государственное регулирование в области международных экономических отношений неразрывно связано с использованием государством налоговой системы в интересах своей страны. Наиболее яркое выражение это использование получило при реализации политики протекционизма во внешней торговле.

**Протекционизм** - сложное явление современных международных экономических отношений. Так, если тарифы незначительно ограничивают импорт, то они приносят доход государству, который можно направить на социальные программы, снижение налогов и т.д. Особенно это относится к молодым государствам, которые используют тарифную защиту как один из источников государственных доходов. От 1/4 до 3/5 государственного бюджета стран с низким уровнем национального дохода обеспечивается в настоящее время за счет таможенных пошлин. Политика протекционизма во многих странах направлена на поддержку новых отраслей, создание дополнительных рабочих мест, защиту национальной безопасности и национального престижа. В России в 1995 г. на импортные пошлины приходилось 19,5% доходов федерального бюджета, в 1996 г. - около 12%.

Однако следует заметить, что протекционизм в целом приводит к замедлению научно-технического прогресса, так как у производителей снижаются побудительные мотивы поиска новых технологий, ведущих к сокращению издержек производства.

Введение таможенных тарифов влияет прежде всего на потребителей импортируемых товаров, которые вынуждены платить большую сумму денег за их приобретение или покупать такие товары в меньшем количестве. Практика показывает, что после введения таможенных тарифов растут цены не только на импортные, но и на аналогичные отечественные товары. Все это вместе приводит к снижению потребительского излишка населения данной страны.

Отечественные производители первоначально выигрывают от ввода тарифов, так как покупатели вынуждены обратиться к их товарам. Но, как правило, этот выигрыш не перекрывает потери потребителей, поскольку они поставлены теперь перед необходимостью покупать и отечественные, и импортные товары по более высоким ценам.

В настоящее время наметилась устойчивая тенденция к снижению общего уровня таможенных тарифов в разных странах. Она стала возможной благодаря

---

\* Жирным шрифтом выделены новые понятия, которые необходимо усвоить. Знание этих понятий будет проверяться при тестировании.

деятельности **ГАТТ ( Генерального соглашения по тарифам и торговле)**, международной организации, действующей на базе межправительственного соглашения и регламентирующей торговую и тарифную политику стран-участниц этого соглашения. В 1947 г. 23 страны подписали Генеральное соглашение по тарифам и торговле, основанное на трех кардинальных принципах: 1) равный, недискриминационный режим для всех стран-участниц; 2) снижение пошлин путем проведения многосторонних переговоров; 3) устранение импортных квот.

По существу, ГАТТ есть не что иное как форум для ведения переговоров по тарифным барьерам на многосторонней основе. В настоящее время в ГАТТ входят более 100 стран. Эта организация внесла существенный вклад в развитие тенденции либерализации торговли. К 1993г. в результате переговоров средний уровень ставок таможенных пошлин стал ниже 5%. В последнее время в сферу деятельности этой организации включены и вопросы торговли услугами (банковские, страховые, транспортные операции, вопросы режима инвестиций и защиты интеллектуальной собственности и др.). С января 1995 г. ГАТТ преобразована во Всемирную торговую организацию (ВТО).

## **1.2. Законодательные основы таможенных платежей**

Важным источником финансовых поступлений в государственный бюджет являются таможенные пошлины и таможенные сборы с субъектов внешнеэкономической деятельности. В Российской Федерации таможенные пошлины действуют на основе Закона РСФСР “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” (декабрь 1991г.) и Таможенного кодекса РФ, принятого в 1993г. Таможенные пошлины и сборы являются федеральным налогом, средства от которого поступают полностью в федеральный бюджет РФ.

Российский **Таможенный кодекс** почти полностью приведен в соответствие с международными тарифными правилами, что облегчает экономические взаимоотношения с другими странами. В соответствии с ним вопросы таможенного обложения решаются Государственным таможенным комитетом РФ, который является одним из налоговых органов Российской Федерации. Он выполняет также функцию валютного контроля за операциями, связанными с перемещением через таможенную границу товаров и транспортных средств.

Таможенным кодексом упорядочена система наказаний за нарушения физическими и юридическими лицами таможенных правил. Главными нарушениями считаются: уклонение от уплаты таможенных пошлин и акцизов экспортерами и импортерами путем декларирования коммерческого груза как товаров, предназначенных для личного пользования, облагаемых более льготно; нарушение порядка обратного ввоза-вывоза товаров; включение товаров, не пользующихся льготным налогообложением, в группу товаров, которые пользуются льготами, и др.

По Таможенному кодексу расширены права таможи. Ей предоставлены статус правоохранительного органа и право возбуждать против нарушителей уголовное дело. Штрафы за нарушение таможенных правил повышены с 10 - 100% до 100 - 300%. Таможня может конфисковать ввезенные товары у лиц, не соблюдающих таможенного законодательства.

Таможенные пошлины в России взимаются в соответствии с таможенным тарифом, введенным с 1 июля 1993 г. на основе закона РФ “О таможенном тарифе” (21 мая 1993г.). **Таможенный тариф** - свод таможенных пошлин, применяемых к товарам, перемещаемым через таможенную границу РФ. В него включен перечень облагаемых пошлинами товаров, беспошлинных товаров, товаров, запрещенных к ввозу, вывозу или транзиту, а также ставки таможенных пошлин. Он является средством торговой политики и государст-

венного регулирования внутреннего рынка товаров при его связи с мировым рынком.

**Средства таможенных пошлин и сборов расходуются** на: пополнение государственного бюджета, покровительство национальной промышленности, предотвращение проникновению чужеземных конкурентоспособных товаров, создание соответствующих служб для препятствия вывозу за границу стратегических товаров, репрессии в отношении какого-либо государства по политическим и экономическим соображениям.

### 1.3. Таможенные пошлины и сборы

**Таможенная пошлина** представляет собой обязательный платеж, уплачиваемый налогоплательщиком при перемещении товаров через таможенную границу (при ввозе или вывозе). К **таможенным сборам** относятся: сборы за таможенное оформление товаров; за их хранение и таможенное сопровождение.

**Цели взимания пошлин** - фискальные (с товаров, не мешающих национальному производству, например с кофе, какао для европейских стран), протекционистские (на промышленные товары, аналогичные производимым внутри страны), запретительные (на нежелательные для ввоза товары).

В Таможенном кодексе РФ записано, что таможенные пошлины, являясь важным инструментом таможенной политики РФ, *нацелены на:*

обеспечение наиболее эффективного использования инструментов таможенного контроля и регулирования товарооборота на таможенной территории РФ;

рационализацию товарной структуры экспорта-импорта; поддержание соотношения вывоза и ввоза товаров, валютных доходов и расходов на территории РФ;

создание условий для прогрессивного изменения в структуре производства и потребления товаров в России;

защиту экономики страны от неблагоприятного воздействия иностранной конкуренции; обеспечение условий для эффективной интеграции в мировую экономику;

достижение целей, определяемых социально-экономическими программами.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации или вывозе товаров с этой территории может уплачиваться один из следующих таможенных платежей:

**совокупный таможенный платеж**, представляющий собой совокупность таможенной пошлины, налогов и иных таможенных сборов;

**единый таможенный платеж** с товаров, не предназначенных для производственной или иной экономической деятельности.

Уплата единого таможенного платежа либо совокупного таможенного платежа является неотъемлемым условием ввоза или вывоза товаров.

**Налогоплательщиками** таможенной пошлины, таможенных сборов и иных таможенных платежей признаются декларанты либо иные лица, определяемые Таможенным кодексом Российской Федерации.

Под **декларантами** понимаются лица, перемещающие товары через таможенную границу Российской Федерации и являющиеся их владельцами или покупателями, и таможенные брокеры (посредники), декларирующие, представляющие и предъявляющие товары от собственного имени.

**Объектом налогообложения** таможенной пошлиной, таможенными сборами и иными таможенными платежами признаются товары, перемещаемые через таможенную границу Российской Федерации.

В соответствии с законом “О таможенном тарифе” от таможенной пошлины освобождаются:

- 1) транспортные средства, осуществляющие международные перевозки, и имущество, необходимое для их нормальной эксплуатации;
- 2) имущество, вывозимое из РФ, для обеспечения деятельности российских судов, ведущих морской промысел;
- 3) ввозимые в РФ товары для официального и личного пользования представителями иностранных государств; физическими лицами, имеющими право на беспошлинный ввоз;
- 4) валюта РФ, иностранная валюта, ценные бумаги в соответствии с российским законодательством;
- 5) товары, подлежащие обращению в государственную собственность;
- 6) гуманитарная помощь, ввозимая и вывозимая;
- 7) экспортируемые и импортируемые товары, предназначенные для ликвидации последствий аварий и катастроф;
- 8) транзитные товары;
- 9) культурные ценности, находящиеся на постоянном хранении в государственных или муниципальных музеях, архивах и т.д., которые ввозятся или вывозятся временно при наличии разрешения Министерства культуры РФ.

В новом Налоговом кодексе этот список сокращен до трех позиций: товары, предназначенные для официального пользования дипломатическими или консульскими представительствами иностранных государств и их сотрудниками (при ввозе и вывозе); товары, принадлежащие физическим лицам, имеющим право на их беспошлинный ввоз на основании международного договора; товары, подлежащие обращению в государственную собственность Российской Федерации (при ввозе).

Существует несколько **таможенных режимов** перемещения товаров через границу: режим экспорта и режим выпуска (импорта) для свободного обращения (таможенная пошлина уплачивается в полном объеме), режимы реимпорта, транзита, таможенного склада, реэкспорта, магазина беспошлинной торговли, переработки под таможенным контролем, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства (таможенная пошлина не уплачивается); режим переработки на таможенной территории РФ (таможенная пошлина уплачивается с возвратом уплаченных сумм при вывозе продуктов переработки с таможенной территории Российской Федерации); режим временного ввоза или вывоза (полное или частичное освобождение от уплаты таможенной пошлины).

**Налоговая база таможенной пошлины** определяется как таможенная стоимость товаров и (или) их объемная характеристика в натуральном выражении.

**Налоговая база таможенных сборов** определяется как:

- 1) таможенная стоимость перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации товаров и транспортных средств - в отношении таможенных сборов за таможенное оформление;
- 2) вес (масса брутто) в сутки перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации и хранящихся на таможенном складе товаров - в отношении таможенных сборов за хранение этих товаров;
- 3) километры пути при таможенном сопровождении товаров - в отношении таможенных сборов за таможенное сопровождение товаров.

## Определение таможенной стоимости

**Таможенная стоимость** товаров определяется налогоплательщиком (декларантом) самостоятельно в соответствии с порядком, разрабатываемым правительством, и заявляется (декларируется) таможенному органу при перемещении товара через таможенную границу Российской Федерации. Существует шесть методов определения этой таможенной стоимости: 1) по цене сделки с ввозимыми товарами; 2) по цене сделки с идентичными товарами; 3) по цене сделки с однородными товарами; 4) метод вычитания стоимости; 5) метод сложения стоимости; 6) резервный. Они подробно расписаны в Налоговом кодексе, причем каждый последующий метод применяется только в том случае, если нельзя использовать предыдущий.

Физические лица не декларируют таможенную стоимость товаров при ввозе их в Россию на сумму, эквивалентную 2000 долл. США (до 01.01.94г. - 5000 долл. США) и вывозе из России товаров на общую стоимость, не превышающую 50-кратного размера минимальной месячной оплаты труда.

Основным методом определения таможенной стоимости товаров является метод оценки *по цене сделки с ввозимыми товарами*. По этому методу таможенной стоимостью признается цена сделки с этими товарами, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимые товары. При этом цена сделки определяется на момент пересечения товарами таможенной границы Российской Федерации (до порта или иного места ввоза). В цену сделки включают следующие компоненты, если они не были включены в нее ранее:

1) расходы на доставку товаров до аэропорта, порта или иного места ввоза товаров на таможенную территорию РФ (стоимость транспортировки; расходы на погрузку, выгрузку, перегрузку и перевалку товаров; страховая сумма);

2) расходы, понесенные покупателем (комиссионные и брокерские вознаграждения, стоимость тары, упаковки);

3) соответствующая часть стоимости товаров и услуг, которые прямо или косвенно были предоставлены покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством или продажей на вывоз оцениваемых товаров;

4) лицензионные и иные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности;

5) прямой или косвенный доход продавца от любых последующих перепродаж, передачи или использования оцениваемых товаров на территории Российской Федерации.

## Ставки и виды таможенных пошлин

**Ставки таможенных пошлин** являются едиными и в равной мере применяются к товарам, имеющим одинаковые коды товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности. Ставки на импортируемые готовые изделия обычно выше, чем на комплектующие, полуфабрикаты и сырье (например, ставка таможенной пошлины на табак - 5%, на сигареты - 30%). Если товары или сырье в России не производятся, то ставки - минимальны.

Таможенные пошлины **по способу** установления налоговой ставки делятся на специфические, адвалорные и комбинированные (смешанные).

Единица измерения специфической таможенной пошлины не связана напрямую с ценой. Ее ставка зависит от массы, объема и других специфических (отсюда и название) характеристик товара. Например, в Таможенном тарифе РФ установлено, что ставка импортной пошлины на алкогольные напитки составляет 2,0 ЭКЮ за 1 л в пересчете на 100%-ный спирт. У нее есть и

преимущества, и недостатки. Специфическая таможенная пошлина позволяет ограничить уклонение от таможенных налогов путем занижения фактурных цен на импортные товары. При инфляции эффективность таких таможенных пошлин значительно снижается, но если цены на какой-либо товар сильно падают, специфическое обложение обеспечивает поступление в казну необходимых финансовых средств.

**Адвалорные пошлины** устанавливаются в виде процента с цены облагаемого товара. Поступления от них в казну зависят от колебаний конъюнктуры. В настоящее время они являются наиболее распространенными. Так, в России импортная пошлина на рыбу, муку, крупы, удобрения, полимеры установлена в размере 10% таможенной стоимости, на мясо - 15%, на кофе, чай, черные и цветные металлы - 5%, сахар - 1%, машины и оборудование - от 5 до 20%, аудио- и видеотехнику - 30%.

**Комбинированная пошлина**, как это видно из ее названия, совмещает подходы к выбору единицы обложения адвалорных и специфических пошлин. Например, при обложении импорта часов в США таможенная ставка устанавливается как в зависимости от цены, так и от количества камней в часах. Чаще всего комбинированные пошлины используются как дополнение к специфическим в случае недостаточной эффективности последних. Так, в России пошлина на ввоз обуви составляет 20% плюс 1-2 ЭКЮ за одну пару.

