

МЕЖГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ  
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКО-РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Кафедра «Финансы и бухгалтерский учет»

# ТЕОРИЯ НАЛОГОВ

*Методические рекомендации к самостоятельной работе  
для студентов специальности  
1-25 01 04 «Финансы и кредит»  
заочной формы обучения*



Могилев 2022

УДК 336.2  
ББК 65.261.4  
Т33

Рекомендовано к изданию  
учебно-методическим отделом  
Белорусско-Российского университета

Одобрено кафедрой «Финансы и бухгалтерский учет» «20» января 2022 г.,  
протокол № 11

Составитель ст. преподаватель О. В. Волкова

Рецензент канд. экон. наук, доц. Т. В. Романькова

В методических рекомендациях приведены основные теоретические положения дисциплины для самостоятельного изучения студентами специальности 1-25 01 04 «Финансы и кредит» заочной формы обучения.

Учебно-методическое издание

## ТЕОРИЯ НАЛОГОВ

Ответственный за выпуск М. С. Александрёнок

Корректор А. А. Подошевка

Компьютерная верстка М. М. Дударева

Подписано в печать . Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Таймс.  
Печать трафаретная. Усл. печ. л. . Уч.-изд. л. . Тираж 36 экз. Заказ №

Издатель и полиграфическое исполнение:  
Межгосударственное образовательное учреждение высшего образования  
«Белорусско-Российский университет».  
Свидетельство о государственной регистрации издателя,  
изготовителя, распространителя печатных изданий  
№ 1/156 от 07.03.2019.  
Пр-т Мира, 43, 212022, г. Могилев.

© Белорусско-Российский  
университет, 2022

## Содержание

Введение .....	4
1 Генезис науки о налогах .....	5
2 Понятие налогов и их экономическое содержание .....	7
3 Функции налогов и принципы налогообложения .....	8
4 Классификация налогов.....	10
5 Налоговая система и оптимальное налогообложение .....	13
6 Налоговая нагрузка, уклонение от налогов и их переложение.....	15
7 Теоретические основы построения налогов на доходы физических лиц и прибыль юридических лиц.....	18
8 Теоретические основы построения налога на добавленную стоимость, акциза и таможенной пошлины.....	22
9 Теоретические основы построения ресурсных платежей и экологического налога.....	26
10 Теоретические основы построения имущественного налогообложения и специальных налоговых режимов.....	28
11 Налоговое регулирование.....	31
12 Формирование эффективной налоговой системы в Республике Беларусь.....	33
Список литературы.....	36

## Введение

Цель данных методических рекомендаций – профессиональная подготовка специалистов высшей квалификации, направленная на формирование системы специальных умений и навыков, которые они могли бы самостоятельно применять в практической деятельности.

В процессе самостоятельного изучения представленного в методических рекомендациях материала студенты смогут приобрести необходимые научные знания и подготовиться к аудиторной контрольной работе и экзамену по дисциплине «Теория налогов».

Примерное содержание аудиторной контрольной работы: тестовые задания по темам учебной дисциплины.

Методические рекомендации составлены в соответствии с учебной программой дисциплины и включают теоретический материал по темам лекционных занятий и примеры тестовых заданий.

## 1 Генезис науки о налогах

Первые упоминания о налоге имеются в философских трактатах античных мыслителей. В то время философы трактовали налог как общественно необходимое явление. По мере общественного развития налоговые формы постепенно изменялись, приближаясь к их современному содержанию.

Классики экономической мысли более 300 лет назад сформулировали основополагающие принципы налогообложения. На фундаменте философского смысла налога развилась особая сфера экономической теории – наука о налогообложении. Современная наука называет налогом категорию, опосредствующую процесс перераспределения доходов в государственный бюджет.

Существуют как обобщенные разработки (общие теории налогов), так и исследования по отдельным вопросам налогообложения (частные теории налогов). Общие теории налогов отражают назначение налогообложения в целом. К ним относятся теория обмена, атомистическая теория, теория наслаждения, налог как страховая премия, классическая теория, кейнсианская теория, теория монетаризма, теория экономики предложения и др.

Первой и наиболее распространенной является теория обмена. Она основана на возмездном характере налогообложения. Через налог налогоплательщики покупают у государства услуги по охране от нападения извне, поддержанию внутреннего порядка. Эта теория отражает отношения между государством и налогоплательщиками в Средние века, когда за пошлины покупались военная и правовая защита.

Атомистическая теория (С. де Вобан, Монтескье, Гоббс, Вольтер, Мирабо) является разновидностью теории обмена, появилась в эпоху Просвещения. Эта теория рассматривает налог как результат договора между государством и налогоплательщиками, согласно которому государство обязуется охранять и защищать их, а последние не могут уклоняться от уплаты налогов.

Теория наслаждения (Ж. Симонд де Сисмонди) рассматривает налоги как цену, уплачиваемую налогоплательщиками за получаемые ими от общества наслаждения. Наслаждение они получают от общественного порядка, правосудия, обеспечения собственности, пользования хорошими дорогами и т. д.

Теория налога как страховой премии (Дж. Мак-Куллох, А. Тьер) рассматривает налоги как страховой платеж, уплачиваемый налогоплательщиками государству в случае наступления какого-либо риска.

Для сторонников классической теории налоги – это один из видов государственных доходов, которые должны покрывать затраты по содержанию правительства. При этом какая-либо другая роль (например, регулирования экономики) налогам не отводится, а пошлины и сборы не рассматриваются в качестве налогов.

Центральная идея кейнсианской теории заключается в том, что налоги являются главным рычагом регулирования экономики и выступают одним из слагаемых ее развития. При этом большие сбережения, как пассивный источник

дохода, мешают росту экономики и подлежат изъятию с помощью налогов.

На количественной оценке денежного обращения основана теория монетаризма. Согласно данной теории налоги, наряду с иными компонентами, воздействуют на обращение, через них изымается излишнее количество денег (а не сбережений, как в кейнсианской теории). Тем самым уменьшаются неблагоприятные факторы развития экономики.

Теория экономики предложения рассматривает налоги как один из важных факторов экономического развития и регулирования. В соответствии с данной теорией снижение налоговой нагрузки приводит к росту предпринимательской и инвестиционной деятельности. В рамках данной теории американский экономист А. Лаффер установил математическую зависимость дохода бюджета от уровня налоговых ставок.

К частным теориям налогов относится в первую очередь теория соотношения прямого и косвенного налогообложения. Их характеристика представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Характеристика частных теорий налогов

Наименование частной теории	Период	Суть частной теории
Теория соотношения прямого и косвенного налогообложения	Раннее Средневековье	Налоговые системы строятся на прямом налогообложении, косвенные налоги считаются вредными
	Конец Средних веков	Налоговые системы строятся на косвенном налогообложении
	Конец XIX в.	Необходимо поддерживать баланс между прямыми и косвенными налогами
Теория единого налога	Разные времена	Единый налог – это единственный, исключительный налог на определенный объект налогообложения
Теория пропорционального и прогрессивного налогообложения	Разные времена	Налоговые ставки устанавливаются в едином проценте или увеличиваются по мере роста дохода налогоплательщиков
Теория переложения налогов	Середина XVII в.	Распределение налогового бремени возможно лишь в процессе обмена

### ***Пример тестового задания***

1 В какой теории налог рассматривается как результат договора между государством и гражданами, согласно которому государство обязуется охранять и защищать граждан, а последние не могут уклоняться от уплаты налогов:

- а) атомистической теории;
- б) теории наслаждения;
- в) марксистской теории;
- г) кейнсианской теории.

Литература: [1–4, 7].

## 2 Понятие налогов и их экономическое содержание

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. В развитии форм и методов взимания налогов можно выделить три крупных этапа. На начальном этапе развития общества (от Древнего мира до начала Средних веков) государство не имело финансового аппарата, способного определить, сколько и каких налогов необходимо собрать. Определялась лишь общая сумма средств, которую необходимо было получить; процесс сбора налогов возлагался на город или общину.

На втором этапе (XVI – начало XIX в.) государство организует сеть государственных учреждений, в том числе финансовых, и берет на себя часть функций по пополнению казны: устанавливает квоту обложения, наблюдает за процессом сбора налогов, ограничивает этот процесс более или менее широкими рамками.

На третьем или современном этапе государство берет в свои руки все функции установления и взимания налогов. При этом налоги являются основным источником доходов государства. Помимо этой финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство и состояние научно-технического прогресса.

Налог представляет собой комплексную категорию, т. е. одновременно экономическую, финансовую и правовую. Налог является экономической категорией, поскольку денежные отношения, складывающиеся между государством, с одной стороны, и юридическими и физическими лицами, с другой стороны несут объективный характер и имеют специфическое общественное назначение – мобилизацию финансовых ресурсов в распоряжение государства.

Вместе с тем, налог – это финансовая категория. Он характеризуется общими свойствами, присущими всем финансовым отношениям и одновременно имеет свои отличительные признаки и черты.

Одновременно налог является и правовой категорией. Будучи правовой категорией, налоги выражают объективные юридически формализованные отношения государства и налогоплательщиков в форме налогового законодательства, базовой составляющей государственного финансового права. В соответствии со ст. 6 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь налогом признается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты.

К отличительным признакам налогов относятся следующие: обязательность; безвозвратность и индивидуальная безвозмездность; индивидуальность; денежный характер; публичное предназначение; абстрактность; относительная регулярность.