**Ставки** ввозных и вывозных таможенных пошлин устанавливает правительство, а для ввоза из стран, в отношениях с которыми действует режим наибольшего благоприятствования в торговле, Федеральное собрание РФ. Для остальных стран ставки ввозных таможенных пошлин удваиваются по сравнению с уровнем для стран с режимом наибольшего благоприятствования в торговле. В настоящее время экспортные (вывозные) пошлины в России отменены, хотя еще в начале 90-х годов ими облагались сырьевые товары, энергоносители, металлы, сельскохозяйственное сырье и некоторые продукты питания. Отмена их вызвана необходимостью сохранить заинтересованность предприятий в вывозе товаров.

Ставки вывозных таможенных пошлин и перечень товаров, в отношении которых они применяются, устанавливаются правительством Российской Федерации и являются исключительно мерами оперативного регулирования внешнеэкономической деятельности на территории Российской Федерации.

Для оперативного регулирования ввоза отдельных видов товаров на таможенную территорию Российской Федерации или их вывоза с этой территории могут устанавливаться **сезонные пошлины** (на срок до 6 месяцев).

В целях защиты экономических интересов России по ввозу отдельных товаров могут вводиться *особые виды пошлин*: специальные, антидемпинговые, компенсационные.

**Специальные пошлины** применяются для охраны своего рынка, если товары ввозятся в Россию в количестве и на условиях, способных нанести ущерб национальным производителям, а также как ответная мера на дискриминационные действия других стран. **Антидемпинговые пошлины** устанавливаются на импортные товары, которые продаются по более низким ценам, чем их нормальная стоимость в стране вывоза в момент этого вывоза, если такой импорт влечет неблагоприятные последствия для России. **Компенсационные пошлины** взимаются при ввозе в Россию товаров, которые прямо или косвенно субсидируются страной-экспортером, что вызывает тяжелые экономические последствия для России.

Размер ставок этих особых пошлин должен быть соотносим с величиной установленного расследованием ущерба российским производителям (для специальных пошлин), демпингового занижения цены (для антидемпинговых)



или субсидий, предоставленных страной-экспортером (для компенсационных). Они взимаются сверх обычных импортных пошлин и носят протекционистский характер, т.е. используются для борьбы с незаконной конкуренцией.

**Ставки таможенных сборов** за таможенное оформление товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ, взимаются в рублях в размере 0,1% таможенной стоимости, а для товаров, используемых в коммерческих целях, - еще дополнительный сбор в иностранной валюте в размере 0,05% таможенной стоимости.

Ставки таможенных сборов за хранение товаров установлены в размере 0,02 ЭКЮ за кг брутто в сутки, а если требуется специальный температурный режим (например, холодильник), то 0,03 ЭКЮ.

За таможенное сопровождение товаров автомобильным и железнодорожным транспортом на расстояние до 50 км взимается сбор в 20 ММОТ, от 50 до 100 км - 30 ММОТ, от 100 до 200 км - 40 ММОТ, свыше 200 км - 60 ММОТ. При перевозке морским транспортом ставка - 200 ММОТ независимо от расстояния.

Экспортные пошлины в России с июля 1996 г. отменены на все вывозимые товары, в том числе на нефть и газовый конденсат. В принципе ставки экспортных пошлин бывают специфические и адвалорные (комбинированные не применяются). Уровень их - от 3 до 25% (для адвалорных) и от 1 до 64 тыс. ЭКЮ за 1 т вывозимого товара. Так как более 80% всего экспорта России составляют сырьевые товары, то в основном применялись специфические экспортные пошлины. Например, в 1995 г. ставка вывозной пошлины на нефть составляла в среднем 20 ЭКЮ за тонну.

### **Тарифные преференции и льготы**

В отношении отдельных стран правительство РФ может применять **тарифные преференции** в виде освобождения от уплаты таможенной пошлины или снижения ее ставок, установления тарифных квот (норм) на преференциальный ввоз (вывоз) товаров.

Тарифные преференции применяются к странам, образующим вместе с Российской Федерацией зону свободной торговли или таможенный союз, а также к развивающимся странам, пользующимся национальной системой преференций РФ (их более 100). Товары из 47 наименее развитых (по классификации ООН) стран ввозятся беспошлинно.

**Тарифные льготы** применяются в пределах таможенной территории РФ к отдельным категориям товаров и имеют вид: возврата ранее уплаченной таможенной пошлины; снижения ставки таможенной пошлины; освобождения в исключительных случаях от уплаты таможенной пошлины.

Тарифные льготы могут предоставляться для товаров:

временно ввозимых или вывозимых с территории РФ в рамках таможенного режима, установленного Таможенным кодексом РФ;

вывозимых в составе комплексных поставок для сооружения объектов инвестиционного сотрудничества за рубежом в рамках межправительственных соглашений;

вывозимых в пределах поставок на экспорт для федеральных нужд;

ввозимых в РФ в качестве вклада в уставный капитал совместных и иностранных предприятий, а также вывозимых этими предприятиями отдельных видов товаров собственного производства.

В проекте нового Налогового кодекса аналогичный перечень льготлируемых товаров значительно шире за счет того, что в него включена большая часть позиций, которые по ныне действующему Таможенному кодексу вообще освобождены от таможенного обложения.

Тарифные льготы не применяются для подакцизных товаров.

## **Уплата таможенных платежей**

Подлежащая уплате *сумма таможенной пошлины* определяется налогоплательщиком самостоятельно отдельно по каждой партии товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации, в зависимости от применяемой к данным товарам ставки (адвалорной, специфической или комбинированной).

**Порядок уплаты** таможенной пошлины определяется в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации.

Импортная пошлина оплачивается в рублях или в СКВ, пересчитанной в рубли. Она зачисляется плательщиком на депозитный или валютный счет таможни, которая перечисляет ее в доход федерального бюджета РФ. Документом, подтверждающим уплату пошлины, является экземпляр платежного поручения с отметкой банка о приеме к исполнению.

В соответствии с Таможенным кодексом экспортные (вывозные) пошлины уплачиваются до или в момент принятия грузовой таможенной декларации к таможенному оформлению в рублях или иностранной валюте, котируемой ЦБ по курсу, действующему на дату, когда декларация предъявляется к таможенному оформлению.

Таможенные сборы уплачиваются при оформлении грузовой таможенной декларации предварительно или в момент представления товаров к таможенному контролю, и это служит основанием для пропуска их через границу.

Таможенные органы, взимающие таможенные пошлины, могут предоставить отсрочку на срок не более 30 дней (для экспортных пошлин до 2 месяцев) и только под залог имущества. Таможенные пошлины могут быть возвращены плательщику в случае неправильного их исчисления, в том числе в связи с корректировкой таможенной стоимости, или при необходимости возврата ранее взысканных сумм импортных пошлин, если по новому закону предусматривается их возврат.

Плательщик несет ответственность за правильное исчисление и своевременную уплату таможенных пошлин. Если в декларации умышленно указаны неправильные данные, то на плательщика налагается штраф в размере от 100 до 300% неуплаченных сумм.

В отношении таможенного законодательства установлена приоритетность применения норм международных соглашений.

### **1.4. Совокупность платежей при осуществлении внешнеторговой деятельности**

В целях регулирования внешней торговли, стимулирования собственного экспорта широко используются не только таможенные пошлины, но и система «внутренних» налогов. Так, в России по новому Налоговому кодексу товары, идущие на экспорт, облагаются НДС по нулевой ставке. Отличие этого режима от освобождения от налога в том, что в случае нулевой ставки производитель не только не платит налог на добавленную стоимость, но ему еще и возвращаются суммы налога, уплаченные им поставщикам. С экспортных товаров не уплачиваются также акцизы (по товарам, идущим за пределы стран СНГ). Это является важной формой субсидирования экспорта, поскольку позволяет снижать цену вывозимых товаров и укрепляет позиции отечественных производителей на мировых товарных рынках.

Напротив, импортируемые товары облагаются по максимальной ставке НДС - 20% (10%), а по проекту Налогового кодекса предложено увеличить ее до 22%. Это позволяет приблизить уровень цен на них к структуре цен на товары собственного производства. Правда, здесь есть и ряд исключений.



Так, не облагаются НДС ввозимые на территорию РФ товары, предназначенные для вклада в уставные капиталы предприятий с иностранными инвестициями; товары, поступающие в рамках гуманитарной и безвозмездной технической помощи (кроме подакцизных); оборудование и материалы для выпуска противозидемиологических медицинских препаратов; книги и учебные пособия для библиотек и образовательных учреждений.

Импортные товары, которые являются объектом акцизного сбора (алкоголь, автомобили, сигареты, предметы роскоши), кроме таможенных платежей, облагаются акцизом с суммы таможенной стоимости, увеличенной на таможенные пошлины, а сверх того, с полной стоимости, включая все ранее уплаченные платежи в бюджет, взимается НДС. В результате бутылка спиртного напитка дорожает в 3 - 5 раз, а пива - в 2 - 4 раза.

Не уплачивается НДС с товаров, помещаемых под таможенные режимы транзита, таможенного склада, свободной таможенной зоны. При помещении товаров под таможенный режим переработки налог уплачивается при ввозе этих товаров с последующим возвратом уплаченных сумм налога при вывозе продуктов переработки. При временном ввозе применяется полное или частичное освобождение от НДС.

В общем виде механизм уплаты таможенных платежей и налогов при ввозе товаров на таможенную территорию РФ выглядит следующим образом. Сначала устанавливается таможенная стоимость товара по одному из шести методов. Затем в соответствии с кодом товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности определяется по Таможенному тарифу РФ базовая ставка таможенной пошлины на данный конкретный товар.

В зависимости от страны происхождения товара эта ставка корректируется. Если данная страна пользуется режимом наибольшего благоприятствования в торговле с Россией (соответствующие перечни обычно имеются в таможенных органах, да и в открытой печати тоже - сейчас их 127), то для расчета берется базовая ставка. Если страна входит в перечень развивающихся стран, пользующихся системой национальных преференций РФ (104 страны), то берется 75% от базовой ставки. Если страна входит в число наименее развитых стран (47 стран), то пошлина не взимается (она не взимается также при импорте из стран - членов СНГ). Если страна не входит ни в один из этих перечней или неизвестна страна происхождения товара, то применяется удвоенная базовая ставка таможенной пошлины.

Далее исчисляется сумма таможенной пошлины (соответствующая найденной ставке доля таможенной стоимости). Таким же образом исчисляется сумма таможенного сбора за таможенное оформление товара; обычно для товара, поступающего в свободную продажу, - 0,15% таможенной стоимости, причем из них 0,1% - в рублях, а 0,05% - в иностранной валюте. Также по установленным ставкам взимается сбор за хранение на таможенном складе или таможенное сопровождение груза.

Если ввозимый товар подлежит обложению акцизами, то они взимаются в соответствии со ставками, которые отличаются от ставок внутренних акцизов и устанавливаются обычно в ЭКЮ за единицу товара (алкогольные напитки, автомобили, табак), но могут быть и в процентах (на ювелирные изделия, бензин). Эти ставки акцизов применяются также к таможенной стоимости товара.

А вот уплачиваемый далее налог на добавленную стоимость (по ставкам 10 или 20% - как для внутренней экономики) исчисляется со стоимости, в которую включают: таможенную стоимость, сумму таможенной пошлины и таможенных сборов, сумму акциза.

Все эти платежи исчисляются в валюте, в которой заявлена таможенная стоимость товара, но уплачиваются в банк на соответствующие счета таможни

и бюджета в рублях, пересчитанных по курсу ЦБ РФ на день принятия грузовой таможенной декларации к таможенному оформлению. Если ставки пошлин и акцизов установлены в ЭКЮ, то они пересчитываются в рубли или соответствующую валюту по курсу ЦБ РФ (для удобства проведения расчетов). Из всех платежей в иностранной валюте в обязательном порядке оплачивается только часть таможенного сбора за таможенное оформление товара в сумме 0,05% таможенной стоимости. При желании оплата импортной пошлины может быть проведена в свободно конвертируемой валюте.

Кроме рассмотренных выше основных платежей, импортер может быть привлечен на таможне к уплате еще и других сборов (при необходимости): за выдачу лицензий, за информирование и консультирование, за принятие предварительного решения, за участие в таможенных аукционах. Также таможня взимает сбор за выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному оформлению и за возобновление действия аттестата.

**Подробнее см.:** [ 2, гл.9; 3, разд.8; 6, разд.1.2; 10, гл.3; 11, гл.12; 17; 18; 19].

## **2. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ, ЕГО ОСОБЕННОСТИ**

Функции и цели налогообложения одинаковы во всех странах. Однако конкретные формы могут существенно различаться. Это касается содержания конкретных элементов каждого налога в той или иной стране, поскольку не существует единых норм того, что, например, следует брать за базу при исчислении налога на прибыль предприятий или в каком объеме устанавливать необлагаемый минимум подоходного налога.

### **2.1. Особенности налогового законодательства и построения налоговых систем**

Законодательством большинства стран предусматривается, что налог может быть установлен, изменен или отменен только на основе закона. Обычно законы принимаются парламентом, однако в Швеции и Израиле допускается практика принятия налогового акта в форме решения парламентской комиссии.

Принцип законодательного оформления налога дополняется требованием регулярности пересмотра налоговых законов. Например, в Норвегии обязательна процедура подтверждения или пересмотра налогового законодательства по истечении срока полномочий парламента.

Общепризнанным является принцип юридического равенства граждан перед налоговым законом. Принцип справедливого обложения налогами также закреплен в большинстве стран на конституционном уровне. При этом в ряде случаев (например, в Италии) подчеркивается необходимость соблюдения прогрессивного характера налогообложения.

Основные законы (конституции) многих стран закрепляют уплату налогов в качестве конституционной обязанности граждан (Франция, Германия).

Законодательно закреплено правило, согласно которому закон не имеет обратной силы. Так, в конституции Греции указано, что закон о налоге не имеет обратной юридической силы, распространяющейся сверх предшествующего фискального года.

Налоговые поступления, как правило, не предназначены для покрытия конкретных государственных расходов. Однако зарубежное законодательство допускает учреждение целевых или специальных налогов, с помощью которых формируются средства для финансирования определенных программ. Также в налоговых законодательствах предусматривается и ответственность за

совершенные налоговые правонарушения (просрочку платежей, представление ложных сведений и т.п.).

Существует два типа построения взаимоотношений органов власти различных уровней в области налогообложения:

1) федеральный орган власти имеет ведущее значение в налоговой инициативе. Так, в США ставки прямых налогов с населения и корпораций устанавливаются федеральными властями и полностью поступают в федеральный бюджет;

2) долевое участие органов власти. При этом фиксируется доля каждого уровня власти в общей налоговой политике. Например, в Германии доля каждого уровня власти заранее распределена и фиксируется в рамках распределения компетенций. В частности, доля федерального бюджета в подоходном налоге с физических лиц составляет 42,5%, земельного бюджета - 42,5%, местного бюджета - 15%. Налог на корпорации делится поровну между федеральным и земельным бюджетами. Местный налог на предпринимательскую деятельность только на 50% остается в местных бюджетах, вторая половина перечисляется в федеральный и земельные бюджеты. Такой принцип формирования и распределения компетенций в сфере налогообложения характерен для большинства стран Европы.

Доходная часть местных бюджетов формируется в зарубежных странах тремя различными способами.

1. Система параллельного обложения. Примером может служить налог на наследство и дарения, взимаемый в США как на федеральном уровне, так и на уровне отдельных штатов.

2. Система взаимоисключающего обложения. Она предусмотрена, в частности, налоговым законодательством Германии, где не допускается параллельное взимание одного и того же налога на уровне Федерации, земель и общин. На уровне общин могут взиматься лишь те налоги, которые не имеют аналогов в федеральном и земельном бюджете. Только земельный и федеральный налоги могут быть "продублированы" через специальные надбавки, размеры которых устанавливаются центром.

3. Система производного обложения. Местные налоги полностью привязываются к аналогичным налогам, взимаемым центром, и представляют собой местные надбавки к общегосударственному налогу (Италия - подоходный налог, Франция - НДС). В Швеции государственный (центральный) подоходный налог выступает как надбавка к местному подоходному налогу, основная сумма которого закреплена за местными бюджетами. Эта практика получила название **шведского финансового федерализма**.

### **Налоговый договор**

**Налоговый договор** заключается между предпринимателями и государством для письменного закрепления предоставленных налоговых льгот с целью осуществления национальных экономических планов и программ, не носящих директивного характера и потому не являющихся обязательными для частных предпринимателей.

Богатая практика заключения таких договоров в интересах индикативного планирования существует во Франции. С местными коллективами заключаются плановые договоры, с национализированными предприятиями - программы-договоры. В соответствии с ними государство обязуется предоставить налоговые льготы предприятиям при условии, что они будут содействовать реализации экономической политики государства, намеченной в национальных планах и программах. В этих договорах оговариваются особые, индивидуальные льготы, которые не отражены в законах и применяются

индивидуально в каждом конкретном случае. Чаще всего такие договоры заключаются с наиболее крупными фирмами сроком на один год, после пересмотра продлеваются, если деятельность данного предприятия по-прежнему отвечает национальным интересам.

В Германии по договору о планировании, заключаемому между государством и предприятием, последнее в обмен на обязательство участвовать в реализации государственной экономической политики получает различные финансово-кредитные льготы, в том числе и по налогообложению.

В США такая практика активно используется в аграрном секторе. Предприятия обязуются использовать земли для ведения сельского хозяйства, а государство предоставляет льготы по оценке земли и, соответственно, по уплате налога на недвижимость.

В Испании сложились две разновидности налоговых договоров. Первая - режим согласованного действия - применяется для обеспечения индикативного планирования и предусматривает 95%-ную скидку с налогов в течение первых 5 лет, освобождение от таможенного обложения и другие льготы. Вторая разновидность льготного налогообложения - преференциальный режим - используется для обеспечения региональной политики и стимулирует через предоставление разнообразных льгот инвестирование капитала в наименее развитые в экономическом отношении районы.

### **Налоги и инфляция**

В странах с развитой рыночной экономикой, где инфляционные процессы - обычный спутник экономической жизни, в налоговых системах предусмотрен механизм учета фактора инфляции.

Инфляция одинаково невыгодна как казне, так и налогоплательщикам. Последние страдают от нее прежде всего из-за создания фиктивных доходов, образовавшихся из-за инфляционного обесценения денег.

Во Франции с 1988 г. для исчисления местных прямых налогов используется коэффициент-дефлятор. Корректируя налоговый платеж с учетом инфляции, первоначально исчисленную сумму умножают на коэффициент-дефлятор, равный 0,962. С 1972 г. там действует **система возмещения** - порядок возврата переплаченных сумм НДС по капиталовложениям сразу же, а не зачет их в счет предстоящих платежей, потому что инфляция уменьшает реальную стоимость засчитываемых сумм.

В Швеции с целью защиты налоговых поступлений от инфляции с 1977 г. введена индексация государственного подоходного налога. До этого налоговые ставки фиксировались в точном денежном выражении. Сейчас налоговая шкала выражена в так называемых условных единицах, подлежащих ежегодному пересмотру в соответствии с изменением индекса потребительских цен.

В США используется фракционная оценка текущей стоимости недвижимости фирм и корпораций для поимущественного налогообложения. Суть этого метода сводится к установлению специального оценочного коэффициента, улавливающего инфляционные изменения. Так, если ставка налога равна 3%, а оценочный коэффициент - 33% от рыночной стоимости, то фактическая ставка налога составит 1% ( $3\% \times 33\% : 100\%$ ).

### **Целевые налоги**

В зарубежных странах целевые налоги в специализированные фонды в последнее время стали широко использоваться. Как и в российской налоговой практике, там существуют разнообразные дорожные налоги (на бензин, на владельцев автотранспорта, на пользование автострадами и пр.), которые

используются на финансирование строительства и эксплуатации шоссейных дорог. Местные целевые налоги во Франции предназначены для финансирования уборки территории, утилизации бытовых отходов; в 1981 г. там был введен чрезвычайный налог на безработицу, средства от которого предназначались на ликвидацию последствий сокращения занятости. В 1991-1992 гг. в Германии действовал налог "на солидарность", предназначавшийся для финансирования крупномасштабных операций, связанных с объединением страны.

Особенно возросла в последнее время роль таких целевых налогов, как социальные взносы. В США взимаются два вида целевых налогов, предназначенных для финансирования социальных программ: налог в фонд страхования по безработице (уплачивают предприниматели в размере 3,1% на первые 3 тыс.долл. дохода каждого занятого) и налог в фонд пенсионного обеспечения по старости (уплачивается и работниками, и предпринимателями поровну). Особенно много социальных взносов в скандинавских странах — в Швеции более 10 (страхование здоровья, от причинения вреда на производстве, взносы на народные пенсии, на частичные пенсии, на попечение детей, на обучение взрослых, взносы работодателей на дополнительные пенсии и др.). Часто в сумме они превышают величину подоходного налога.

### **Ставка налога**

В ряде стран для ускорения процессов регулирования экономики с помощью средств налоговой политики права на установление размеров налоговых ставок передаются от парламентов правительствам. Упрощение процедуры в порядке правительственного нормотворчества позволяет налоговому законодательству быстро реагировать на изменения внутренней и внешней политики.

Так, в зависимости от состояния экономики британское правительство может менять в определенных пределах ставки косвенных налогов. Американский президент обладает правом регулировать ставки таможенных пошлин, а германское правительство может менять как ставки косвенных, так и в некоторых случаях прямых налогов (подоходного налога, налога на прибыль корпораций).

### **Налоговые льготы**

**Налоговое законодательство** зарубежных стран устанавливает множество разнообразных обстоятельств, позволяющих субъекту налогового обложения рассчитывать на получение налоговых льгот.

Ряд льгот носят традиционно-исторический характер. Так, обычно освобождаются от налогообложения церковное имущество и собственность монархов. Льготы предоставляются благотворительным фондам, просветительским учреждениям, музеям, национальным паркам, медицинским учреждениям и т.п. Другие льготы имеют международно-правовую основу - освобождение от налогообложения зданий и сооружений, принадлежащих дипломатическим и консульским службам иностранных государств.

Развитые страны предоставляют большое количество налоговых льгот социальной направленности. Различные льготы предоставляются в зависимости от семейного положения налогоплательщика: налоговые скидки предоставляются вдовам (Франция); увеличивается необлагаемый минимум для семей, имеющих на содержании иждивенцев (Япония); в Италии допускается раздельное обложение доходов супругов, если их уровень не превысил 7 млн. лир в год. Возраст налогоплательщика также может явиться основанием для предоставления льгот. Так, во Франции лица старше 60 лет

освобождаются от уплаты жилищного налога. Разнообразные льготы предоставляются инвалидам (в США и Канаде, например, увеличен необлагаемый минимум для лиц, потерявших зрение).

Еще большим разнообразием отличается предоставление налоговых льгот, связанных с предпринимательской деятельностью. В отличие от российского законодательства, где прямо записано, что налоговые льготы не могут иметь индивидуального характера, в западных странах индивидуализация налоговых льгот широко распространена, их предоставление каждому отдельному предприятию закрепляется в налоговом договоре. Индивидуальные льготы являются дополнением к законодательно установленным нормативным льготам.

Как правило, налоговые законодательства зарубежных стран содержат нормы, предоставляющие те или иные льготы в зависимости от: формы собственности (объекты, находящиеся в государственной собственности, иногда освобождаются от уплаты земельного налога, имеют льготное обложение прибыли); гражданства (в Израиле налог на дивиденды составляет для иностранцев 25%, для местных - 45%, что стимулирует приток иностранного капитала); выбора сферы вложения средств (освобождаются вложения в государственные и муниципальные ценные бумаги); целей производства (в Швейцарии производство спиртных напитков для продажи облагается налогом, а в целях собственного потребления - нет).

Формы налоговых льгот для физических лиц - установление необлагаемого минимума, налоговые вычеты (личные и семейные скидки), отсрочка платежа.

Формы налоговых льгот для предпринимателей - **налоговые вычеты из валовой прибыли** (производственные издержки, проценты по задолженности, убытки, представительские расходы, затраты на НИОКР и др.), перевод до 50% прибыли в специальные **инвестиционные фонды предприятий** (например, в Швеции), **ускоренная амортизация** основного капитала, **налоговый кредит** (вычет из уже начисленной суммы налога). В США насчитывается около 20 видов налоговых кредитов, во Франции - около 10. Среди них особое место принадлежит **налоговым инвестиционным кредитам** или **инвестиционным премиям**, когда вся стоимость произведенных инвестиций засчитывается в счет уплаты налога на прибыль. Причем, например, в Великобритании право на получение инвестиционного кредита наступает лишь в год ввода оборудования в эксплуатацию, а не при его закупке. Это стимулирует быстрое освоение приобретенного оборудования.

Налоговый кредит применяется не только для уменьшения суммы налога на прибыль, но и для стимулирования внешнеэкономической деятельности. Налоговые обязательства компании снижаются на определенный процент в зависимости от прироста показателей вывоза капитала. При осуществлении заграничных инвестиций налоговый кредит снижает степень риска, существующего на нестабильных рынках.

Практически во всех странах освобождается от налогов прибыль, направляемая на инвестирование, часть суммы (в определенных пределах), направляемой на подготовку кадров.

Налоговые льготы предоставляются в связи с проведением НИОКР. Расходы на них разрешается вычитать из облагаемого дохода (в Бельгии, Канаде, Швеции, США - до 100% расходов), также вычитаются из дохода расходы на покупку лицензий и патентов. Во Франции, Ирландии, Японии действует льготный налоговый режим для продажи новых технологий. Индийское законодательство предусматривает налоговые льготы для предприятий, осуществляющих техническую реконструкцию, но только в случае снижения по этой причине дохода не менее, чем на 6% по сравнению с ранее получаемой прибылью.



Широко применяются и такие способы льготного налогообложения, как **налоговые амнистии** (возврат ранее уплаченных налогов, что широко применяется для субсидирования экспорта), **налоговые каникулы** (полное освобождение от уплаты налогов). Налоговые каникулы могут предоставляться вновь создающимся корпорациям (в Канаде - сроком на 3 года, в Израиле - от 5 до 12 лет). В США при слиянии компаний вновь образованная компания получает годовые налоговые каникулы, если хотя бы одна из слившихся компаний была убыточна.

### **Способы налогообложения**

Налоговая практика зарубежных стран знает три основных способа взимания налогов: кадастровый, декларационный и безналичный.

Основные проблемы применения кадастра связаны с приближением заложенных в нем оценок к реальной рыночной стоимости облагаемого имущества. Так, во Франции при оценке земли в земельном кадастре отражается доходность каждой отдельной части (парцеллы) земельного участка - это парцеллярный кадастр. В Австрии определяется доходность всей земли собственника (реальный кадастр). В США земли сельскохозяйственного назначения облагаются налогом исходя из стоимости, установленной на основании величины капитализации доходов, а не на основании рыночной стоимости. Такой метод исчисления исходит из реальной способности земель приносить доход при их использовании для сельскохозяйственного производства. Норма капитализации доходов устанавливается ежегодно с учетом фактического использования сельскохозяйственных угодий.

Актуализация кадастра (пересмотр оценки с учетом инфляции) - довольно накладное для казны мероприятие, но необходимое для сокращения ее потерь от его использования. Так, во Франции перерасчет оценочной стоимости производится ежегодно, в Италии - раз в 5-10 лет.

Использование декларационного способа обложения во Франции имеет также свои особенности. Так, уплата НДС по декларации для средних предприятий допускается по упрощенному варианту ведения бухгалтерского учета с отражением лишь общего итога операций за день, а не отдельной проводки каждой из операций. Небольшие предприятия (с оборотом до 500 тыс. франков) могут заключить с налоговым органом специальный договор на 1-2 года об уплате НДС в определенных зафиксированных размерах.

Безналичный способ налогообложения в ряде стран (США, Германия, Великобритания, Италия) имеет такую особенность, как функционирование автоматических расчетных палат по прямому депонированию заработной платы на банковские счета со списанием налоговых обязательств, страховых взносов и других задолженностей. В этом случае практически исключена возможность занижения уровня доходов.

### **Органы налогового контроля**

В структуре налогового контроля зарубежных стран условно можно выделить две подсистемы - государственных органов и общественных институтов.

К последним следует отнести прежде всего профсоюзы, которые имеют право требовать необходимую информацию о предприятии в соответствии с законодательством об участии в управлении. Они могут также знакомиться с деятельностью предприятия на основе существующих в ряде стран законов о представительстве рабочих и служащих в правлении. Профсоюзный контроль часто осуществляется в форме профсоюзных инспекций. Контроль за ценами

и, следовательно, за размерами доходов может осуществляться местными организациями потребителей, которые следят за ценами в розничной торговле и сигнализируют в случае их изменений.

Государственные органы, участвующие в налоговом контроле, в свою очередь, могут быть подразделены на две группы - органы общей и специальной (налоговой) контрольной компетенции. Первые представлены счетными палатами, государственными советами, институтом государственного ревизора и т.д. Сюда можно отнести и парламент, осуществляющий политический контроль за государственными финансами; и различные отраслевые министерства (экономики, финансов, внешней торговли и т.д.), имеющие в своей структуре специальные контрольные подразделения; и исполнительный аппарат президента и т.д.