Методологическую основу налогообложения составляют элементы налога, которые представляют собой родовые признаки, отражающие социально-экономическую сущность налога. К ним относятся следующие:

1) субъект налога (плательщик) – это юридическое или физическое лицо, которое по закону государства обязано платить налог;

2) объект налога (объект обложения) – это предмет, действие или явление (доход, имущество, товар, добавленная стоимость, отдельные виды деятельности, передача или продажа имущества и др.), которые в соответствии с законом подлежат обложению налогом;

3) налоговая база (основа налогообложения) – это часть объекта обложения, образующаяся в результате учета всех полагающихся льгот и изъятий и служащая предметом непосредственного применения налоговой ставки;

4) налоговый период – это время, за которое производится начисление налога или сбора и в течение которого налогоплательщик имеет обязанности по их уплате;

5) налоговая ставка – это величина налога в расчете на единицу налогообложения, которая устанавливается в процентах или в твердых суммах;

6) налоговые льготы – это полное или частичное освобождение от налогов определенных плательщиков, исключение из облагаемого оборота некоторых доходов и расходов, применение пониженных ставок налога, отсрочка в уплате налогов и др.;

7) налоговая декларация – это официальное документальное заявление налогоплательщика о полученных им за определенный период времени доходах, подлежащих налогообложению.

### ***Пример тестового задания***

1 Налог – это:

а) необязательный взнос в бюджет или внебюджетные фонды в определенных законом размерах и в установленные сроки;

б) обязательный взнос в бюджет или внебюджетные фонды, осуществляемый плательщиками в произвольных размерах и в установленные сроки;

в) обязательный платеж в бюджет или внебюджетные фонды, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определенных закономерными актами страны.

Литература: [5, 8, 9].

## **3 Функции налогов и принципы налогообложения**

Функции налогов раскрывают сущностные свойства и внутреннее содержание налога как сложной финансово-экономической категории. В экономической литературе нет единого понимания объема и содержания функций, выполняемых налогами. В формулировку определения налогов заложена идея множественности функциональных их проявлений.

Исторические «корни» современных представлений о количестве функций налогов представлены на рисунке 1.

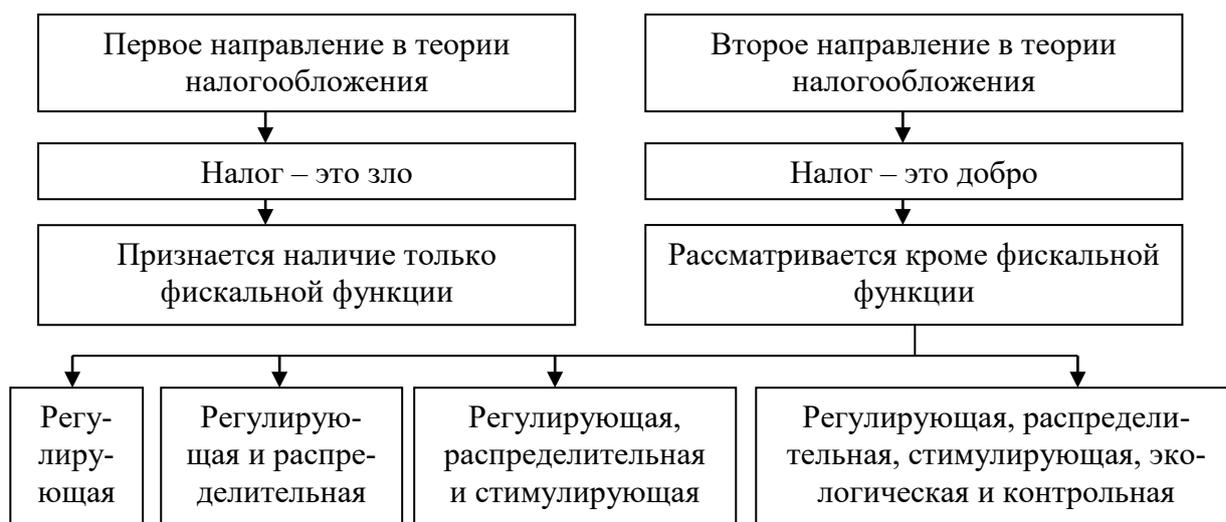


Рисунок 1 – Современные представления о количестве функций налогов

Фискальная функция является главной функцией налогов. Она отражает фундаментальное предназначение налогообложения – изъятие посредством налогов части доходов организаций и граждан в пользу государства в целях создания материальной основы для реализации последним своих функциональных обязанностей.

Регулирующая функция проявляется через комплекс мероприятий в сфере налогообложения, направленных на усиление государственного вмешательства в экономические процессы. Суть регулирующей функции состоит в том, чтобы посредством налогообложения воздействовать не только на макроэкономические показатели, но и на экономическое поведение хозяйствующих субъектов и граждан: их стремление к потреблению, сбережениям, инвестициям.

Принципы налогообложения – это основополагающие идеи, правила, положения и критерии «правильного» или рационального налогообложения, реализация которых обеспечивает достижение определенных экзогенных целей. Ф. Кенэ (1694–1774 гг.) первым актуализировал задачу разработки неких универсальных правил обложения. А. Смит в своем главном труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.) формулирует четыре «максимы обложения» (принципы), представленные в таблице 2.

Таблица 2 – Максимы обложения (принципы налогообложения) А. Смита

Принцип	Содержание максимы (принципа)
Справедливости	Налогоплательщики обязаны участвовать в поддержке государства соразмерно своей платежной способности, т. е. соразмерно доходу, который каждый получает под покровительством государства
Определенности	Налог, который обязывается уплачивать каждый платательщик, должен быть точно определен, а не произволен
Удобства	Каждый налог должен быть взимаем в то время и таким способом, когда и как платательщику всего удобнее внести его
Экономии	Каждый налог должен быть устроен таким образом, чтобы на него ложились минимальные административные расходы

Принципиально новое развитие получает учение о принципах обложения благодаря А. Вагнеру, который в своей работе «Наука о финансах» (1880 г.) формулирует уже девять принципов, деля их на четыре группы (таблица 3).

Таблица 3 – Принципы налогообложения А. Вагнера

Номер группы	Группа принципов	Принцип
I	Финансово-политические	Достаточность обложения Подвижность обложения
II	Народнохозяйственные	Надлежащий выбор источника обложения Правильный выбор отдельных видов налогов и комбинация их в такую систему, которая бы считалась с последствиями и с условиями переложения налогов
III	Принципы справедливости	Всеобщность обложения Равномерность
IV	Принципы налогового управления	Определенность обложения Удобство уплаты налога Дешевизна взимания

### *Пример тестового задания*

1 Функции налога – это:

- а) основные его отличительные черты;
- б) проявление его сущности в действии;
- в) способ выражения его свойств;
- г) ни одно из утверждений не является верным.

Литература: [3–7].

## **4 Классификация налогов**

Под обязательными платежами понимаются все платежи, уплата которых обязательна для конкретных субъектов, вне зависимости от того, куда они направляются: в бюджет, внебюджетный фонд или в адрес уполномоченных на то субъектов публичного и частного права.

Выделяют следующие виды обязательных платежей.

1 Платежи налогового характера, включающие:

1.1 Собственно налоги – это обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в бюджет страны.

1.2 Налоговые сборы (налоговые пошлины) – обязательный платеж в бюджет страны, взимаемый с организаций и физических лиц, как правило, в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав

или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с ввозом (вывозом) товаров на территорию (с территории) страны.

2 Платежи неналогового характера, включающие:

2.1 Фискальные сборы – это платеж за действия государственных органов, органов местного самоуправления, иных уполномоченных органов и должностных лиц, направленные на выполнение предусмотренных нормативными правовыми актами обязанностей, связанных с функционированием государственной власти (местного самоуправления).

2.2 Паракфискалитеты – это обязательные платежи, обладающие признаками сборов и поступающие исключительно в целевые бюджетные (внебюджетные) фонды либо в иные фонды специально уполномоченных публичных субъектов, а также взимаемые с субъектов предпринимательской деятельности, заинтересованных в силу характера своей деятельности в развитии определенного сегмента экономики, и (или) уплачиваемые ими (этими субъектами) для финансирования мер по защите прав и интересов определенной категории субъектов.

3 Таможенные платежи (промежуточное звено между платежами налогового и неналогового характера) – это налоги, сборы (пошлины), взимаемые в бюджет таможенными органами.

В соответствии с определением видов обязательных платежей выделяют три варианта построения системы обязательных платежей. Первый вариант – построение системы обязательных платежей, исключающей (минимизирующей) количество и фискальную значимость платежей неналогового характера.

Второй вариант – построение системы обязательных платежей, органично совмещающей платежи налогового и неналогового характера.

Третий вариант – построение системы обязательных платежей, стремящийся к постепенной замене налоговых платежей на неналоговые и минимизации количества налогов.

Классификация налогов – это обоснованное распределение налогов и сборов по определенным группам, произведенное на основании определенного разграничивающего признака и обусловленное целями (задачами) систематизации и сопоставлений.

Главное назначение классификации налогов по принадлежности к уровню управления состоит не в их разграничении по уровням бюджета, в который они зачисляются, а в том, каким уровнем управления они устанавливаются и на какой территории они обязательны к уплате. Выделяют государственные, региональные и местные налоги.