Основную нагрузку при осуществлении налогового контроля несут специально созданные для этого органы - налоговые управления (отделы, дирекции и др.). В различных странах существуют разные варианты организации и подчиненности налогового аппарата. В одних случаях этот аппарат обособлен от министерства финансов (Швеция, Япония, Китай), в других - является структурным подразделением министерства финансов (США, Великобритания, Италия). Однако в обоих случаях налоговый аппарат преследует одну и ту же цель - постоянный и эффективный контроль за взиманием платежей в бюджет и не связан с осуществлением многочисленных неналоговых обязанностей - таких, как планирование, разработка законопроектов и т.п. Специализация налогового аппарата зарубежных стран исключительно на вопросах налогообложения и пополнения доходной части бюджета, как правило, оправдывает себя.

В ряде стран при существовании обособленного налогового ведомства в рамках министерства финансов тоже могут существовать различные налоговые подразделения. Так, в Китае существует Главная государственная налоговая инспекция, и в то же время в рамках Министерства финансов учреждено Управление налогов. Управление не дублирует функции налоговой инспекции: если последняя контролирует взимание налогов, то основная задача налогового управления - формирование налоговой политики.

Главные налоговые управления зарубежных стран в своей деятельности сочетают как традиционные, так и специфические функции: оценка и регистрация операций с недвижимостью, актуализация кадастровых документов, управление государственной собственностью и имуществом государственных организаций, разработка и осуществление на практике мер экономического регулирования в тех отраслях производства, которые подлежат акцизному обложению.

Наряду с центральными органами налоговый контроль осуществляют и местные налоговые инспекции. В США Бюро внутренних доходов при Министерстве финансов выполняет основную работу по координации собственно налогового контроля на государственном уровне. На местах же существуют территориальные отделения Бюро. В Швеции налоговая администрация представлена Центральным налоговым управлением и налоговыми отделами правлений ленов, избираемыми ежегодно собраниями уполномоченных лена (председатель назначается администрацией лена). Во Франции местные налоговые органы включают в себя службы региональной компетенции (региональные налоговые дирекции), а также инстанции, создающиеся на уровне департамента (налоговые управления департамента). И дирекции, и управления находятся в структуре Главного налогового управления Франции.



## **Налоговые санкции**

В законодательстве зарубежных стран по вопросам налоговых санкций выделяются два подхода. Первый - американский - характеризуется прежде всего ужесточением санкций. Так, опоздание с подачей налоговой декларации может квалифицироваться как уголовное преступление и наказывается лишением свободы на срок до 1 года или наложением штрафа. Представление ложной декларации о доходах считается еще более тяжким преступлением - лишение свободы до 5 лет. За недоплату налогов предусмотрен комбинированный штраф: 5% от неуплаченной суммы плюс 50% от суммы, которую налогоплательщик получил бы в случае помещения этих денег в банк, исходя из стандартных банковских ставок. Привязка размера штрафа к результатам возможной капитализации налоговых сумм - надежное средство предотвратить ситуацию, когда налогоплательщику становится выгоднее не платить налог, а пускать "сэкономленные" средства в оборот и получать доходы, на много порядков превышающие размеры установленных законом санкций.

Европейский подход отличается более гуманным обхождением с нарушителями налоговых норм. В последнее время для европейского законодательства стала характерной декриминализация ряда санкций за налоговые правонарушения, т.е. выделение их из сферы уголовного права. При этом уголовные санкции часто заменяются системой платежей (доплат к налогам), взыскиваемых не судами, а иными государственными органами. Так, по турецкому законодательству в случае выявления продажи товаров по намеренно заниженным ценам поставщик облагается антидемпинговым налогом и дополнительным компенсационным сбором. В этом случае антидемпинговая пошлина обеспечивает возмещение ущерба, дополнительный компенсационный сбор носит характер штрафных санкций. В европейских странах применяется еще способ налоговой амнистии для лиц, сознавшихся в налоговых нарушениях, но он все-таки недостаточно эффективен.

Есть и способы опосредованного воздействия на нарушителей налоговых норм, в частности при практике занижения оценки стоимости объекта налогообложения. Во многих странах за налоговой администрацией закрепляется право преимущественной покупки товара, в случае если в декларации указана явно заниженная его цена. В другом случае, когда суд должен установить размер возмещения за ущерб, причиненный имуществу налогоплательщика, судья может взять налоговую декларацию, и если налогоплательщик занизил в ней стоимость своего имущества, то и причитающаяся ему сумма в возмещение ущерба будет меньше реальной стоимости имущества.

## **2.2. Особенности взимания отдельных налогов**

### **Прямые налоги на доходы**

**Налог на прибыль** (корпорационный налог) компаний в странах Запада существует на постоянной основе с начала Второй мировой войны. Его поступления составляют около 10% всех доходов государственного (федерального) бюджета.

Система налогообложения построена в целом по единой схеме: прибыль компаний облагается как центральным правительством, так и местными органами власти. Объектом обложения является чистая прибыль; ставки налога, как правило, устанавливаются пропорциональные или имеют незначительную прогрессию. Чистая прибыль, подлежащая налогообложению, равняется валовой прибыли (разница между выручкой от реализации продукции или услуг

и ее стоимостью для юридического лица), уменьшенной на сумму разрешенных вычетов и налоговых льгот. К вычетам и льготам относятся: “бумажные” вычеты (транспортные издержки, расходы на социальную деятельность, убытки, проценты по задолженности, административно-управленческие расходы, амортизационные отчисления, главным образом по методу ускоренной амортизации), налоговый кредит, отсрочка платежа, полное или частичное освобождение от налога. Общая сумма вычетов и скидок, по оценкам западных экономистов, составляет для развитых стран около 40-60% облагаемой прибыли.

**Отсрочка уплаты налога на прибыль** и полное освобождение от платежа - важные налоговые льготы. Первая может предоставляться на определенный срок (3-5 лет) или при наступлении определенных условий. Обычно такой льготой пользуются новые приоритетные отрасли производства, а также капиталовложения, направляемые в экономически слаборазвитые или неблагоприятные регионы страны, или в жилищное строительство, чем достигаются не только экономические, но и социально-политические цели. Реже применяется **полное освобождение какого-либо дохода от налога**. В США, к примеру, свободен от налога доход в виде процентов по местным займам, т.е. оговоренный в законе вид предпринимательского дохода выводится из-под налогообложения.

Ставка налога на прибыль в прежние годы была около 50%. В последние 10 лет в результате налоговых реформ она была значительно снижена практически во всех развитых странах: в Великобритании с 52 до 33%, в США с 46 до 34%, во Франции - с 50 до 34%, в Канаде - с 50 до 28%. В среднем сегодня в европейских странах она составляет 28-42%. Исключением здесь является Швейцария - налоговая ставка всего 9,8%.

В странах Европейского Союза решениями руководящих органов этой интеграционной группировки разрешен налог на прибыль в интервале 30 - 40%, причем этот интервал должен включать и местные налоги, уплачиваемые из прибыли.

В США применяется ступенчатая ставка налога на доходы корпораций. С первых 50 тыс. долл. налогооблагаемого дохода уплачивается 15%, со следующих 25 тыс. долл. - 25 и с оставшейся суммы - 34%. Это очень существенно для малых и средних предприятий. Кроме того, на доходы в пределах от 100 тыс. до 335 тыс. долл. установлен дополнительный сбор в размере 5%.

**Подоходный налог с физических лиц** во многих странах мира является основным источником пополнения бюджета. Так, в Дании его “вклад” составляет 48%, в США - 40, в Японии - 25, в Великобритании - 30%.

Ныне в развитых странах 30 - 40% всех доходов населения изымается с помощью подоходного налога. Этот налог стал массовым и распространяется на большинство членов общества.

Подоходным налогом за рубежом облагается чистый доход плательщика, т.е. валовый доход, уменьшенный на сумму разрешенных законом вычетов и налоговых льгот, к которым относятся: необлагаемый минимум (в США - 4 тыс. долл.), профессиональные расходы, семейные скидки, скидки на детей и иждивенцев, взносы в фонд социального страхования и т.п. Список исключений в странах различен и зависит от национальных особенностей и традиций.

Многие льготы в реальной жизни становятся привилегией лишь состоятельных слоев населения. В развитых странах для этих групп населения из получаемого ими валового дохода исключаются: взносы в благотворительные фонды, отчисления на ведение избирательной кампании, членские взносы в деловые клубы и спортивные ассоциации, расходы на консультации по вопросам личных инвестиций, убытки от продажи собственности и др. В

Великобритании, Германии, Португалии освобождаются от обложения разовые пособия, премии руководителям компаний. В Бельгии, Нидерландах и некоторых других странах компании стали практиковать предоставление своим менеджерам натуральных материальных благ (домашней прислуги, числящейся в штате компании, телохранителей и др.), достигающих иногда 50% оклада и не подлежащих налогообложению.

При высоком уровне налоговых льгот закон устанавливает максимальный вычет из валового дохода, который нельзя превысить. Несмотря на это ограничение, они играют важную роль в формировании доходов плательщика, хотя не везде одинаковую. В целом они ведут к существенному сокращению чистого дохода и в конечном счете к снижению уровня налогообложения.

В послевоенные годы в развитых странах наблюдается рост численности плательщиков подоходного налога, вследствие чего происходило увеличение поступлений средств в бюджет. Объясняется такая тенденция следующими причинами: номинальным повышением доходов населения в результате расширения объема производства и инфляционного процесса, поскольку заработки при высоких темпах инфляции, как правило, индексируются; относительным сокращением вычетов из валового дохода, как следствие, номинальным ростом доходов; ужесточением контроля за платежами и привлечением к обложению ранее уклонявшихся лиц.

Кроме того, в большинстве стран проценты по депозитам, банковским счетам, по облигациям и ценным бумагам облагаются подоходным налогом с физических лиц и, соответственно, увеличивают его налоговую базу. Исключение составляет Италия, где проценты по облигациям и государственным ценным бумагам облагаются у источника по ставке 12,5%, а бумаги, не котирующиеся на бирже (т.е. проценты по депозитам и банковским счетам), - 30% при ставках подоходного налога от 10 до 50%. В Японии до 1989г. проценты по вкладам вообще не облагались налогами, а после 1989 г. - по ставке 20%.

Ставки подоходного налога построены по сложной прогрессии. В последние годы произошло резкое сокращение максимальных ставок и их количества, наметилась тенденция к более пропорциональному налогообложению. Но значительное расширение сферы подоходного налогообложения, даже при снижении ставок, означает увеличение поступлений средств в бюджет.

Ставки подоходного налога в США установлены в размерах от 15 до 39,6% (пять ставок), но налоговые базы, к которым они применяются, различаются в зависимости от семейного положения плательщика (семейные пары, одинокие родители, холостяки). Эти ставки включают в себя ставки местного подоходного налога с физических лиц (от 2 до 12%, в среднем - 6-7%). При расчетах по федеральному налогу учитывается сумма уже уплаченного местного. Величина необлагаемого минимума подоходного налога в США каждый год пересматривается.

В Канаде действуют три ставки федерального подоходного налога (от 17 до 29%), а кроме того, в каждом регионе - свои местные ставки подоходного налога, в итоге общая величина налоговых изъятий - около 50%. В Великобритании действуют три ставки - от 25 до 40%.

В Германии уровень ставок изменяется от 19 до 53%, необлагаемый минимум составляет 1536 марок в месяц для одиноких и 3072 марки для семейных пар; для лиц, достигших возраста 64 года, он увеличивается до 3700 марок. При взимании налога с заработной платы в Германии применяются специально разработанные налоговые таблицы, где наемные рабочие и служащие делятся на 6 налоговых классов, каждый из которых облагается по своим правилам.

Во Франции подоходный налог взимается с величины, превышающей 18140 франков; ставка возрастает от 0 до 56,8% (для доходов свыше 246770

франков). В отличие от российского законодательства во Франции в налогооблагаемый доход для обложения подоходным налогом включаются пенсии, прибыль от операций с ценными бумагами, доходы от промышленной или коммерческой деятельности. Кроме того, там, в отличие от нашей практики, при налогообложении заработной платы из нее вычитаются не только взносы на социальное страхование, но и расходы на обучение профессии, профессиональные расходы (транспортные расходы на поездки до работы и домой, обеды в рабочее время) - до 10% суммы заработной платы, а также 20%-ная скидка на "вынужденную честность", так как у наемных работников нет возможности скрыть доходы, которые у них легко проверяются (в отличие от торговцев и лиц творческих профессий). Последние две скидки, правда, не применяются к доходам свыше 500 тыс. франков.

В Японии существует пять ставок государственного подоходного налога - от 10 до 50%; кроме того, действует префектурный подоходный налог по трем ставкам - 5, 10 и 15%, а также существуют местные подоходные налоги. Сверх этого, каждый гражданин, независимо от величины дохода, уплачивает налог на жителя в размере 3200 иен в год. На льготы приходится в среднем около 30% доходов японцев. От уплаты налога освобождаются средства, потраченные на лечение.

В Италии ставки подоходного налога ежегодно пересматриваются с учетом индекса инфляции.

В Нидерландах подоходный налог и налог на социальное страхование включают в единый (комбинированный) налог. Ставки его - от 27,5 до 60%.

В Испании в облагаемый доход включают: заработную плату, пенсию, пособия по безработице, натуральные доходы, доходы от капитала, предпринимательской и профессиональной деятельности, прирост имущества; не включают: пособия по болезни, выходные пособия, выигрыши и премии, государственные стипендии.

Во многих странах наблюдается повышение необлагаемого минимума дохода, появляются многочисленные льготы социальной направленности (скидки с подоходного налога для компенсации расходов на обучение детей в Японии, разнообразные льготы инвалидам, неполным семьям и т.д.).

В ряде стран доходы с населения облагаются так называемым **двойным подоходным налогом**. Основной налог взимается по пропорциональному принципу со всех налогоплательщиков, получивших те или иные доходы за финансовый год. Дополнительный налог платит лишь та часть населения, чей совокупный доход превысил определенный законом размер.

### **Основные косвенные налоги**

**Налог на добавленную стоимость** в странах Европейского Сообщества взимается по единым для всех правилам, хотя уровень ставок различается по странам. Достигнуто принципиальное соглашение о едином НДС, но оно еще не реализовано. Во всех странах установлена нулевая ставка НДС на все экспортные товары, что повышает конкурентоспособность европейских товаров. В США и Канаде применяется близкий к нему налог с продаж, но сейчас уже ведутся дискуссии по замене его на НДС. Идут дискуссии по введению его и в Японии. Сейчас он применяется почти в 40 странах мира.

Предприниматели, как формальные плательщики этого налога, подают в налоговые органы декларацию, где указывается общая стоимость реализованной продукции и общая стоимость приобретенных товаров и услуг. Периодичность этой подачи различна: в Великобритании - 1 раз в год, во Франции - ежемесячно.

Предоставляемые по нему льготы различны в разных странах, но существует и общее положение - установление необлагаемого минимума оборота по реализации продукции. Эта льгота предполагает поощрение мелкого бизнеса, а кроме того, снижает расходы государства по взиманию НДС - нет необходимости контроля за множеством мелких фирм. Так, в Германии предприниматели, у которых оборот за предыдущий календарный год не превысил 20 тыс. марок, а в текущем году не превысит 100 тыс. марок, освобождаются от его уплаты. Но при этом они лишаются и права на возмещение сумм налога, уплаченных поставщикам. Во Франции эта необлагаемая величина (по предыдущему году) составляет 70 тыс. франков.

Средние ставки НДС в ряде стран следующие: Франция - 18%, Великобритания - 15%, Германия - 14%, Дания - 22%.

В налоговых системах европейских стран применяется различное число ставок налога на добавленную стоимость: в Великобритании и Германии - 2, Франции - 3, Италии - 4.

Выделяются: пониженные ставки (2-10%) - на продовольствие, социально значимые и медицинские товары и услуги; стандартные (12-23%) - на промышленные и другие товары; повышенные (25%) - на предметы роскоши. В Великобритании, Ирландии и Португалии используется нулевая ставка. Это означает для предпринимателей, что они не только не платят налог при реализации своих товаров, но им еще и возвращаются суммы налога, уплаченные поставщикам.

Государство освобождает от НДС малые предприятия, предприятия и организации, осуществляющие медицинскую, образовательную, общественную и благотворительную деятельность (в последнюю входит производство детской одежды и обуви, услуги для лиц пенсионного возраста). Для отдельных видов деятельности (финансовое и банковское дело, сдача в аренду помещений, муниципальное хозяйство, артистическая и спортивная деятельность) предоставляется право выбора - платить НДС или подоходный налог (налог на прибыль). Льготы по НДС имеют предприятия, направляющие инвестиции на развитие наукоемких отраслей промышленности, а также в менее развитые регионы страны.

НДС, являющийся внутренним налогом, при экспорте компенсируется покупателю. Компенсация предусматривается и к ценам оборудования, если производимая на нем продукция идет за границу или имеет льготное налогообложение. Например, покупка сельскохозяйственной техники с налогом 18,6% компенсируется, если продукция реализуется с НДС, равным 5,5%.

**Акцизы.** Они вместе с НДС обеспечивают во Франции и Германии около 50% поступлений центральному бюджету, в Великобритании - более 1/3, в Японии - 1/5. Акцизы взимаются как на уровне центральных, так и местных органов власти.

Наиболее распространенными объектами обложения акцизами являются: в Великобритании - вино, табак, бензин; в Германии - сигареты, пиво, соль, чай, уксус, игральные карты; в Японии - сахар, бензин, нефть, табак, спиртные напитки. Всего насчитывается более 600 товарных позиций, подпадающих под обложение акцизами в разных странах.

Ставки устанавливаются: единые - на товары, сорта которых по качеству и ценам мало отличаются (сахар, соль); дифференцированные - на товары, классифицируемые по различным признакам (крепости, качеству - вино, спирт); средние - на однородные товары, сорта которых имеют разный уровень цен (табак).

В Финляндии акцизы взимаются только с розничной торговли отдельными подакцизными товарами.

В США объектами федеральных акцизных сборов являются алкогольные и табачные изделия, дороги (проезд по автотрассам) и воздушные перевозки. Они дают около 3-4% доходов федерального бюджета. В начале 90-х годов введены акцизы на дорогие автомобили, драгоценности, меха, личные самолеты.

**Налог с продаж.** В США данный налог служит одним из основных источников доходов штатов. Он взимается вместо налога на добавленную стоимость. В 1993-1994гг. он применялся в 44 штатах из 50. Ставка его устанавливается самими штатами, поэтому колеблется по стране от 3 до 8,25%. Обычно им не облагаются продовольственные товары, но включается оборот по оказанию услуг населению.

В Канаде также вместо налога на добавленную стоимость существуют два налога: федеральный налог на товары и услуги (ставка единая - 7%) и местные налоги с продаж (ставки от 7 до 12%). В ряде провинций он объединен в комбинированный налог и включается в розничные цены, но сумма уплаченного налога отражается в чеке. От налога освобождаются основные продукты питания, лекарства, медицинские препараты, услуги здравоохранения и образования.

В Японии налог с продаж является основным среди потребительских налогов. Он взимается по ставке 3% (планируется - 5%).

В Норвегии действует налог на продажу товаров роскоши (духи, бензин, спирт) в размере до 70%.

Анализ применения данного налога с продаж в разных странах позволяет сделать вывод, что под этим общим наименованием скрывается подчас совсем различное содержание - в том смысле, как оно понимается в российской практике. Так, налог с продаж в США, Канаде и Японии аналогичен по сути нашему налогу на добавленную стоимость, но с меньшей и единой ставкой, а налог на продажу в Норвегии аналогичен нашим акцизам.

### **Имущественные налоги**

**Поземельный налог** существует в большинстве зарубежных стран. Обычно он формирует базу местных бюджетов.

Так, в Германии он взимается с земельных участков, принадлежащих компаниям и частным лицам, а также с находящихся в распоряжении государства учреждений сельского и лесного хозяйства. Ставки налога состоят из двух частей: основной, устанавливаемой в централизованном порядке для отдельных видов недвижимости и изымаемой в федеральный бюджет, и надбавок в пользу общин (местных органов власти), определяемых в зависимости от состояния местных финансов. Обычно ставка - 1,2%. Освобождаются от поземельного налога государственные предприятия, религиозные организации, учреждения дошкольного воспитания, больницы, интернаты, а также новые жилые дома в течение первых 10 лет эксплуатации.

Во Франции в системе местных налогов выделяются два земельных налога - на застроенные и незастроенные участки. Ставки этих налогов определяются местными органами власти при формировании бюджета на будущий год. Их величина не может превышать законодательно установленного максимума.

В Италии владение землей рассматривается как один из элементов, приводящих к извлечению дохода и образующих базу подоходного налога. Налог на владение землей поступает в сумме подоходного налога в центральный бюджет.

В Японии земля является объектом обложения налогом на имущество наряду с недвижимостью, ценными бумагами и пр. Из-за дефицита земли на



Японских островах и быстрого роста цены на землю возрастающие в той же степени налоги на нее могли бы негативно сказаться на экономической жизни, поэтому было принято решение, по которому земельный налог не может быть увеличен больше чем на 10% по сравнению с последней переоценкой, которая проводится для всего имущества раз в три года.

**Налог на имущество (недвижимость) физических и юридических лиц** берется в большинстве развитых стран. Так же, как и в России, он взимается региональными или местными органами власти на основе кадастра или в соответствии с оценкой имущества, заявленной самим плательщиком в налоговой декларации. Законодательством предусмотрены только предельные размеры ставок, конкретные размеры устанавливаются органами власти на местах. Ставки имущественного налога пропорциональны и невысоки. При этом действует необлагаемый минимум.

В США установлены отдельные ставки для обложения имущественным налогом жилья и основных производственных фондов (первые - ниже). В среднем налог на имущество в США составляет 1,4%.

В Великобритании, где налог на имущество является основным среди местных налогов, ставка его устанавливается муниципалитетом исходя из потребности в финансовых ресурсах, поэтому сильно колеблется в разных графствах и городах. Переоценка имущества осуществляется раз в 10 лет.

В Германии физические лица уплачивают налог (он называется налогом на собственность) по ставке 1%, юридические - 0,6%. Необлагаемый минимум для юридических лиц - 20 тыс. марок, для физических лиц - 120 тыс. марок; при достижении владельцем собственности 60-ти лет потолок повышается еще на 50 тыс. марок. Переоценка имущества проводится каждые три года. В отличие от других местных налогов данный налог нельзя относить на издержки производства и вычитать из налогооблагаемой прибыли. Он подлежит уплате даже в том случае, если фирма завершит финансовый год с убытками.

Во Франции налог на собственность (под которой понимается имущество, имущественные права и ценные бумаги, находящиеся в собственности) имеет прогрессивные ставки - от 0,5 до 1,5% в зависимости от стоимости имущества; необлагаемый минимум - 4,26 млн. франков. Сумма подоходного налога и налога на собственность во Франции не должна превышать 85% всего дохода.

В Испании ставка налога на имущество тоже прогрессивная - от 0,2 до 2,5%. Кроме того, там есть еще отдельный налог на передачу имущества и имущественных прав. Плательщиками его выступают юридические лица при аренде и залоге недвижимого имущества, при купле-продаже имущества. Передача движимого имущества облагается по ставке 4%, недвижимого - 6%.

В Японии установлена одна ставка - 1,4%, причем общая для юридических и физических лиц.

В Швеции, в отличие от России, имущество, составляющее оборотный капитал, налогом на него не облагается. Различные фонды и благотворительные организации уплачивают налог по ставке 0,15% (1/10 общей ставки) от чистой стоимости имущества, превышающей необлагаемый минимум.

**Налог на наследство и дарения** является общим для всех стран. Везде учитывается степень родства и стоимость имущества.

В США имущество стоимостью до 10 тыс. долл. от данного налога освобождено. Более дорогой подарок или наследство облагаются налогом по прогрессивной шкале от 18 до 50%.

В Италии налог на наследство и дарения состоит из двух самостоятельных частей, взимываемых одновременно. Первая часть зависит от стоимости переходящего к новому владельцу имущества. Необлагаемый минимум здесь

составляет 120 млн.лир, после него действует прогрессивная шкала с минимальной ставкой 3% и максимальной - 27%. Последняя применяется в том случае, если стоимость имущества превышает 3 млрд. лир. Вторая часть налога зависит от степени родства. От нее освобождены супруги, дети и родители.

В Испании этим налогом облагается не только имущество, но и страховые суммы, полученные наследником. Там существует интересная система налоговых вычетов в зависимости от возраста наследника. Если прямой наследник старше 21 года, из налогооблагаемой базы вычитаются 2470 тыс. песет. Если прямой наследник моложе 21 года, то дополнительно вычитаются по 617 тыс. песет за каждый год, недостающий до 21 года (но общая сумма вычетов не должна превышать 7408 тыс. песет). Наследники 2-й и 3-й степени имеют право на уменьшение налогооблагаемой суммы на 1235 тыс. песет. Наследникам более отдаленной степени родства вычеты не производятся. Если наследник является инвалидом, то он имеет право на уменьшение налогооблагаемой суммы на 7408 тыс. песет. Ставки налога - от 7,65 до 34%.

В Дании налог на наследование выплачивается только на недвижимость по ставкам от 15 до 36,25% в зависимости от степени родства получателя и умершего. Подарки облагаются налогом как обычный доход у их получателя. Однако подарки супругам, родителям или детям облагаются специальным налогом на подарки по ставке 15%. Налог уплачивается в случаях, если даритель или получатель являются резидентами Дании и если имущество расположено на датской территории. Ежегодный необлагаемый размер подарка детям - 41 тыс. датских крон.

В Финляндии ставки налога для близких родственников колеблются от 10 до 16%, для остальных лиц - от 30 до 48%. В Бельгии - от 3 до 30% и от 20 до 80% соответственно.

В Нидерландах для этого закона не устанавливается необлагаемый минимум, налог взимается со всей стоимости передаваемого имущества. Размер предельной ставки налога не для родственников может достигать до 68%.

### **Социальные платежи**

Ныне в странах действует разное количество социальных фондов. В США, к примеру, функционируют три наиболее крупных общенациональных фонда (фонд страхования по старости и на случай потери кормильца, фонд страхования государственных служащих, фонд помощи нуждающимся). Фонды социального страхования включают большое число автономных фондов, охватывающих определенные виды страхования.

**Социальные платежи** - это взносы в социальные фонды. При всем разнообразии социальных фондов главным источником их образования являются целевые налоги - взносы на социальное страхование. Они взимаются регулярно в обязательном порядке на основании соответствующих законов. Плательщиками выступают физические лица (застрахованные) и юридические лица (работодатели). В США эти взносы вносятся ими поровну (по 7,65% исходя из общей ставки в 15,3% от фонда заработной платы в 1996г. Но в США облагается не весь фонд заработной платы, а только первые 62,7 тыс.долл. в расчете на каждого занятого (в 1996г.).

Взносы застрахованных представляют собой прямой вычет из дохода. Регулярно, в зависимости от частоты получения дохода (еженедельно, ежемесячно), у всех наемных работников изымается определенный процент дохода в фонд социального страхования, причем величина взносов непрерывно повышается.



Ставка взноса в фонд социального страхования для большинства развитых стран устанавливается в процентах к валовому заработку и является, как правило, пропорциональной независимо от величины дохода. При этом предусматривается годовая максимальная сумма взноса или максимальный доход, к которому применяется ставка. Обычно семейные и личные скидки при платежах в социальные фонды не предусматриваются. Лишь в ряде стран действует необлагаемый минимум, как при подоходном налоге. Поэтому для плательщика такие взносы обременительны. В США в 1990 г. действовала ставка в социальные фонды (доля работника) в размере 7,65% (в 1934 г. - 1, 1960 г. - 3,125%), в Великобритании - 5,7% и 9% в зависимости от дохода (в 1960г. - 4,25%), в Японии - 5,3% (в 1960 г. - 5,7%), в Германии - 9,6%. Такой же процент выплачивает в социальные фонды еще и предприниматель.

В странах действует либо один взнос по всем видам социального страхования (США), либо несколько (Германия, Франция), уплата которых дает право на соответствующие виды социальных услуг. Так, в Германии при пенсионном страховании предусматривается ставка взноса 19,2% (совокупная), при страховании по болезни - 11,8, по безработице - 4,1, а всего - 35,1% (в 1960г. - 23,8%), при этом устанавливается максимальная годовая сумма дохода, к которой применяются указанные проценты.

В результате повышения в послевоенные годы ставок взносов в фонд социального страхования и увеличения дохода застрахованных по мере развития производства, а также роста количества плательщиков этих взносов доля лиц наемного труда в общих поступлениях данного фонда возрастает. Ныне она колеблется от 30 до 50%.

Взносы работодателей в социальные фонды выступают как производственные расходы, которые включаются в цену продукции и оплачиваются покупателем. Эти обязательные платежи юридических лиц выступают как своеобразные косвенные налоги. В статистике ООН расходы предпринимателя на взносы в фонд социального страхования рассматриваются в качестве определенной компенсации наемным работникам (по форме - своеобразная надбавка к заработной плате).