В соответствии с классификацией налогов по субъекту обложения выделяют налоги с юридических лиц, физических лиц и смешанные.

Классификация по степени переложения – эта классификация, разделяющая налоги на прямые и косвенные, известна как наиболее универсальная, но вместе с тем и как наиболее теоретически спорная классификация.

Прямые налоги – это малопереложимые налоги, взимаемые непосредственно с дохода или имущества налогоплательщика. Косвенные налоги – это успешно перекладываемые налоги. Они взимаются в процессе оборота товаров

(работ и услуг), при этом включаются в виде надбавки к их цене, которая оплачивается в итоге конечным потребителем.

Классификация налогов по характеру отражения в Системе национальных счетов разделяет налоги на две группы: на производство и импорт, на доходы и имущество.

В соответствии с классификацией по предмету (объекту) обложения различают налоги: с имущества (имущественные), с доходов (фактические и временные), с потребления (индивидуальные, универсальные, монопольные и таможенные), с использования ресурсов (ресурснорентные).

Классификация налогов по способу уплаты разграничивает налоги в зависимости от способа определения налогового оклада – «по декларации», «у источника» и «по уведомлению».

Классификация по применяемой ставке подразделяет налоги на прогрессивные, регрессивные и пропорциональные, а также налоги с твердыми, процентными и комбинированными ставками.

Классификация по бухгалтерским источникам уплаты разграничивает налоги по конкретным источникам их уплаты в составе выручки предприятия и ее структурных элементов. В качестве таких источников может выступать: выручка от реализации, себестоимость продукции, финансовые результаты деятельности и др. В Беларуси к налогам и сборам, уплачиваемым из выручки от реализации, относятся: НДС и акциз. Налогами и сборами, относимыми на себестоимость продукции, являются: экологический и земельный налоги, отчисления в ФСЗН и др. К налогам, относимым на финансовый результат деятельности, относятся налог на прибыль.

Классификация налогов по назначению разграничивает их на абстрактные (немаркированные) и целевые (маркированные). Абстрактные (немаркированные) – это налоги, средства от поступления которых аккумулируются в бюджете определенного уровня управления, обезличиваются и расходуются на цели, определенные приоритетами соответствующего бюджета. Целевые (маркированные) – это налоги, имеющие заранее определенное целевое назначение и строго закрепленные за определенными видами расходов. За счет данных налогов формируются бюджеты государственных внебюджетных фондов.

### ***Пример тестового задания***

1 Прямыми налогами являются:

- а) налоги, связанные с расходами на производство и реализацию продукции (товаров, работ, услуг);
- б) налоги, взимаемые в процессе оборота продукции (товаров, работ, услуг);
- в) налоги, взимаемые непосредственно с дохода или имущества налогоплательщика.

Литература: [1–3, 9].

## 5 Налоговая система и оптимальное налогообложение

Налоговая система – это совокупность налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей в бюджет, взимаемых на условиях, определяемых законодательными актами. Существенными характеристиками налоговой системы являются: совокупность налогов, установленных законодательством; принципов, форм и методов их установления и ввода в действие; система налоговых органов, форм и методов налогового контроля; права и ответственность участников налоговых отношений, порядок и условия налогового производства.

Налоговая система включает следующие элементы:

1) подсистема налоговых отношений и правоотношений, которая включает: субъекты отношений (органы государственной власти и местного самоуправления, налоговые органы и налогоплательщики); механизм регулирования налоговых отношений и правоотношений;

2) нормативно-правовая база налогообложения, которая включает: формальные и неформальные нормы;

3) подсистема налогообложения, которая включает:

– организационно-правовой механизм обеспечения функционирования подсистемы налогов и сборов, сюда входит порядок установления, изменения, отмены налогов и сборов; механизм исчисления налогов и сборов; порядок уплаты налогов и сборов, включая порядок обеспечения соблюдения норм налогового законодательства или порядок налогового учета, правила исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, процедура налогового контроля, порядок реализации ответственности за соблюдение налогового законодательства, порядок обжалования актов налоговых органов;

– подсистема налогов и сборов, включающая совокупность установленных налогов и сборов, по каждому из которых устанавливаются обязательные элементы: объект, налоговая база, период, ставка;

– подсистема налогового администрирования, включающая прогнозирование и планирование, учет налогоплательщиков и поступлений налогов и сборов, информационно-разъяснительная работа, налоговый контроль, субъекты администрирования (налоговые и таможенные органы, органы внебюджетных фондов, финансовые органы и органы внутренних дел).

Оптимальное налогообложение основывается на нескольких основных положениях:

а) оптимальная налоговая система одновременно должна отвечать двум фундаментальным принципам налогообложения – экономической эффективности и социальной справедливости;

б) эти принципы имеют противоречивый характер, т. е. требования справедливости, если они предусматривают обеспечение большего равенства, могут вступать в конфликт со стремлением повышения экономической эффективности;

в) оптимизация налогообложения предусматривает достижение определенного баланса конкурирующих целей;

г) этот баланс не является постоянной величиной, одинаковой для всех

времен и народов, он должен согласовываться с нормами общественной морали, свойственной тому или другому народу, которая определяет его отношение к проблемам эффективности и справедливости;

д) теория оптимального налогообложения использует инструментарий экономики благосостояния и критерии «хороших» налогов выводит из функции социального обеспечения.

Таким образом, оптимальной налоговой системой можно считать налоговую систему, максимизирующую благосостояние общества, в котором баланс между экономической эффективностью (избыточным налоговым бременем) и социальной справедливостью наилучшим образом отображает отношение общества к этим конкурирующим целям. Как правило, в процессе оптимизации реальной налоговой системы один из принципов налогообложения берется за критерий оптимизации, а другие учитываются в форме ограничений. Чаще всего происходит оптимизация по критерию экономической эффективности.

Выделяют следующие теории оптимального налогообложения: теория Левиафан-налогообложения; теория демократического налогообложения и теория эволюционного налогообложения.

Теория Левиафан-налогообложения была разработана учеными Дж. Бреннаном и Дж. Бьюкененом. Основная сущность теории заключается в максимизации любой ценой поступлений в бюджет. Правительство такого государства ничем не ограничено в достижении указанной цели (за исключением минимальных рамок правового государства), а потому максимально использует существующую налоговую базу.

Теория демократического налогообложения в отличие от теории Левиафан-налогообложения не исключает возможности применения правил оптимального налогообложения, разработанных для модели экономики благосостояния, но при условии ограничения возможностей принятия дискреционных решений политиками и бюрократией.

Теория эволюционного налогообложения делает акцент не на институциональных, а на естественных ограничениях налоговой власти государства факторами физической и экономической мобильности индивидов. В соответствии с этой теорией при растущем уровне налогообложения плательщики адаптируются к его условиям, уклоняясь от уплаты налогов. Это уклонение может происходить или путем сокрытия доходов от налогообложения или путем отказа от покупки или продажи облагаемых благ.

### ***Пример тестового задания***

1 Оптимальная налоговая система – это:

а) налоговая система, максимизирующая благосостояние общества, в котором баланс между экономической эффективностью и социальной справедливостью наилучшим образом отображает отношение общества к этим целям;

б) налоговая система, основанная на принципе экономической эффективности;

в) налоговая система, основанная на принципе социальной справедливости.

Литература: [1, 3–7].

## **6 Налоговая нагрузка, уклонение от налогов и их переложение**

Определение налоговой нагрузки (бремени) является предметом научных исследований экономистов начиная с XVIII в. В экономической литературе подходы к определению данного понятия существенно отличаются. В одних определениях внимание акцентируется на количественных характеристиках. Так, в Оксфордском толковом словаре налоговая нагрузка рассматривается как сумма налога, уплаченного физическим лицом или организацией. В Финансовом словаре она определяется как «удельный вес всех налоговых платежей за определенное время в величине валового дохода налогоплательщика». Другие определения раскрывают качественные характеристики. Например, налоговая нагрузка рассматривается как «обобщенная характеристика деятельности налоговой системы государства, показывающая, как налоги влияют на финансовое состояние налогоплательщиков или на народное хозяйство в целом».

Налоговая нагрузка (бремя) – это совокупность эффектов влияния налогов на экономику в целом и (или) на отдельных их плательщиков, которые связаны с экономическими ограничениями, возникающими в результате уплаты налогов и отвлечения денежных средств от других возможных направлений их использования.

Эффекты налогообложения для физических лиц определяется тем, что количественно налоговое бремя представляет собой сумму налогового бремени, порожденного эффектом дохода, и налогового бремени, порожденного эффектом замещения. Эффект дохода заключается в том, что уплата налога индивидом уменьшает его реальный доход по сравнению с доходом до налогообложения, а следовательно, и объем потребительских благ, который он может приобрести за свой доход. В то же время реальные потери благосостояния налогоплательщика нетождественны сумме уплаченного им налога, а следовательно, и уровню налогообложения его дохода (т. е. доле налога в доходе) в результате чего порождается избыточное налоговое бремя (эффект замещения). На практике реализуется следующий упрощенный подход к расчету налогового бремени, возлагаемого на физическое лицо, который практически измеряется суммой уплаченных им налогов (абсолютный показатель) или их долей в доходе налогоплательщика (относительный показатель), т. е. сводится к налоговому бремени, порожденному эффектом дохода, без учета частичной или полной компенсации потерь благосостояния за счет потребления физическим лицом общественных благ и без учета избыточного налогового бремени, порожденного эффектом замещения.