Участие предпринимателей в формировании фондов социального страхования имеет определенную ценность для застрахованных. У работников наемного труда появляется большая уверенность в поддержке системы страхования в случае потери трудоспособности или старости, поэтому их труд становится более производительным. Кроме того, взносы предпринимателей не учитываются в составе налогооблагаемого дохода и, следовательно, приносят дополнительную прибыль, которая не фиксируется налоговыми органами и остается в распоряжении предпринимателя. Так, в США по закону предприниматель уплачивает свой взнос до вычета налогов.

Ставки взносов предпринимателей устанавливаются к фонду заработной платы при максимальной годовой сумме заработка на одного работника. В США и Германии ставки для юридических и физических лиц одинаковы, в Великобритании они разные (для юридических лиц - 11,95%, для физических - 5,7 и 9%). Доля предпринимателя в общей сумме фонда социального страхования колеблется по странам от 10 до 50%.

Франция обладает большим опытом финансирования части социальных расходов за счет разнообразных целевых налогов. Французское законодательство исходит из того, что решение социальных проблем - дело всего общества, а не только нанимателей и наемных работников, которые платят взносы на социальное обеспечение. Таким образом, расходы граждан на эти цели были поставлены в зависимость от размера их доходов, а не от участия в отношениях найма. Так, в начале 1980-х годов неоднократно вводился чрезвычайный налог на финансирование мероприятий по борьбе с безработицей, а в 1983 г. был

установлен налог на нужды социального обеспечения, плательщиками которого стали свыше 15 млн. человек.

**Подробнее см.:** [1, гл.12; 2, разд.3-5; 4; 5, разд.1.3; 6, разд.1.10, 4; 7; 8; 9; 15]

### **3. НАЛОГИ КАК СРЕДСТВО ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В МЕЖДУНАРОДНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЯХ**

#### **3.1. Внешняя налоговая политика**

**Внешняя налоговая политика страны** - это принимаемые меры по расширению и защите ее налоговой юрисдикции, а также в виде налоговых льгот ее экспортерам капиталов, товаров и услуг в совокупности. Если учесть, что торговый оборот многих стран составляет многие миллиарды долларов, то можно представить себе, какие убытки терпит страна из-за просчетов в налоговой политике или получает доходы от внешнеэкономической деятельности.

На формирование внешней налоговой политики оказывают влияние различные факторы: бюджетные, экспортные, политические.

Для **регулирования международных налоговых отношений** государство располагает следующими основными средствами:

односторонние меры (или меры национальной налоговой политики), которые принимает страна без какого-либо согласования с властями других стран;

договорные меры, которые принимаются на основе двусторонних или многосторонних договоров;

договорные меры в рамках **налоговой гармонизации** (взаимной координации национальных налоговых отношений) двух и более стран. Обычно соглашения между странами по налоговым вопросам основываются на типовых конвенциях, разработанных Организацией экономического сотрудничества и развития ООН в 1973 и 1977 гг.

В настоящее время число действующих международных соглашений достигает многих сотен.

Решение вопросов, связанных с регулированием налогообложения (особенно прямых налогов на доходы) в разных странах, основывается на двух критериях: резидентства и территориальности.

**Критерий резидентства** предусматривает, что все резиденты данной страны подлежат в ней налогообложению в отношении абсолютно всех своих доходов, как получаемых на территории этой страны, так и за ее пределами (так называемая **полная**, или **неограниченная налоговая ответственность**), а нерезиденты обязаны платить налоги только с тех доходов, которые получают от источников в этой стране (**ограниченная ответственность**).

**Критерий территориальности** предусматривает, что налогообложению в данной стране подлежат те доходы, которые получены только на ее территории. Это говорит о том, что все доходы, которые извлекаются за рубежом этой страны, налогообложению в данной стране не подлежат.

Отдельные страны применяют различные сочетания этих критериев. США, Великобритания берут за основу критерий резидентства, который в зависимости от конкретных интересов страны дополняется территориальным критерием; Франция, Швейцария, страны Латинской Америки устанавливают налоговую юрисдикцию на основе преимущественно критерия территориальности.

### 3.2. Проблема международного двойного налогообложения

Для любой страны проблема ее налоговых отношений с зарубежными странами имеет две стороны. Во-первых, распространение налогового законодательства данной страны на иностранных граждан, работающих или пребывающих на ее территории. Во-вторых, определение налогового режима для своих граждан, которые работают и отдыхают за рубежом и к которым применяются налоговые санкции тех стран, где они пребывают.

В настоящее время ни одна страна не вправе требовать каких-либо льготных режимов в отношении пребывания своих граждан и для размещения своих капиталов на территории других стран. Однако любая страна может рассчитывать на уравнивание прав своих граждан и капиталов с правами граждан и капиталов страны их пребывания.

**Международное двойное налогообложение** вызвано коллизией налоговых законодательств двух или более стран. Оно может быть связано как с особенностью определения субъекта, когда несколько государств считают его своим налогоплательщиком, так и со спецификой определения объекта “национального” налогообложения (т.е. с применением критериев резидентства и территориальности).

Рассмотрим пример. В стране А подоходным налогом облагаются все доходы, поступающие с ее территории, независимо от места проживания налогоплательщика. В стране В обложению подлежат все доходы лиц, постоянно в ней проживающих. Налогоплательщик, постоянно проживающий в стране В и получающий доход в стране А, вынужден уплачивать подоходный налог в обоих государствах.

Для устранения такого двойного обложения необходимо согласование усилий нескольких государств. Результатом его становится подписание специальной конвенции об устранении двойного налогообложения.

Механизм устранения двойного налогообложения в общих чертах выглядит следующим образом. Вначале устраняют двойное налогообложение от различий между правилами “резидентства” и “источника дохода”. Для этого в соглашении имеются статьи о разрешении спорных случаев двойного резидентства и “материальные статьи”, которые устанавливают исключительное право одной из сторон на обложение некоторых конкретных видов доходов. Затем устраняют спорные вопросы путем приведения внутренних правил каждой страны в этой сфере в соответствие друг другу или устанавливают в договорном порядке новый режим устранения двойного налогообложения. Обычно применяют метод освобождения или метод налогового кредита. И, наконец, устраняют двойное налогообложение по причине различий определения облагаемого дохода.

В России эта проблема появилась совсем недавно. Она вызвана увеличением объема и интенсивности ее международных связей и ужесточением налоговых режимов в зарубежных странах, что затрагивало интересы нашей страны в части доходов и удержаний от продажи авторских прав, продажи лицензий, покупки кинофильмов, оказания различных услуг, транспортных перевозок в зарубежные страны, заработков журналистов и театральных коллективов и др., а также прибылей иностранных компаний, осуществляющих на территории России экономическую деятельность.

Так, в России по новому Налоговому кодексу доходы, полученные за рубежом российским гражданином, учитываются в полном объеме без уплаченных налогов для определения его совокупного дохода и соответствующей этому совокупному доходу ставки подоходного налога. А потом из исчисленной суммы налога вычитаются платежи, уплаченные за границей,

если у России имеется с этой страной договор (соглашение) по налоговым вопросам. При этом размер засчитываемой суммы не может превышать суммы налога, исчисленной так, как если бы эти доходы были получены от источников в Российской Федерации. Такой зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа об уплате им налога за пределами Российской Федерации, подтвержденного налоговым органом иностранного государства. Этот способ получил название **метода налогового кредита**.

Есть еще **метод освобождения**, который предусматривает применяемое на взаимной основе и при выполнении соответствующих условий полное либо частичное освобождение отдельных видов доходов и имущества от налогообложения в одном из государств.

К 1997 г. Россия имела соглашения об устранении двойного налогообложения с такими странами, как Австрия, Бельгия, Болгария, Великобритания, Вьетнам, Германия, Дания, Индия, Испания, Ирландия, Италия, Канада, Кипр, Корея, Малайзия, Нидерланды, Норвегия, Польша, Румыния, США, Финляндия, Франция, Швейцария, Швеция, Япония.

### 3.3. Виды налоговых соглашений

**Виды налоговых соглашений** следующие: общие налоговые соглашения; специальные налоговые соглашения: соглашения об оказании административной помощи; по налогообложению даров и наследств; по международным перевозкам; по таможенным пошлинам; по льготному налоговому режиму; по социальному страхованию и др.

Основная **цель налоговых соглашений** - устранение всех возможных случаев двойного налогообложения, которые могут возникнуть в отношениях стран-партнеров.

При заключении налоговых соглашений государства решают следующие **основные задачи**:

- определение схемы устранения двойного налогообложения. За каждым из договаривающихся государств закрепляется исключительное право взимать налоги с того или иного дохода;

- установление механизма двойного налогообложения, когда право налогообложения сохраняется за обоими государствами;

- защита плательщика от дискриминационного обложения в других государствах;

- взаимный обмен информацией с целью выполнения данного соглашения и выявления уклоняющихся от налога.

Последняя позиция имеет немаловажное значение. Поэтому в соглашениях установлены основы и порядок сотрудничества налоговых органов, в противном случае страны не имеют права на контакты и сотрудничество. В них включается целый ряд положений, которые способствуют налоговым органам в борьбе с укрытием налогов.

Общее содержание налоговых соглашений включает следующие вопросы: сферу применения, распределение налогов между государствами, устранение двойного налогообложения, правила поведения. Определяют также перечень и виды налогов, которые регулируются данным соглашением, а также понятийный аппарат.

С помощью таких соглашений достигается разграничение налоговой юрисдикции в отношении доходов юридических и физических лиц между налоговыми властями стран-партнеров, устраняется возможность неправомерного применения в одностороннем порядке национального режима налогообложения.

Широкое распространение получили соглашения о пограничных налоговых льготах, когда жители приграничных районов разных стран могут посещать своих родственников, живущих по разные стороны границы, или посещать святые места во время различных религиозных обрядов и праздников.

Большое значение имеют соглашения об устранении двойного налогообложения, например, в тех случаях, когда страны имеют взаимовыгодные воздушные или морские перевозки, в области платежей по авторским правам, лицензионных платежей и пр.

Самостоятельным и очень распространенным видом налогового соглашения является соглашение об устранении двойного налогообложения даров и наследств.

Соглашения могут быть составлены на двусторонней или многосторонней основе. **Соглашения между двумя государствами** - наиболее распространенный вид международных соглашений. В них, как правило, существует положение о **налоговой недискриминации**, т.е. о предоставлении гражданам и компаниям другой страны такого же налогового режима и обращения, как и местным гражданам и учреждениям. Однако для граждан своей страны могут быть установлены и некоторые послабления.

К двусторонним можно отнести соглашения между дипломатическими и консульскими представительствами. В этих соглашениях оговариваются налоговые льготы для дипломатических и консульских миссий и их сотрудников. Объем льгот зависит, как правило, от целей пребывания данных лиц на чужой территории. Перечень льгот содержится в многосторонних Венских конвенциях 1961 и 1963 гг. о дипломатических и консульских представительствах. Большинство стран мира, в том числе и Россия, являются участниками этой конвенции. К двусторонним отношениям относятся также и торговые соглашения, и договоры, которые предусматривают режимы наибольшего благоприятствования в отношении товаров и услуг, ввозимых на территорию страны-партнера. Эти соглашения обычно распространяются на таможенные пошлины. Существуют и чисто таможенные соглашения между странами-партнерами. Эти соглашения могут быть составлены и на многосторонней основе.

Налоговые соглашения могут заключаться в форме односторонне принимаемых мер в рамках так называемой налоговой гармонизации. **Налоговая гармонизация** предусматривает согласованное изменение рядом стран своего внутреннего налогового законодательства, чтобы облегчить урегулирование взаимных отношений стран-партнеров. Например, сравнительно недавно страны Европейского Сообщества договорились о введении единого налога на добавленную стоимость и о принципах его взимания, об ограничении налогового субсидирования экспорта и т.д.

### **3.4. Налогообложение прибыли, доходов и имущества иностранных юридических лиц в РФ**

Все **доходы иностранных юридических лиц от источников на территории Российской Федерации** подразделяются на: 1) получаемые от деятельности через постоянное представительство (облагаются налогом на прибыль); 2) не связанные с деятельностью через постоянное представительство (облагаются налогом на доходы).

Под **постоянным представительством** понимаются филиал, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое постоянное место регулярного осуществления деятельности по извлечению дохода на территории России или за границей, а также любые организации и физические лица, уполномоченные осуществлять представительские функции в РФ. Например,

каждая строительная площадка с момента начала работ рассматривается как образующая отдельное постоянное представительство.

Все иностранные юридические лица обязаны встать на учет в налоговых органах и вести отдельный бухгалтерский учет по своей экономической деятельности на территории РФ. Даже если одна фирма ведет строительство на нескольких площадках, то учет должен быть отдельным; консолидация отчетности и налоговых обязательств не допускается.

Налог на прибыль постоянного представительства иностранного юридического лица, осуществляющего строительно-монтажные работы, уплачивается им ежегодно.

**Налогообложению подлежит** прибыль постоянного представительства, определяемая как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без НДС и акцизов, других доходов и затратами, непосредственно связанными с осуществлением деятельности иностранного юридического лица в России, включая управленческие и общеадминистративные расходы, понесенные как на территории России, так и за границей.

В состав расходов постоянного представительства, понесенных за границей, могут включаться только те расходы за рубежом, которые связаны с осуществлением его деятельности в России (расходы на заработную плату сотрудников, работающих в России, командировочные расходы, расходы на подготовку российских сотрудников отделения и другие, понесенные в России и оплаченные головным офисом).

Основным методом расчета прибыли является **прямой метод** (разница между выручкой и затратами). Если он не может быть применен, то предусмотрен **условный метод** расчета на основании валового дохода или произведенных расходов, исходя из нормы рентабельности 25%.

При этом прибыль, подлежащая налогообложению, рассчитывается следующим образом:

при определении налогооблагаемой прибыли на основе полученных доходов применяется коэффициент 0,2;

при определении налогооблагаемой прибыли на основе понесенных расходов, связанных с деятельностью в РФ, применяется коэффициент 0,25.

Если иностранное юридическое лицо осуществляет деятельность не только в РФ и при этом не ведет отдельного учета, то определение прибыли от деятельности в России может быть проведено через использование одного из следующих показателей: удельный вес выручки от реализации в России в общей выручке юридического лица от всей деятельности; удельный вес связанных с деятельностью в России расходов в общей сумме расходов; удельный вес численности персонала, работающего в России, в общей численности персонала иностранного юридического лица.

При исчислении налога на прибыль общая сумма прибыли может быть уменьшена на сумму разрешенных **налоговых льгот**: отчислений на техническое перевооружение, реконструкцию, расширение производства (не более 50%), на проведение природоохранных мероприятий (до 30% от капитальных вложений), на благотворительные цели (до 2% облагаемой прибыли).