Эффекты налогообложения для юридических лиц заключается в том, что в большинстве теоретических исследованиях налоговое бремя на юридическое

лицо не рассматривается, поскольку считается, что в конечном итоге все налоги уплачивают физические лица. Несмотря на это, данное понятие получило все же достаточно широкое практическое употребление. Налоговая нагрузка на юридическое лицо рассчитывается без учета эффекта переложения налогов. Поэтому в формулах ее расчета фигурируют суммы налогов, уплаченных юридическим лицом в бюджет в соответствии с действующим законодательством (числитель), которые относятся к налоговой базе – выручке от реализации, добавленной стоимости или прибыли (знаменатель).

Эффекты налогообложения для экономики в целом объединяет несколько эффектов:

- эффект уменьшения производства и потребления частных благ, которое не компенсируется ростом производства и потребления общественных благ вследствие нерационального использования государством налогов;
- эффект уменьшения (увеличения) справедливости в распределении общественного богатства вследствие налогообложения.

С момента зарождения первых налоговых теорий ученые активно исследовали проблему, важнейшую как для теории, так и для практики налогообложения: кто же является реальным плательщиком различных налогов. Переложению налогов был посвящен целый ряд теорий.

1 Абсолютная (классическая) теория переложения – сформулирована в рамках классической политэкономии, ее представители пытались с абсолютной точностью определить степень переложимости каждого налога и его конкретного носителя.

2 Оптимистическая теория переложения – была сформулирована в 1801 г. французским математиком Н. Канар, согласно которой все налоги после их переложения распределяются между всеми плательщиками соразмерно их платежеспособности.

3 Пессимистическая теория переложения – разработана в 60-х годах XIX в. социалистами П. Прудоном и Ф. Лассалем. Они доказывают, что любой налог в конечном итоге ложится бременем уплаты на потребителей, большинство из которых малоимущие. И даже услуги, которые оказывает им государство в обмен на эти налоги, не компенсируют данного вреда.

4 Эмпирическая теория переложения – была сформулирована во второй половине XIX в. в рамках немецкой финансовой школы (К. Рау, А. Шеффле, А. Вагнер). В рамках данной теории выделяют следующие эмпирические «законы переложения», суть которых сводится к следующему: переложение возможно лишь при изменении цены; переложение от покупателя к продавцу (т. е. переложение назад) затруднительно, т. к. изменение спроса незаметно распределяется по всей совокупности товаров; переложение от продавца к покупателю (т. е. переложение вперед) легче там, где налог взимается с цены товаров; почти невозможно переложение налога с определенных личных доходов (заработной платы); малопереложимыми являются те налоги, которые не определяются по количеству товаров; налог с источника дохода перелажается, если его можно иначе использовать.

5 Математическая (маржинальная) теория переложения – была разработана в последние десятилетия XIX в. представителями маржинализма. Основная заслуга их представителей в том, что они первыми применили математический инструмент к обоснованию переложения налогов.

6 Статистическая теория переложения, оформившаяся в первые десятилетия XX в., базируется в основном на эмпирико-статистическом анализе данных, посредством которого выводятся соответствующие тренды и закономерности переложения налогов.

Проблема уклонения от налогов исследуется в разных экономических теориях. В классической экономической теории она рассматривается как проблема «безбилетных пассажиров», т. е. индивидов, которые пользуются общественными благами, но не платят взносов (в виде налогов) за пользование им. Это объясняется их рациональным выбором – желанием максимизировать личную выгоду. Такое уклонение от налогообложения не является следствием особенностей налогового законодательства и налоговой политики того или иного государства, оно существует даже тогда, когда сформирована оптимальная налоговая система.

С позиций институциональной теории, кроме естественного оппортунизма, существует также индуцированный оппортунизм. Последний является реакцией плательщиков на налоговую политику государства, нарушающую баланс интересов сторон налоговых правоотношений. В контексте индуцированного оппортунизма проблема уклонения от налогов связана с особенностями принятия фискальных решений в условиях представительской демократии.

В рамках рассмотренных теорий разработаны модели государства, в которых по-разному оценивается явление уклонения от уплаты налогов. Так, в теории экономики благосостояния, в соответствии с которой государство, преследуя цель максимизации общественного благосостояния, формирует оптимальную налоговую систему и оптимальный бюджет, уклонение от уплаты налогов рассматривается как исключительно негативное явление, приводящее к снижению объема предоставляемых общественных благ. В моделях оптимального налогообложения, построенных с учетом не только критерия эффективности, но и социальной справедливости, отношение к уклонению от налогов зависит от того, какая функция общественного благосостояния берется за основу при построении модели.

### *Пример тестового задания*

1 Что подразумевается под понятием «налоговая нагрузка»:

а) это показатель совокупного воздействия налогов на отдельный хозяйствующий субъект или иного плательщика, определяемый как доля их доходов, уплачиваемая государству в форме налогов;

б) это показатель совокупного воздействия налогов на отдельный хозяйствующий субъект или иного плательщика, определяемый как доля их доходов, уплачиваемая государству в форме налогов и платежей;

в) это совокупность эффектов влияния налогов на экономику в целом и (или) на отдельных их плательщиков, которые связаны с экономическими ограничениями, возникающими в результате уплаты налогов и отвлечения денежных средств от других направлений их использования.

Литература: [3, 7, 9].

## **7 Теоретические основы построения налогов на доходы физических лиц и прибыль юридических лиц**

Основой налогообложения доходов физических лиц является теоретическое определение дохода как объекта налогообложения. При этом в рамках классической финансовой школы различают три концепции дохода – теорию источников, теорию поступлений фактического имущества (теорию чистого увеличения стоимости имущества) и теорию рыночного дохода.

Концепции дохода как регулярных денежных и товарных потоков соответствует следующее понимание дохода – это сумма денежных и товарных потоков, которые регулярно поступают индивиду из постоянных источников. Это означает, что любые разовые или временные поступления (доходы от продажи имущества, наследства, дарения и т. п.) с точки зрения указанной теории не считаются доходом, следовательно, не включаются в налоговую базу.

Концепция дохода как чистого прироста стоимости имущества предполагает, что показателем платежеспособности индивида и индикатором его спроса на общественные блага может быть только совокупный доход со всех источников. Именно таким образом категория дохода как объекта налогообложения трактуется в модели Шанца-Хейга-Саймонса. В соответствии с данной моделью доход – это реальный чистый прирост стоимости имущества на протяжении определенного периода, который исчисляется как сумма реального текущего потребления и реального нетто-прироста имущества.

Наиболее подходящей для использования в современной юридической практике считается концепция рыночного дохода как объекта налогообложения К. Типке, Й. Ланга, Р. Виттманна, Х. Г. Руппе, в соответствии с которой облагаться налогом должны только доходы, полученные рыночным путем. Понятие рыночного дохода охватывает результаты деятельности, направленной на увеличение имущества, которое является следствием реализации намерения получения прибыли. Согласно концепции рыночного дохода в базу обложения налогом на доходы входят три их вида: доходы от ненаемной (предпринимательской) деятельности; доходы от наемной деятельности; доходы от частного имущества (доходы от капитала).

Современные теоретические представления об объекте налога на прибыль организаций сформировались под влиянием эволюции теорий прибыли. При этом английская классическая школа рассматривала прибыль как отдачу на инвестированный капитал, которую получает собственник, одну из форм дохода наряду с заработной платой и рентой. Особенность английской классической

школы состояла в том, что она не видела принципиальных отличий между процентом и предпринимательским доходом.

Французская классическая школа, в частности Ж. Б. Сэй ввел в научный оборот термин «предприниматель», что позволило разделить прибыль и процент. Прибыль французские экономисты определили как вид заработной платы, которую получает предприниматель, а процент – как доход на капитал, который получает его собственник. Другой составляющей прибыли, которая также достается предпринимателю, они считали плату за риск.

Немецкая классическая школа сформировала первые, приближенные к современным, определения прибыли как уникальной формы дохода. Они изложены в трудах И. Г. фон Тюнена и Г. К. фон Мангольдта. В частности, Тюнен определяет прибыль как доход, остающийся после уплаты: процента на инвестированный капитал, страховой премии, заработной платы администрации (платы за управление). Мангольдт выделяет в доходе организатора делового предприятия такие элементы, как: вознаграждение за те виды риска, от которых предприниматель не может застраховаться; процентный доход и заработная плата предпринимателя; предпринимательские ренты.

В рамках марксистской социалистической школы прибыль трактуется как превращенная форма прибавочной стоимости, источником которой является эксплуатация наемных рабочих. Что касается процента, то он рассматривается как одна из форм прибыли, получаемой собственником ссудного капитала.

Американская неоклассическая школа внесла значительный вклад в современное видение прибыли. В рамках этой школы следует выделить динамическую теорию Дж. Б. Кларка, теорию риска Ф. Б. Хоули и теорию неопределенности Ф. Х. Найта. Динамическая теория прибыли рассматривает ее как результат исключительно динамических изменений. Прибыль – это остаточный доход, т. е. доход, который остается после выплаты заработной платы и процента и является следствием превышения цены блага над издержками его производства.