Иностранное юридическое лицо, осуществляющее свою деятельность через постоянное представительство, не позднее 15 апреля представляет в налоговый орган отчет о деятельности в России за предыдущий год, а также декларацию о доходах. Налоговый орган исчисляет сумму налога на прибыль и выписывает платежное извещение в месячный срок после представления декларации о доходах. **Налог на прибыль исчисляется по той же ставке**, что и для российских юридических лиц. Налог должен быть уплачен в рублях или валюте в течение месяца.



**Доходы и из других источников** могут иметь иностранные юридические лица в Российской Федерации, которые подлежат обложению налогом у источника выплаты. К ним относятся: дивиденды; доходы от долевого участия в деятельности товариществ; проценты по счетам; доходы от использования авторских прав, изобретений, торговой марки, деловой репутации и пр.; доходы от сдачи имущества в аренду или отчуждения его; доходы от выдачи лицензий на производство или продажу товаров под именем данной компании; от использования компьютерных программ и баз данных, управленческих услуг и консультаций; от фрахта и реализации товаров, ввозимых из-за границы. Суммы доходов от фрахта облагаются налогом по ставке 6% (по проекту нового Налогового кодекса РФ - 15%), дивиденды и проценты - по ставке 15, остальные доходы - по ставке 20%.

**Налог с доходов** иностранных юридических лиц из источников в РФ удерживается лицом, выплачивающим доход, в валюте выплаты с полной суммы дохода при каждом перечислении платежа и зачисляется в бюджет в порядке, установленном законом. При этом под выплатой понимается также реинвестирование дохода, распределенного в пользу иностранного участника, которое было направлено на увеличение его доли в уставном капитале предприятия-резидента.

Информация о суммах выплаченных иностранным юридическим лицам доходов и удержанных налогов передается в налоговые органы ежеквартально теми лицами, которые выплачивают эти доходы. Если взяты излишние суммы налога, то перерасчет и возврат излишне уплаченных сумм может быть осуществлен в течение года со дня получения дохода по заявлению иностранного юридического лица.

Имущество иностранных юридических лиц облагается налогом в том же порядке и по тому же закону, что и имущество российских резидентов. Основой для определения стоимости основных средств, нематериальных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов для целей налогообложения является **остаточная стоимость имущества**, устанавливаемая исходя из первоначальной стоимости с учетом начисленного износа по законодательству страны постоянного местопребывания. При этом суммы амортизации не могут превышать за год следующих размеров: категория А (здания и сооружения) - 5%; категория Б (автомобили легковые, конторская мебель и оборудование, компьютеры, информационные системы) - 25%, категория С (другое имущество) - 15%. К имуществу иностранных юридических лиц применяются те же льготы, ставки и сроки уплаты, что и к имуществу российских предприятий.

### 3.5. Налогообложение иностранных физических лиц в РФ

Налогообложение иностранных физических лиц проводится на основании принципа резидентства, положенного в основу законов о подоходном налогообложении физических лиц. Если иностранное физическое лицо проживает в России более полугода (183 дней), то оно уплачивает подоходный налог со всех доходов, полученных в течение календарного года как в России, так и за ее пределами (за границей или из-за границы). То есть в отношении уплаты налогов они считаются **налоговыми резидентами** Российской Федерации и по окончании календарного года обязаны продекларировать весь свой доход из всех источников.

Если иностранное физическое лицо проживает в России менее 183 дней в календарном году, то оно облагается подоходным налогом только в отношении тех доходов, которые получены из российских источников. Налог у таких лиц изымается у источника выплаты по прогрессивным ставкам при получении заработной платы и подобных выплат и по твердой ставке 20%, если это касается других доходов. Такие лица не обязаны представлять

налоговой декларации, поскольку не считаются налоговыми резидентами Российской Федерации.

В соответствии с действующим налоговым законодательством иностранное физическое лицо, прибывающее в РФ, в течение месяца со дня своего приезда подает декларацию о предполагаемых в текущем году доходах, если намерено находиться в России не менее 183 дней в календарном году. За месяц до отъезда подается окончательная декларация о фактически полученных на территории России доходах.

**Облагаемым доходом** указанных лиц является совокупный доход в денежной и натуральной формах с учетом: надбавок, выплачиваемых иностранным физическим лицам в связи с проживанием в РФ; компенсации по расходам на обучение детей в школе, питание, поездки членов семьи плательщика в отпуск и др. Суммы, получаемые иностранным физическим лицом в виде компенсации расходов на оплату жилья, содержание автомобиля для служебных целей, командировочных расходов, не учитываются при исчислении совокупного дохода. Льготы по подоходному налогу предоставляются иностранным гражданам на тех же основаниях, что и гражданам России.

Для расчета налога используются те же ставки, что и для российских граждан. На основании декларации о предполагаемых доходах плательщику исчисляется авансовая сумма налога, подлежащего уплате, в размере 75% от его налоговых обязательств. Налог уплачивается на основе декларации по платежному извещению, направляемому плательщику налоговым органом. Налог за текущий год уплачивается равными долями к 15 мая, 15 августа и к 15 ноября. Сумма налога пересчитывается на основании данных о фактически полученных доходах. Доплата налога за отчетный год производится в течение месяца со дня выписки платежного извещения.

**Ряд категорий иностранных физических лиц не подлежит обложению подоходным налогом**, в том числе: главы и члены персонала представительств иностранных государств, имеющих дипломатический и консульский ранг, члены их семей - по всем доходам за исключением доходов, не связанных с дипломатической службой; члены обслуживающего персонала представительств иностранных государств - по всем доходам, полученным ими по своей службе; сотрудники международных организаций - в соответствии с положениями уставов этих организаций.

При проведении расчетов по подоходному налогу доход исчисляется в рублях путем умножения дохода в валюте на курс валюты на день получения дохода. Далее рассчитывается годовая сумма дохода. Необлагаемый налогом доход исчисляется путем умножения необлагаемого минимума оплаты труда на количество отработанных месяцев. Затем рассчитываются доход, подлежащий обложению налогом, и годовая сумма налога.

### 3.6. Налоговые убежища и оазисы

Высокие налоговые ставки заставляют плательщиков крупных налоговых сумм искать различные способы экономить на уплате налогов. Один из наиболее часто применяемых приемов уклонения от налогов - перевод капиталов в страны с более выгодными условиями налогового обложения и создание там **оффшорных компаний**.

Это название происходит от английского слова "Off-shore" - на расстоянии от берега, т.е. удаленный от главных финансовых центров развитых стран мира. Юридической предпосылкой такого способа служит территориальная ограниченность налогового суверенитета государства. **Льготный налоговый режим** подразумевает отсутствие налогов или очень низкий их уровень, особенно для нерезидентов (иностранного капитала и иностранных физических



лиц). Часто вместо налогов взимается фиксированный сбор. Кроме того, предпринимателей привлекают такие условия как, простота и дешевизна оформления, отсутствие валютных ограничений, таможенные льготы, простота финансовой отчетности, отсутствие минимального размера уставного капитала, охрана тайны личности владельцев фирм, недорогие услуги местных секретарских фирм, обслуживающих оффшорные компании.

Эти и подобные им льготы предоставляются оффшорной компании только для операций с иностранными резидентами и в иностранной валюте. То есть, иностранная компания на территории данной страны может называться оффшорной только в том случае, если она не осуществляет экономической деятельности с национальными фирмами и физическими лицами и не работает с валютой данной страны, а работает на внешних для данной страны рынках. Обычно оффшорные компании открываются не для производственной, а для коммерческой, финансовой, управленческой, фрахтовой и страховой деятельности, для размещения инвестиций через холдинговые компании и т.д.

Предоставление оффшорных привилегий - одно из основных средств конкуренции между странами за привлечение иностранных компаний на свою территорию. Именно на различиях в условиях налогообложения в разных странах играют многие корпорации, переводя свои капиталы в государства с более выгодными условиями обложения доходов.

Некоторые страны распространяют оффшорный режим для иностранных компаний на всю свою территорию. Такие страны получили название **оффшорных центров**, или **налоговых убежищ**. Другие устанавливают его в пределах выделенных зон, это - **свободные экономические зоны**, или **налоговые оазисы**. Третьи предоставляют оффшорный статус только отдельным видам компаний. Так, безналоговый статус для судовладельцев предоставляют Либерия, Панама, Греция.

Условно можно выделить две группы стран, играющих роль своеобразных налоговых убежищ.

К первой группе стран могут быть отнесены некоторые развивающиеся страны, которые активно проводят политику привлечения зарубежных капиталов. Для этого они устанавливают иностранным гражданам очень низкие ставки налогов или вовсе отменяют налогообложение импортируемого капитала. Особенностью этой группы стран является отсутствие налоговых соглашений с другими странами, что гарантирует иностранным инвесторам конфиденциальность финансовой информации и отсутствие юридических обязательств по уплате налогов в стране их резидентства.

Вторая группа стран характеризуется тем, что относительные льготы в налогообложении возникают там применительно лишь к некоторым видам доходов и обусловлены либо особенностями внутреннего налогового законодательства, либо спецификой заключенных с другими странами налоговых соглашений. В Европе к разряду налоговых убежищ могут быть отнесены прежде всего "малые" государства. Среди них определилась своеобразная "специализация": законодательство Нидерландов выгодно для холдинг-компаний, Люксембурга - для банков (поскольку в стране нет налогов, в том числе НДС на операции с золотом), Лихтенштейна и Швейцарии - для торговых домов и посреднических фирм (гарантируется тайна вкладов). В Монако физические лица налогами не облагаются, а уровень налогов для фирм - 8%, в Сан-Марино - 23%, в Андорре нет налогов на корпорации, налога на источники дохода, подоходного налога. На английских островах в проливе Ла-Манш подоходный налог в 20% существует только для резидентов, а за оффшорные сделки в любом объеме уплачивается лишь годовой сбор в размере 500 фунтов стерлингов. В греческой части острова Кипр налог для иностранцев - 5%.

За пределами европейского континента выделяются: Багамские острова (отсутствуют налоги на корпорации, подоходный, на дарения и наследства, на прибыль от продажи товаров, фирмы платят только пошлину за регистрацию компаний и таможенные пошлины), Каймановы острова, Науру и Объединенные Арабские Эмираты (нет налогов вообще), Гонконг и Сейшельские острова (иностранное имущество налогами не облагается), Панама (оффшорные сделки налогами не облагаются) и ряд других.

Обычно индустриальные страны борются с оффшорными центрами, так как не заинтересованы в том, чтобы доходы их резидентов ускользали от налогообложения. Эта борьба обычно заканчивается соглашением об избежании двойного налогообложения. Налоговые власти, согласно сложившейся практике, могут обмениваться лишь той информацией, которая касается облагаемых доходов. Однако в тех оффшорных центрах, где налоги не взимаются, не требуется и информации о доходах. Это дает возможность тем, кто пользуется услугами оффшорных центров (налоговых убежищ), получать дополнительный доход от избежания или недоплаты налогов «на законных основаниях», т.е. не нарушая законов своих стран.

Наряду с отдельными государствами так называемые *налоговые оазисы*, или *свободные экономические зоны*, появляются в границах одного государства вследствие налоговой экстерриториальности отдельных районов: портов, пограничных или приморских зон. В этих районах действует не только льготный режим налогообложения, но и льготные таможенные, инвестиционные и другие условия экономической деятельности для иностранных и отечественных предприятий и предпринимателей. Все это стимулирует предпринимательскую активность и привлекает иностранные инвестиции в национальную экономику. При этом свободная экономическая зона выступает как органическое звено народнохозяйственного комплекса (или его части), связанная с ним различными факторами - социально-экономическими, демографическими, географическими и др. Зоны создаются для решения внешнеторговых, общеэкономических, научно-технических, социальных и региональных проблем.

Сейчас известно более 600 зон в 80 странах мира. Они существуют не только в развивающихся странах, но и в США, Англии, Германии, Голландии, Японии, Мексике.

Можно выделить несколько типов свободных экономических зон.

1. **Свободные торговые зоны** (свободные порты, транзитные и таможенные зоны). Функционируют на основе отмены или смягчения таможенных пошлин и экспортно-импортного контроля над товарами, поступающими в зону.

2. **Экспортные промышленные зоны** (для производства экспортной и частично импортозамещающей продукции). Их деятельность основывается как на применении льготных торгового и таможенного режимов, так и на либерализации инвестирования и налогового режима для национальных и иностранных предпринимателей.

3. **Налоговые гавани** (банковские и страховые зоны). Ориентированы на льготный режим осуществления банковских и страховых операций.

4. **Зоны технического развития**. Специализируются на разработке и внедрении современной техники и технологии с помощью не только национальных предприятий и организаций, но и иностранных фирм. В этих зонах используется система различных льгот, в том числе частичное (полное) освобождение корпораций от подоходного налога.

5. **Свободные экономические** - комплексные зоны, или открытые города, — особые экономические районы. При их создании ставится широкий круг задач и применяется вся система льготных условий из перечисленных выше. В них функционируют совместные и иностранные предприятия. В

России разработаны планы по 20 свободным экономическим зонам (г.Находка, Калининградская область, о-в Сахалин, Санкт-Петербург и пр.).

Так, в 1994-1995гг. в России функционировала зона экономического благоприятствования "Ингушетия". Режим зоны предусматривал предоставление бюджетной ссуды в размере налогов и обязательных платежей, не имеющих целевого характера, уплачиваемых в федеральный бюджет вновь образуемыми предприятиями в течение одного года со дня регистрации. Ставка НДС, акцизов и таможенных сборов была установлена на уровне 50% от обычной, на прибыль - 13%; предприятия освобождались от социальных платежей (кроме Пенсионного фонда).

Налогообложение в оффшорных зонах, или налоговых оазисах, основано на критерии резидентности компаний. Если компания осуществляет свою деятельность за пределами определенной юрисдикции, то она рассматривается как нерезидентная и ее доходы, полученные от такой деятельности, налогообложению не подлежат.

Необходимым условием того, чтобы эти налоговые убежища и оазисы действительно привлекали иностранный капитал, является наличие гарантий безопасного предпринимательства в регионе (стабильная политическая обстановка, отсутствие военных действий).

**Подробнее см.:** [1, гл.10, 12; 2, разд.2.5; 3; 5, разд.1.4; 7; 8, п.8; 10, гл.7; 11, гл. 13, 22; 12; 13; 14; 15; 16].

### **ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ**

*Составьте логическую схему базы знаний по теме курса.*

## ТРЕНИНГ УМЕНИЙ

### Пример выполнения задания тренинга на умение № 1

#### Задание

Рассчитайте ввозную специфическую таможенную пошлину товара, на который установлена специфическая пошлина (в валюте, в которой указана таможенная стоимость).