Другой взгляд на теорию прибыли, связывая ее с динамическими изменениями в экономике, предложил Й. Шумпетер. Он отличал прибыль предпринимателя от платы за управление предприятием и премии за риск, относя их к затратам производства. Фактически он рассматривал прибыль как доход особого фактора производства – предпринимательства.

В современных условиях теория прибыли получила свое развитие в рамках микроэкономики, где прибыль как форма дохода от инноваций и вознаграждения за риск и неопределенность получила название экономической прибыли. Последняя противопоставляется бухгалтерской прибыли. Экономическая прибыль трактуется как излишек дохода от реализации продукции над внешними (явными) и внутренними (неявными) издержками ее производства. Бухгалтерская прибыль трактуется как излишек дохода только над внешними издержками.

Фундаментальной проблемой при формировании конструкции налога на доходы является решение вопроса о том, каким должен быть подход к налогообложению доходов, полученных из разных источников (модель налога на до-

ходы), а также выбор единицы налогообложения.

Различают три модели налога: шедулярную (английскую), глобальную (немецкую) и дуалистическую (французскую). Согласно модели шедулярного налога доходы, полученные из разных источников, должны облагаться отдельно, что предусматривает их группирование по определенным признакам.

Модель глобального налога предусматривает единообразное (по единой ставке или шкале ставок) налогообложение совокупного дохода, включающего доходы из разных источников. Вследствие этого подобный налог позволяет наиболее полно учесть платежеспособность налогоплательщика, поскольку соответствует критериям справедливости.

Дуалистическая (двойная) модель налога предусматривает разделение базы по налогу на две группы доходов:

- первая группа – доходы от труда (заработная плата, дополнительные блага, пенсии и различные выплаты из фондов социального страхования);
- вторая группа – доходы от капитала (проценты, дивиденды, рента, временный доход от пользования товарами длительного употребления, роялти и все виды доходов от прироста капитала).

Важным элементом налога на доходы физических лиц является определение единицы налогообложения. Существуют следующие подходы к решению этой проблемы. Во-первых, единицей налогообложения может быть индивидуальный доход физического лица независимо от его семейного положения. Во-вторых, единицей налогообложения может быть совокупный доход супружеской пары, уплачивающей общий налог на совокупный доход. В-третьих, единицей налогообложения может быть разделенный доход супружеской пары, когда совокупный доход супругов подлежит разделению, так что в результате каждая часть совокупного дохода облагается отдельно по действующей шкале. Выбор того или иного метода налогообложения предусматривает их оценку с точки зрения не только справедливости, но и эффективности.

Конструктивными особенностями налога на прибыль являются методы оценки стоимости запасов материальных оборотных средств, амортизация активов, перенесение убытков на прошлые и будущие налоговые периоды, налоговые ставки и льготы. Объемы расходов, а следовательно, и величина налогооблагаемой прибыли зависят не только от состава затрат предприятия, но и от методов оценки стоимости запасов материальных оборотных средств, основными из которых в большинстве стран являются ФИФО и ЛИФО.

Метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) предусматривает, что запасы используются в той последовательности, в которой они поступали в организацию («первым поступил – первым выбыл»), т. е. товары, которые первыми изымаются из запасов и отпускаются в производство, оцениваются по себестоимости первых по времени поступления запасов (используется в Республике Беларусь).

Метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) базируется на предположении, что запасы используются в последовательности, обратной их поступлению («последним поступил – последним выбыл»), т. е.

запасы, которые первыми отпускаются в производство, оцениваются по себестоимости последних по времени поступления запасов. Кроме них для оценки стоимости запасов в разных странах используются также методы фактической стоимости или идентификации, средневзвешенной себестоимости, розничный (метод цены продажи) и др.

Как известно, амортизация является одним из важнейших конструктивных особенностей налога на прибыль. Сумма амортизационных начислений, исчисленная в соответствии с нормой амортизации и применяемым методом ее начисления, включается в расходы предприятия, уменьшая тем самым его базу для обложения налогом на прибыль, а следовательно, его текущие обязательства по данному налогу. Наиболее употребляемыми методами амортизации являются линейный и нелинейный.

При определении базы по налогу на прибыль в налоговых системах большинства стран разрешается понесенные предприятием убытки переносить на прошлые или будущие налоговые периоды. Следствием перенесения убытков на прошлые налоговые периоды является возврат организацией всей или части суммы ранее уплаченных налогов. Следствием перенесения убытков на последующие периоды является предоставление организации возможности не уплачивать налог на прибыль не только в том налоговом периоде, в котором ее деятельность убыточна, но и в нескольких последующих налоговых периодах.

В большинстве стран мира применяются пропорциональные ставки налога на прибыль корпораций (предприятий). Объясняется это необходимостью обеспечения нейтральности налога: изъятие одинаковой доли прибыли организаций не искажает стимулов к экономической деятельности, в частности не уменьшает заинтересованности в увеличении прибыли за счет повышения эффективности производства и увеличения его объемов.

Основными формами льгот по налогу на прибыль являются следующие: уменьшение ставок налога для отдельных типов предприятий и видам деятельности; инвестиционный налоговый кредит и инвестиционная налоговая скидка; формирование целевых, не облагаемых налогом резервных фондов; налоговые каникулы.

### *Пример тестового задания*

- 1 К концепциям дохода как объекта налогообложения относятся следующие:
- а) европейская, американская и современная;
  - б) рыночная, эмпирическая и равновесная;
  - в) концепция дохода как регулярных денежных и товарных потоков, как чистого прироста стоимости имущества, рыночного дохода.

Литература: [3–7].

## 8 Теоретические основы построения налога на добавленную стоимость, акциза и таможенной пошлины

НДС – это многоуровневый налог, взимаемый на всех стадиях движения товара от производителя к конечному потребителю, где каждый участник процесса его производства и реализации уплачивает налог в соответствии с тем, насколько он увеличил стоимость потребленных материальных ресурсов.

Выделяют следующие формы (разновидности) НДС: продуктовая, доходная и потребительская. При продуктовой форме НДС объектом налогообложения является валовая добавленная стоимость, а в категориях Системы национальных счетов – весь ВВП по расходам, за исключением государственных расходов на заработную плату, которую считается нецелесообразным подвергать обложению налогом при любой форме НДС.

При доходной форме НДС объект налогообложения меньше суммы валовой добавленной стоимости на величину потребленного основного капитала или амортизированных инвестиционных товаров, т. е. таковым объектом является чистая добавленная стоимость, а в категориях СНС – ВВП по расходам, за исключением государственных расходов на зарплату и амортизацию.

Потребительская форма НДС является еще более привлекательной, поскольку она предусматривает изъятие из объекта налогообложения полной стоимости приобретенных инвестиционных товаров (предназначенных для компенсации потребленных инвестиционных товаров и представляющих собой чистый прирост основного капитала), следовательно, изъятие валовых затрат на инвестиции.

Известны четыре метода расчета добавленной стоимости и соответственно обязательств по НДС.

1 Прямой аддитивный, или бухгалтерский, метод предусматривает применение налоговой ставки к предварительно определенной величине добавленной стоимости, которая рассчитывается путем прибавления ее составных элементов:

$$НДС_1 = t \cdot (v + m), \quad (1)$$

где  $v$  – расходы на оплату труда, включая взносы в социальные фонды, р.;

$m$  – факторная прибыль (проценты, рента, прибыль), р.;

$t$  – ставка налога в долях единицы.

2 Непрямой аддитивный метод предусматривает определение платежей по налогу в бюджет как суммы налогов, рассчитанных по отдельным составляющим добавленной стоимости:

$$НДС_2 = t \cdot v + t \cdot m. \quad (2)$$

3 Прямой метод вычитания предусматривает применение налоговой ставки к предварительно определенной величине добавленной стоимости как разнице между стоимостью реализованной продукции (продажей)  $Q$  и стоимостью ис-

пользованных в процессе их производства материальных ресурсов и основных фондов (покупкой)  $I$ :

$$\text{НДС}_3 = t \cdot (Q - I). \quad (3)$$

4 Непрямой метод вычитания, или кредитный (зачетный) метод, предусматривает определение суммы платежей по налогу в бюджет как разницы между суммой налоговых обязательств, возникших в связи с продажей товаров, и суммой налога, уплаченного поставщикам материальных ресурсов и основных фондов (суммой налоговых кредитов или вычетов):

$$\text{НДС}_4 = t \cdot Q - t \cdot I. \quad (4)$$

Наибольшее распространение в практике налогообложения получил кредитный (зачетный) метод.

Конструктивные элементы НДС включает метод определения даты возникновения налоговых обязательств, возмещение налога из бюджета, принципы удержания НДС, налоговые ставки и налоговые освобождения.

В международной практике для определения налогового обязательства по НДС применяются три метода. Метод начислений, в соответствии с которым факт возникновения налогового обязательства имеет место, а налоговое обязательство по НДС возникает тогда, когда происходит поставка товаров (услуг). Кассовый метод, согласно которому возникновение налогового обязательства и право на применение налогового кредита (вычета) связаны с оплатой товаров и услуг. Гибридный метод, предусматривающий одновременное применение метода начислений и кассового метода.

Определение суммы платежей НДС в бюджет предусматривает возможность возникновения ситуации, когда за определенный налоговый период сумма, отнесенная на уменьшение налогового обязательства (сумма налогового кредита или вычета), может превышать сумму налогового обязательства, т. е. будет иметь место переплата налога или отрицательное сальдо платежей НДС в бюджет. Для нормального функционирования хозяйствующих субъектов необходимо возмещение из бюджета суммы переплаченного налога сразу после окончания налогового периода, в котором такая переплата возникла, и представления плательщиком налоговой отчетности за этот период.

С позиций теории оптимального налогообложения наименьшее избыточное бремя создает взимание НДС по единой ставке. Однако в большинстве стран ЕС кроме стандартной применяются и другие ставки НДС.

Дифференциация налоговых ставок на практике имеет место потому, что НДС является универсальным налогом, которым должны облагаться все товары и услуги. Вместе с тем некоторые из них имеют особо важное социальное значение, они призваны удовлетворять приоритетные с точки зрения интересов государства потребности.

Негативной в теоретическом аспекте представляется также практика мно-

гочисленных освобождений от НДС. Несмотря на это, существуют такие сферы, которые практически во всех странах освобождаются от налога. К аргументам, которые обосновывают ряд освобождений от НДС, относятся: превышение административных издержек над ожидаемыми поступлениями; существование значительных положительных внешних эффектов.

Акцизы – это разновидность косвенного (непрямого) налога, взимаемого с отдельных видов товаров по дифференцированным ставкам. К основным элементам акциза относятся: объекты акцизного обложения, налоговые ставки и льготы.

К объектам акцизного обложения считаются товары, использование которых порождает отрицательные внешние эффекты. Это традиционные подакцизные товары: алкогольные напитки; табачные изделия; энергетические продукты (бензин, электроэнергия, газ, уголь, дизельное топливо и т. д.).

Рекомендациями Международного валютного фонда сферу применения специфических акцизов предлагается ограничить пятью группами товаров: алкогольные напитки; табачные изделия; автомобили; нефть и нефтепродукты; запасные части для автомобилей.

В ЕС гармонизировано взимание акцизного сбора с трех групп товаров: табачных изделий; спирта и алкогольных напитков; нефтепродуктов; энергопродуктов, включая уголь, природный газ, электроэнергию.

Различают адвалорные и специфические (твердые) ставки акцизов. Адвалорные ставки устанавливаются в процентах к стоимости товара, специфические – в денежном выражении (например, в рублях) на единицу товара, представленную в физических единицах измерения (килограммах, литрах, кубических сантиметрах, штуках, лошадиных силах и т. д.). Каждый из видов ставок имеет свои преимущества и недостатки.

Существует ряд освобождений, предусмотренных для всех категорий подакцизных товаров, не являющихся льготами в их традиционном понимании. К таким освобождениям в ЕС относятся: поставка товаров дипломатическим и консульским представительствам; представительствам международных организаций; товары, ввозимые на территорию внутреннего рынка ЕС в небольшом количестве и не в коммерческих целях; товары, продаваемые в магазинах беспошлинной торговли.

Таможенная пошлина – это обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу. Уплата таможенной пошлины является неотъемлемым условием ввоза или вывоза товара и обеспечивается мерами государственного принуждения.

В зависимости от направлений перемещения товаров через таможенную границу государства различают импортную (ввозную) и экспортную (вывозную) пошлины.

Наиболее распространенным видом пошлины является импортная пошлина. Экспортная пошлина повышает цены экспортируемых товаров, снижая их конкурентоспособность на внешних рынках. А потому может применяться только к отдельным товарам.

В зависимости от целей введения различают следующие виды пошлины:

- статистическая пошлина устанавливается в целях учета экспорта и импорта товаров в условиях свободной внешней торговли;
- протекционистская пошлина вводится в целях защиты внутреннего рынка от конкуренции со стороны импортных товаров;
- преференциальная пошлина устанавливается на двусторонней или многосторонней основе в целях содействия развитию внешней торговли;
- компенсационная пошлина служит для компенсации экспортных субсидий, которые используются в странах-экспортерах и вносят искажения в структуру цен;
- антидемпинговая пошлина вводится для защиты национальных товаропроизводителей от ущерба, причиненного им в результате продажи иностранными поставщиками товаров по демпинговым ценам.

Основные элементы таможенной пошлины включают: объект и базу обложения, ставку таможенной пошлины, правила определения страны происхождения товара. Объектом обложения являются товары, которые перемещаются через таможенную границу государства.

Систематизированный перечень этих товаров составляет основу таможенного тарифа. Товары в нем объединены в разделы по принципу происхождения (живые животные, продукты животного происхождения; продукты растительного происхождения; готовые пищевые продукты и т. п.). Для каждого товара установлена ставка пошлины.

Базой обложения является таможенная стоимость товара (в случае взимания адвалорной пошлины) или физическая единица товара, пересекающего таможенную границу (в случае взимания специфической пошлины).

Таможенная стоимость импортных товаров является контрактной стоимостью, т. е. ценой, фактически уплаченной или подлежащей уплате, за товары, если они продаются на экспорт в страну импорта.

Взимание пошлины осуществляется по адвалорным, специфическим и комбинированным ставкам. При этом правительства большинства стран отдают предпочтение использованию адвалорных ставок пошлины.

Основным правилом определения происхождения признается правило, согласно которому страной происхождения является та страна, где товар полностью изготовлен или существенно переработан.

### *Пример тестового задания*

1 К налогам на потребление относятся:

- а) НДС, акцизы и таможенная пошлина;
- б) акцизы, налог с розничных продаж, налог на недвижимость и налог на доходы;
- в) НДС, акциз, оффшорный сбор и налог на услуги.

Литература: [2, 6, 9].

## 9 Теоретические основы построения ресурсных платежей и экологического налога

Использование природных ресурсов осуществляется на возмездной основе, т. е. за определенную плату. Платежи за природные ресурсы установлены с целью экономического регулирования природопользования, стимулирования рационального и комплексного использования различных видов природных ресурсов и охраны окружающей среды, формирования материальных ресурсов.

Платежи за использование природных ресурсов как важнейший инструмент экономического регулирования взаимоотношений предпринимателей, государства и общества должны обеспечивать решение следующих основных задач: рациональное использование ограниченных природных ресурсов; стимулирование добычи и производства необходимого обществу сырья; сбор средств государственного бюджета; обоснованное изъятие всех видов природной ренты и последующее ее справедливое распределение в масштабах государства.

Существуют разные виды платежей за использование природных ресурсов. Независимо от названий, используемых в той или иной стране (плата, сбор, налог), и статуса (налогового или неналогового) к таковым относятся платежи за использование лесных, земельных и водных ресурсов, объектов животного мира и водных биологических ресурсов, на добычу полезных ископаемых. Особый интерес представляют платежи за использование невозпроизводимых природных ресурсов – полезных ископаемых.

Выделяют следующие основные виды платежей за использование природных ресурсов.

1 Бонусы за аренду представляют собой предварительные платежи, размеры которых могут устанавливаться по результатам конкурса на право использования природного объекта.

2 Ренталс (арендная плата), как и бонусы, не зависит от добычи сырья или прибыльности объекта. Однако в отличие от бонусов этот вид платежа вносится систематически, обеспечивая стабильные поступления в бюджет.

3 Роялти – плата собственнику за право разработки природных ресурсов, являющаяся по своей сути налогом на разработчика. Роялти удерживается по фиксированной ставке с каждой тонны добытого или переработанного сырья или рассчитывается в процентах к рыночной стоимости сырья.

4 Рентный налог на природные ресурсы является инструментом изъятия части ренты, источником которой является дополнительный доход, превышающий альтернативную стоимость капитала для предприятия.

Особую группу обязательных платежей в составе современных налоговых систем образуют экологические налоги. Вначале многие из этих платежей использовались преимущественно для удовлетворения фискальных потребностей государства и лишь в процессе реформирования был сделан акцент на усиление их экологической направленности – преимущественное использование в качестве инструментов экологического регулирования.

Существуют следующие классификации экологических налогов.

1 Классификация по целевой направленности, в соответствии с которой экологические налоги делятся на платежи: предназначенные для возмещения экологических затрат; выполняющие преимущественно стимулирующую функцию (стимулируют хозяйствующих субъектов уменьшать выбросы вредных веществ в окружающую среду, строить очистные сооружения и т. п.); выполняющие преимущественно фискальную функцию. В свою очередь, первая группа налогов делится на: налоги (платежи) за пользование природными ресурсами и экологическими услугами (плата за забор воды из водоемов, за сбор и размещение отходов и т. п.); отложенные платежи (налоги за шумовое загрязнение, за сброс сточных вод, за выбросы загрязняющих веществ в атмосферу, специальные налоги на батарейки и т. п.). Вторая группа включает преимущественно налоги, которыми облагаются отдельные продукты (налоги на товары). Примерами такого рода налогов могут быть налоги на тару и материалы, из которых они изготавливаются, на элементы питания, содержащие никель, на пестициды. К третьей группе можно отнести транспортные налоги.

2 Классификация по сферам применения, согласно которой налоги делятся на четыре группы: энергетические налоги; транспортные налоги; налоги за загрязнение окружающей природной среды; налоги за использование природных ресурсов.

3 Классификация по объекту налогообложения, согласно которой экологические налоги делятся на: налоги на товары (продукты); эмиссионные налоги; налоги на ресурсы.