Данные для расчета: партия яблок весом (массой) 2000 кг из Эфиопии (относится к развивающимся странам). Базовая ставка таможенной пошлины – 0,2 ЭКЮ за 1 кг. Таможенная стоимость указана в марках, курс ее к рублю – 3,6 руб. за 1 марку. Курс ЭКЮ – 6,5 руб. за 1 ЭКЮ.

#### Решение

Алгоритм	Решение задания в соответствии с алгоритмом
1. Определение количества ввозимого товара	Из условия задания известно, что количество товара $Q = 2000$ кг.
2. Определение ставки специфической таможенной пошлины в ЭКЮ на единицу товара.	Из условия задания известно, что ставка $Ст_{сп} = 0,2$ ЭКЮ за 1 кг.
3. Определение значения коэффициента $k$ .	Так как Эфиопия (страна из которой завозится товар) относится к развивающимся странам, то от ставки берется 75%:
4. Расчет суммы специфической таможенной пошлины по формуле алгоритма (см. стр. 6).	$П_{сп} = Q \times Ст_{сп} \times \frac{\text{курс ЭКЮ}}{\text{курс валюты}} \times k =$ $= 2000 \times 0,2 \text{ ЭКЮ} \times \frac{6,5}{3,6} \times 75\% = 541,65 \text{ руб.}$ <p>Таким образом, ввозная таможенная пошлина товара составит 541,65 руб.</p>

*Выполните самостоятельно следующие задания:*

#### Задание 1

Определить таможенную пошлину при ввозе 2 т спирта, страна происхождения которого неизвестна. Базовая ставка таможенной пошлины – 2 ЭКЮ за 1 л спирта. Таможенная стоимость указана в долларах США. Курс ЭКЮ – 6,5 руб. за 1 ЭКЮ, курс доллара – 6,2 руб. за 1 доллар.

### *Задание 2*

Определить таможенную пошлину на ввоз 3 тыс. т апельсинов из Израиля (страна пользуется режимом наиболее благоприятствуемой нации). Базовая ставка таможенной пошлины – 0,1 ЭКЮ с 1 кг. Таможенная стоимость указана в долларах США. Курс ЭКЮ – 6,5 руб. за 1 ЭКЮ, курс доллара – 6,2 руб. за 1 доллар.

## Пример выполнения задания тренинга на умение № 2

### Задание

Рассчитать ввозную таможенную адвалорную пошлину товара, страна происхождения которого неизвестна.

Данные для расчета: партия телефонных аппаратов таможенной стоимостью 7,7 тыс. руб. Базовая ставка таможенной пошлины – 20%

### Решение

Алгоритм	Решение задания в соответствии с алгоритмом
1. Определение таможенной стоимости товара.	Таможенная стоимость товара известна из условия задания, т.е. $S = 7,7$ тыс. руб.
2. Определение базовой ставки адвалорной таможенной пошлины.	Базовая ставка таможенной адвалорной пошлины также известна из условия задания, т.е. $Ст_{ап} = 20\%$
3. Определение значения коэффициента $k$ .	Поскольку страна происхождения товара по условию задания неизвестна, то ставка увеличивается в 2 раза.
4. Расчет адвалорной таможенной пошлины по формуле алгоритма (см. стр. 6).	$П_{ад} = S \times \frac{Ст_{ап}}{100\%} \times k =$ $7,7 \text{ тыс. руб.} \times \frac{20\%}{100\%} \times 2 = 3,08 \text{ тыс. руб.}$ <p>Таким образом, адвалорная таможенная пошлина составит 3,08 тыс. руб.</p>

*Выполните самостоятельно следующие задания:*

### Задание 1

Определить сумму адвалорной таможенной пошлины при ввозе партии шерстяных тканей из Великобритании (режим наиболее благоприятствуемой нации) таможенной стоимостью 30 тыс. долл. Базовая ставка таможенной пошлины 30%.



### *Задание 2*

Определить сумму адвалорной таможенной пошлины при ввозе партии сахара с Кубы (развивающаяся страна) таможенной стоимостью 20 тыс. долл. Базовая ставка таможенной пошлины 1%.

### Пример выполнения задания тренинга на умение № 3

#### Задание

Определить сумму акциза в отношении товара, облагаемого акцизом по комбинированной ставке.

Данные для расчета: партия спирта “ROYAL” количеством 2000 л, таможенной стоимостью 2700 долл. США. Ставка акциза – 400%, но не менее 4 ЭКЮ за 1 л. Курс валюты, в которой указана таможенная стоимость, – 6,2 руб. за 1 долл. Курс ЭКЮ – 6,5 руб. за 1 ЭКЮ.

#### Решение

Алгоритм	Решение задания в соответствии с алгоритмом
1. Определение количества товара.	Количество товара $Q = 2000$ л (известно из условия задания).
2. Определение ставки акциза в ЭКЮ с единицы товара.	Ставка акциза в ЭКЮ с единицы товара (специфическая) $Ст_{ac} = 4$ ЭКЮ за 1 л (известна из условия задания, а в % к таможенной стоимости $Ст_{ac} = 400\%$ ).
3. Определение курса ЭКЮ и курса валюты.	Известно из условия задания: курс ЭКЮ – 6,5 руб. за 1 ЭКЮ; курс валюты, в которой указана таможенная стоимость, – 6,2 руб. за 1 долл.
4. Определение акциза, взимаемого по специфической ставке.	$A' = Q \times Ст_{ac} \times \frac{\text{курс ЭКЮ}}{\text{курс валюты}} =$ $= 2000 \times 4 \text{ ЭКЮ} \times \frac{6,5}{6,2} = 8387,10 \text{ долл.}$ <p>Таким образом, сумма акциза составила 8387,10 долл.</p>
5. Определение акциза, взимаемого с таможенной стоимости товара.	<p>Из условия задания известно, что таможенная стоимость товара равна 2700 долл. США. Подставляя известные величины в формулу, получим, что сумма акциза по ставке в % к таможенной стоимости равна 10800 долл., т.е.</p> $A'' = S \times \frac{Ст_{aa}}{100\%} = 2700 \text{ долл.} \times \frac{400\%}{100\%} =$ $= 10800 \text{ долл.}$
6. Определение суммы акциза, подлежащей уплате.	Из двух полученных сумм акциза выбирается большая. Следовательно, сумма таможенной пошлины, подлежащая уплате, составляет 10800 долл. США.

*Выполните самостоятельно следующие задания:*

*Задание 1*

Таможенная стоимость легкового автомобиля с объемом двигателя 1500 куб. см – 8 тыс. долл. Ставка акциза – 25% таможенной стоимости, но не менее 1 ЭКЮ за 1 куб. см объема двигателя. Курс валюты, в которой указана таможенная стоимость, - 6,2 руб. за 1 долл. Курс ЭКЮ – 6,5 руб. за 1 ЭКЮ. Определите сумму акциза, подлежащую уплате.

*Задание 2*

Таможенная стоимость автомобиля с объемом двигателя 2000 куб. см составляет 30000 марок. Ставка акциза – 25% таможенной стоимости, но не менее 1 ЭКЮ за 1 куб. см объема двигателя. Курс валюты, в которой указана таможенная стоимость, - 3,7 руб. за 1 марку. Курс ЭКЮ – 6,5 руб. за 1 ЭКЮ. Определите сумму акциза, подлежащую уплате.

## Пример выполнения задания тренинга к умению № 4

### Задание

Партия мороженой свинины массой 2000 кг хранилась в холодильнике на таможне в течение 3 дней. Ставка сбора за хранение – 0,03 ЭКЮ за 1 кг в сутки. Определить сумму сбора за хранение. Курс валюты, в которой указана таможенная стоимость, - 6,2 руб. за 1 долл. Курс ЭКЮ – 6,5 руб. за 1 ЭКЮ.

### Решение

Алгоритм	Решение задания в соответствии с алгоритмом
1. Определение массы ввезенного товара, хранящегося в холодильнике на таможне.	Количество товара $Q = 2000$ кг (известно из условия задания).
2. Определение ставки таможенного сбора.	Ставка таможенного сбора за хранение товара $Ст_c = 0,03$ ЭКЮ за 1 кг в сутки (известна из условия задания).
3. Определение количества дней хранения товара в холодильнике на таможне.	Количество дней хранения $N = 3$ дня (известно из условия задания)
4. Определение курса ЭКЮ и курса валюты страны приобретения товара к рублю.	Курсы ЭКЮ и валюты страны приобретения товара к рублю соответственно 6,5 руб. за 1 ЭКЮ и 6,2 руб. за 1 долл. (известны из условия задания).
5. Расчет суммы таможенного сбора за хранение товара по формуле.	Сумма таможенного сбора за хранение товара в холодильнике на таможне $ТС_x = Q \times Ст_c \times N \times \frac{\text{курс ЭКЮ}}{\text{курс валюты}} =$ $= 2000 \times 0,03 \text{ ЭКЮ кг-сутки} \times 3 \times \frac{6,5}{6,2} = 188,7 \text{ долл.}$

Выполните самостоятельно следующие задания:

### Задание 1

Партия мороженой рыбы массой 5000 кг хранилась в холодильнике на таможне в течение 2 дней. Ставка сбора за хранение – 0,03 ЭКЮ за 1 кг в сутки. Определить сумму сбора за хранение. Курс валюты, в которой указана таможенная стоимость, - 6,2 руб. за 1 долл. Курс ЭКЮ – 6,5 руб. за 1 ЭКЮ.

### *Задание 2*

Партия конфет массой 3000 кг хранилась на таможенном складе в течение 5 дней. Ставка сбора за хранение – 0,02 ЭКЮ за 1 кг в сутки. Определить сумму сбора за хранение. Курс валюты, в которой указана таможенная стоимость, - 3,7 руб. за 1 марку. Курс ЭКЮ – 6,5 руб. за 1 ЭКЮ.

## Пример выполнения задания тренинга к умению № 5

### Задание

Рассчитайте сумму НДС для партии ковров из Турции таможенной стоимостью 20 тыс. долл. США. Ставка таможенной пошлины – 30%, ставка сборов за таможенное оформление – 0,15%, ставка акциза – 10%, ставка НДС – 20%.

### Решение

Алгоритм	Решение задания в соответствии с алгоритмом
1. Определение таможенной стоимости товара.	Таможенная стоимость товара (ковров) ТС = 20 тыс. долл. США (известна из условия задания).
2. Определение таможенной пошлины.	$TP = TC \times \frac{C_{T_{п}}}{100\%} \times 1 = 20000 \text{ долл.} \times \frac{30\%}{100\%} \times 1 = 6000 \text{ долл.}$
3. Определение суммы сбора за таможенное оформление.	$T_c = TC \times \frac{C_{T_{о}}}{100\%} = 20000 \text{ долл.} \times \frac{0,15\%}{100\%} = 30 \text{ долл.}$
4. Определение суммы акциза, взимаемой с товара.	$A = TC \times \frac{C_{T_{а}}}{100\%} = 20000 \text{ долл.} \times \frac{10\%}{100\%} = 2000 \text{ долл.}$
5. Расчет суммы НДС по формуле.	$\begin{aligned} \text{НДС} &= (TC + TP + T_c + A) \times \frac{C_{\text{НДС}}}{100\%} = \\ &= (20000 + 6000 + 30 + 2000) \times \frac{20\%}{100\%} = 5606 \text{ долл.} \end{aligned}$

Выполните самостоятельно следующие задания:

### Задание 1

Определите сумму НДС, взимаемую с партии магнитофонов из Японии таможенной стоимостью 10 тыс. долл. в количестве 50 шт. Ставка таможенной пошлины – 25%, но не менее 30 ЭКЮ за штуку, ставка сборов за таможенное оформление – 0,15%, ставка НДС – 20%. Курс валюты, в которой указана таможенная стоимость, - 6,2 руб. за 1 долл. Курс ЭКЮ – 6,5 руб. за 1 ЭКЮ.

### *Задание 2*

Определите сумму НДС, взимаемую с партии кофе из Анголы (развивающаяся страна) таможенной стоимостью 5 тыс. долл. Ставка таможенной пошлины – 5%, НДС – 10%, сбор за таможенное оформление – 0,15%.



## Пример выполнения задания тренинга на умение № 6

### Задание

Рассчитать таможенную стоимость телевизора на основе цены продажи его в России и суммы таможенных платежей.

Данные для расчета: цена продажи – 360 долл. США. Торговая надбавка – 25%. Таможенная пошлина – 30%, сбор за таможенное оформление – 0,15%. Ставка НДС – 20%.

### Решение

Алгоритм	Решение задания в соответствии с алгоритмом
1. Определение цены реализации товара (телевизора) в розничной торговле.	Цена продажи телевизора $C_{\text{реал}} = 360$ долл. США (известна из условия задания).
2. Определение величины торговой надбавки.	Торговая надбавка $TН = 25\%$ (известна из условия задания).
3. Определение цены телевизора без торговой надбавки по формуле 2 (см. стр. 8).	$C_{\text{бтн}} = \frac{C_{\text{реал}} \times 100\%}{100\% + TН} = \frac{360 \text{ долл.} \times 100\%}{100\% + 25\%} = 288 \text{ долл.}$
4. Определение оптовой цены телевизора без НДС по формуле 3 (см. стр. 8).	$C_{\text{опт}} = \frac{C_{\text{бтн}} \times 100\%}{100\% + C_{\text{НДС}}} = \frac{288 \text{ долл.} \times 100\%}{100\% + 20\%} = 240 \text{ долл.}$
5. Определение таможенной стоимости телевизора на основе цены реализации в розничной торговле по формуле 1.	$S = \frac{C_{\text{опт}} \times 100\%}{100\% + C_{\text{тп}} + C_{\text{тс}}} = \frac{240 \text{ долл.} \times 100\%}{100\% + 30\% + 0,15\%} = 184,4 \text{ долл.}$ <p>Таким образом, таможенная стоимость телевизора на основе цены реализации в розничной торговле составила 184,4 долл.</p>

Выполните самостоятельно следующие задания:

### Задание 1

Рассчитать таможенную стоимость видеомагнитофона на основе цены реализации его в розничной торговле.

Данные для расчета: цена реализации – 450 долл.; торговая надбавка – 20%. Таможенная пошлина – 25%, сбор за таможенное оформление – 0,15%. Ставка НДС – 20%.

### *Задание 2*

1 кг импортной говядины реализуется в торговой сети по цене 24 руб. Торговая надбавка составляет 10%, ставка НДС – 10%, таможенная пошлина – 15%, сбор за таможенное оформление – 0,15%. Определите таможенную стоимость 1 кг говядины.

## **НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА**

### **ЮНИТА 3**

#### **НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Редактор Н.С. Потемкина  
Оператор компьютерной верстки Д.В. Федотов

---

Изд. лиц. ЛР № 071765 от 07.12.98 г.  
Тираж

Сдано в печать  
Заказ

---

Современный Гуманитарный Университет