4 Классификация по источникам неблагоприятных изменений в окружающей природной среде, согласно которой выделяют семь групп данных налогов: энергетические налоги (на моторное и энергетическое топливо, электроэнергию); транспортные налоги (налоги с пройденного километража; ежегодный налог с владельца транспортного средства; акцизы при покупке нового или подержанного автомобиля); платежи за загрязнение (выброс загрязняющих веществ в атмосферу и выбросы в водоемы, углеродного газа и других вредных веществ; платежи за размещение отходов, включающие платежи за размещение отходов на свалках и их переработку, и налоги на ряд специальных продуктов (упаковочные материалы, батареи, шины, смазочные масла и т. д.); налоги на выбросы веществ, приводящих к глобальным изменениям (вещества, разрушающие озоновый слой, и парниковые газы); налог на шумовое загрязнение; платежи за пользование природными ресурсами.

### *Пример тестового задания*

1 К ресурсным платежам относятся:

- а) налог на добавленную стоимость, акцизы и таможенная пошлина;
- б) налоги на товары, эмиссионные налоги и налоги на ресурсы;
- в) ни один из перечисленных вариантов.

Литература: [1, 3–6].

## 10 Теоретические основы построения имущественного налогообложения и специальных налоговых режимов

Исторически имущественные налоги были одними из первых обязательных платежей в пользу государства. Подсистема имущественного налогообложения включает разные виды налогов, имеющих различный масштаб применения и разную фискальную значимость.

1 Налоги на отдельные виды имущества. Среди таких налогов наиболее распространены налог на землю, налог на недвижимость (имущество), налог на транспортные средства.

2 Чистый налог на имущество – предусматривает включение в налоговую базу всех активов плательщика – земли, зданий, транспортных средств, ценных бумаг, сбережений, драгоценностей за вычетом обязательств по ним.

3 Налогообложение перехода права собственности на имущество осуществляется в форме налога на наследство и дарение, субъектами которого являются только физические лица.

4 Налог на прирост капитала фактически представляет собой налог на доходы от реализации активов.

Наиболее важное место в комплексе имущественного налогообложения принадлежит налогу на недвижимое имущество. Этот налог является достаточно простым и прозрачным в администрировании, а главное, он является таким налогом, уклониться от которого практически невозможно.

Рассмотрим основные концептуальные элементы налога на имущество.

1 Объект налогообложения – следует определить как землю и улучшения на ней (здания, сооружения и т. д.), принадлежащие физическим или юридическим лицам на правах собственности.

2 Субъекты налогообложения налога на недвижимое имущество являются собственники недвижимости, а в отдельных случаях – пользователи.

3 База налогообложения – оценочная стоимость недвижимости, ее рыночная стоимость, стоимость аренды, площадь объекта недвижимого имущества. База налога в виде оценочной стоимости основывается на оценке стоимости имущества, которая может осуществляться национальными земельными советами, местными управлениями по оценке. База налога в виде рыночной стоимости основывается на определении справедливой рыночной стоимости имущества. Это обеспечивает ее наиболее точную оценку и наиболее эффективное налогообложение. Применение базы налога в виде величины арендной платы ограничено вследствие отсутствия полной и достоверной информации о величине арендной платы. База налога в виде площади имущества используется в странах с неразвитыми рынками недвижимости.

4 Налоговые ставки – существуют разные подходы к установлению ставок налога на разные объекты недвижимого имущества: налогообложение стоимости земельного участка и улучшений на нем по единой ставке; раздельное налогообложение стоимости земельного участка и стоимости улучшений; налогообложение по разным ставкам стоимости застроенного земельного участка, неза-

строенного земельного участка и стоимости улучшений.

5 Налоговые льготы, к которым относятся следующие:

а) «автоматические выключатели» – используются, если сумма налогов, указанная в декларации, превышает установленный законодательством процент от доходов собственника имущества в форме возмещения или налогового кредита;

б) «замороженная оценка» – фиксированная оценка недвижимого имущества, установленная для определенных категорий плательщиков (преимущественно пенсионеров), которая не зависит от рыночных колебаний цен на недвижимость;

в) налоговый вычет – уменьшение налогооблагаемого дохода на сумму уплаченных налогов на имущество. В частности, такая льгота распространена в США;

г) освобождение отдельных видов недвижимости;

д) необлагаемый минимум стоимости недвижимости – распространена льгота в виде необлагаемого налогом минимума стоимости имущества;

е) освобождение от уплаты налога.

В некоторых странах отдельные категории налогоплательщиков получают возможность уплачивать вместо определенного стандартного налога (комплекса налогов) или в дополнение к ним особый (специальный) налог. Общей причиной использования специальных налогов является сравнительная простота исчисления и администрирования, создающая условия для более эффективного применения специальных налоговых режимов. К специальным налогам относятся вмененные, минимальные и единые налоги.

Вмененные налоги вводятся вместо налога на доходы малых предприятий, налога на доходы мелких фермеров, владельцев сдаваемой в аренду собственности, представителей свободных профессий и других экономических агентов, с которых трудно собирать налоги, а в некоторых странах – вместо НДС с малых предприятий (Турция, Тунис, Марокко) или акцизного сбора (Пакистан). Необходимость их использования обусловлена: сложностью и высокими расходами администрирования стандартных налогов; неготовностью налогоплательщиков к тому, чтобы нести высокие налоговые расходы.

Существует несколько видов вмененных налогов.

1 Налог на вмененный доход – это налог, взимаемый не с фактически полученного, а с оцененного по установленным в законодательном порядке правилам условного дохода. Соответственно, если налогоплательщик получит больший доход, нежели ему вменяется законом, он будет премирован налогом, поскольку уплатит меньшую сумму налога на единицу продукции (услуги).

2 Налог на активы как разновидность вмененного налога используется вместо налога на доходы предприятий. Возможность его использования обусловлена сравнительной простотой исчисления и взимания. Теоретическим обоснованием приемлемости такого вида вмененного налога является то, что бремя налога на доходы предприятий частично или полностью ложится на собственников активов.

3 Налог с оборота или валовой выручки может вводиться как вместо налога на доходы, так и вместо НДС. Его использование предполагает получение налоговыми органами информации об обороте предприятий, а в случае ее отсутствия – определение величины оборота непрямыми методами. Недостатком данного налога является порождаемый им кумулятивный эффект.

В отличие от вмененных минимальные налоги могут удерживаться со всех категорий налогоплательщиков, а не только с субъектов малого бизнеса. И вводятся они не вместо, а в дополнение к обычному налогу на доходы юридических или физических лиц.

Целью их использования является предотвращение уклонения от налогообложения предприятий и физических лиц и обеспечение государства, по крайней мере, минимальным уровнем доходов. Наибольшее распространение минимальные налоги (преимущественно с предприятий) получили в развивающихся странах.

Отличительной особенностью всех видов единых налогов является то, что они заменяют не один, а несколько видов налогов и сборов. Благодаря этому единые налоги выполняют функцию упрощения и повышения эффективности налогового администрирования, в том числе за счет уменьшения масштабов уклонения от налогообложения.

К преимуществам различных форм единого налога можно отнести: упрощение налогового учета; уменьшение расходов на администрирование; снижение налогового бремени; возможность выбора режима налогообложения.

Недостатки единых налогов следующие: искажение условий конкуренции вследствие перенесения налоговой нагрузки на субъектов хозяйствования, находящихся на общей системе налогообложения; усиление несправедливости в налогообложении; искажение мотивации предпринимательской деятельности и др.

К единым налогам можно отнести: единый сельскохозяйственный налог; фиксированный налог, уплачиваемый физическими лицами – субъектами предпринимательской деятельности; единый налог при упрощенной системе налогообложения и др.

### *Пример тестового задания*

1 К налоговым льготам по имущественному налогообложению относятся:

- а) налоговый вычет, «замороженная оценка», освобождение от уплаты налога;
- б) освобождение отдельных видов недвижимости, необлагаемый минимум стоимости, «автоматические выключатели»;
- в) ни один из предложенных вариантов.

Литература: [2, 4, 5, 9].

## 11 Налоговое регулирование

Налоговое регулирование представляет собой систему специальных приемов, методов и инструментов управления налогообложением и налоговыми потоками, направленную на целенаправленное вмешательство государства в рыночную экономику в соответствии с принятой им концепцией экономического роста. Оно является одним из элементов налогового механизма.

Суть налогового регулирования заключается в том, что любое вмешательство в ход воспроизводственных процессов должно быть экономически целесообразным и обоснованным.

Конечной целью налогового регулирования является создание условий для роста налоговых поступлений в бюджетную систему страны на базе роста производства, продаж и доходов экономики.

Особенностями налогового регулирования является наличие четкой макроэкономической стратегии и осознанное воздействие на экономику, непрерывное в своем развитии и относительно постоянное во времени. Оно охватывает не отдельные предприятия, а всю экономику в целом и ее сегменты. В основе системы налогового регулирования лежат его методы.

Методы налогового регулирования представляют собой совокупность способов и приемов воздействия на деятельность хозяйствующих субъектов и экономику государства в целом посредством таких инструментов как: налоговые ставки, специальные налоговые режимы, налоговые преференции, налоговые каникулы, скидки, изъятия, налоговые кредиты, налоговые льготы, налоговые санкции и т. д.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Оптимизация налоговых ставок занимает особое место в налоговом регулировании. Целью оптимизации является достижение относительного равновесия между налоговыми функциями: фискальной и регулирующей.

Специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и порядке, установленных законодательством о налогах и сборах. Данными режимами не могут вводиться более жесткие условия налогообложения по сравнению с общими условиями.

Налоговые каникулы – это полное освобождение от налогообложения на определенный период времени.

Налоговые скидки – это льготы, направленные на сокращение налоговой базы. Скидки обычно связаны с расходами налогоплательщиков, уменьшающими налоговую базу, а также с вычетами из налоговой базы определенных доходов и имущества.

Налоговые изъятия представляют собой выведение из-под налогообложения отдельных элементов объекта налога.

Налоговый кредит – это налоговая льгота, направленная на изменение срока исполнения налогового обязательства; или на снижение налоговой ставки

или окладной суммы; или на возврат ранее уплаченного налога (налоговая амнистия); или на зачет ранее уплаченного налога; или на замену уплаты налога натуральным исполнением (целевой налоговый кредит).

Налоговая льгота – это полное или частичное освобождение от уплаты налога, предоставленное налоговым законодательством при наличии объекта налогообложения, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика. Цель налоговых льгот – сокращение налогового обязательства налогоплательщика, реже – отсрочка и рассрочка платежа, что, в конечном счете, косвенно также приводит к сокращению налоговых обязательств (отсрочку или рассрочку платежа можно рассматривать как фактическое представление бесплатного или льготного кредита).

Льготами по налогам и сборам признаются определенные преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков. Льготы по налогам могут быть в качестве: возможности не уплачивать налог или сбор; возможности уплачивать налог или сбор в размере меньшем, чем установленный общими нормами налогового права. К основным функциям налоговых льгот относятся: фискальная; стимулирующая; компенсационная.

Под финансовой санкцией следует понимать систему мер государственного принуждения, применяемые определенными государственными органами к лицам, которые совершили финансовое правонарушение. Финансовые санкции классифицируют по различным признакам: по их характеру (пеня, штрафные взыскания в доход государства денежных средств), по основаниям их применения (бюджетные, налоговые, финансово-таможенные, банковские, валютные) по способу охраны правопорядка (право восстановительные (компенсационные) и штрафные (карательные)).

Значение финансовых санкций можно определить исходя из основных функций, исполняемых ею:

1) штрафная функция реализуется в виде наказания и выступает как реакция государства на вред, причиненный общественным отношениям;

2) превентивная (предупредительная) функция главной целью имеет недопущение нарушений норм, устанавливающих порядок осуществления финансовой деятельности;

3) защитная или компенсационная функция – часто меры финансово-правовой ответственности направлены не на фактическое наказание виновного, а на обеспечение защиты интересов общества и восстановление нарушенных противоправным поведением субъекта финансовых интересов государства и муниципальных образований;

4) информационная (сигнализационная) функция проявляется при характеристике правонарушителя.

### ***Пример тестового задания***

1 Налоговое регулирование – это:

а) действия плательщика, направленные на уменьшение налоговых

трат, производимых им в виде налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей;

б) комплекс правовых действий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов;

в) система специальных приемов, методов и инструментов управления налогообложением и налоговыми потоками, направленная на целенаправленное вмешательство государства в рыночную экономику в соответствии с принятой им концепцией экономического роста.

Литература: [4, 5, 7, 9].

## **12 Формирование эффективной налоговой системы в Республике Беларусь**

Налоговая политика – это комплекс правовых действий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов. При осуществлении налоговой политики установленные законом правовые нормы реализуются при регулировании, планировании и контроле государственных доходов, формируемых налоговым методом. Налоговая политика как совокупность научно обоснованных и экономически целесообразных тактических и стратегических правовых действий органов власти и управления способна обеспечить потребности воспроизводства и рост общественного богатства. К целям налоговой политики относятся следующие:

- фискальная – основная, которая выражается в обеспечении государства финансовыми ресурсами путем мобилизации части созданного ВВП страны для финансирования его расходов;

- экономическая – целенаправленное воздействие на экономику через налогообложение для регулирования спроса и предложения, проведения структурных изменений общественного воспроизводства;

- социальная – сглаживание неравенства в уровнях доходов населения путем перераспределения национального дохода и ВВП;

- стимулирующая – предполагает активизацию инвестиционной и инновационной деятельности, создание условий для ускоренного накопления капитала в наиболее перспективных отраслях экономики;

- экологическая – охрана окружающей среды и рациональное природопользование за счет введения экологических налогов и штрафных санкций;

- контрольная – используется государством для принятия решений в области функционирования, как отдельных видов налогов, так и всей налоговой системы.

Формирование налоговой политики должно строиться на соблюдении следующих принципов: стабильности налоговой системы; одинакового налогообложения производителей независимо от отраслевой принадлежности предприятия (фирмы) и формы собственности; равенства налогового бремени для различных категорий плательщиков с равным уровнем дохода; одинаковых

условий налогообложения для предпринимателей, занятых в производстве и потребителей.

Существует три типа налоговой политики: политика максимальных налогов; политика разумных налогов; политика высоких налогов с одновременно высоким уровнем социальных гарантий. В первом случае государство устанавливает высокие ставки налогов, сокращает налоговые льготы, преследуя только фискальную цель. Такая политика проводится государством в определенные моменты развития. Во втором случае государство учитывает не только фискальные интересы, но и создает максимально благоприятные условия для развития экономики и предпринимательской деятельности. Данная политика приводит к сокращению налоговых поступлений в бюджет и, следовательно, к свертыванию социальных программ. Третий тип налоговой политики представляет собой нечто среднее между второй и первой. Ее суть в установлении высокого налогообложения и значительного числа государственных программ.

Налоговая реформа – это ограниченный во времени комплексный процесс кардинальных преобразований налоговой системы (налоговых отношений) на основе масштабной перестройки действующей системы налогообложения и изменения механизма управления ею в целях приведения ее в соответствие с новым содержанием государственной налоговой политики.

Основными признаками налоговых реформ в рыночной экономике являются эволюционность, последовательность и периодичность. Главной целью налоговых преобразований является приведение налоговой системы в соответствие с новыми потребностями социально-экономического развития страны и новым курсом налоговой политики. Следовательно, налоговые реформы являются неотъемлемым атрибутом меняющейся социально-экономической и налоговой политики государства.

История налогообложения знает достаточное количество налоговых реформ, всю совокупность которых можно классифицировать по трем основным признакам: по содержанию, целям проведения и продолжительности.

1 Классификация налоговых реформ по содержанию на системные и структурные. При системной налоговой реформе проводится масштабное преобразование концептуальных и методологических положений всей системы налогообложения. В результате меняются перечень налогов, налоговая нагрузка, соотношение прямого и косвенного обложения, принципы построения налоговой системы и т. д. Структурная налоговая реформа в наиболее общем виде представляет собой изменения налогообложения, преимущественно связанные со структурой налогов и организацией налогового администрирования. Эти налоговые преобразования призваны обеспечить принципиальные изменения по определению базы налогообложения, установлению налоговых ставок, кардинальной перестройке механизма предоставления налоговых льгот и т. д.

2 Классификация налоговых реформ по целям проведения на многоцелевые и ограниченно целевые. При проведении ограниченно целевой реформы обеспечивается достижение наиболее актуальной целевой установки по изменению отдельных параметров функционирования налоговой системы. Резуль-

татом такой реформы становится изменение характера проявления основных функций налогов стимулирующего характера в отношении отдельных отраслей хозяйства, территорий, форм собственности, форм предпринимательства, производства отдельных видов продукции и т. д. Проведение многоцелевой налоговой реформы призвано обеспечить достижение определенной совокупности взаимосвязанных целевых установок по изменению основных параметров функционирования налоговой системы.

3 Классификация налоговых реформ по продолжительности проведения на кратко-, средне- и долгосрочные. Краткосрочная налоговая реформа характеризуется незначительным временным периодом реализации – как правило, около трех лет. В столь короткий срок невозможно осуществить масштабные преобразования, но в него вполне укладывается реализация ограниченно целевых реформ. Например, можно уменьшить налоговые ставки и достичь цели – снижения налоговой нагрузки.

Среднесрочная реформа, имея более продолжительный период, как правило, до восьми лет, позволяет проводить более существенные структурные преобразования. Долгосрочная реформа, характеризуясь значительным периодом реализации, обычно свыше восьми лет, позволяет осуществить системные преобразования.

Налоговая система Республики Беларусь – это двухуровневая система, т. е. налоги и сборы поступают в республиканский и местные бюджеты. При ее построении учитывались как общенациональные принципы налогообложения (справедливости, определенности, удобства, экономии), так и внутринациональные принципы (единства налоговой политики, запрет обратной силы налоговых законов и др.).

Современная налоговая система Республики Беларусь характеризуется следующими отличительными чертами:

1) создана единая правовая база для всех субъектов хозяйствования независимо от формы организации бизнеса и формы собственности действуют единые правила налогообложения, налогового контроля;

2) применяется общепризнанный набор налоговых платежей, используемых как в СНГ, так и Евросоюзе;

3) учитывается опыт зарубежных стран, что дает возможность участия в международных интеграционных процессах;

4) наряду с общим порядком налогообложения применяются специальные режимы налогообложения для резидентов СЭЗ, индивидуальных предпринимателей, малых организаций и т. д., что способствует улучшению налогового климата в стране.

Вместе с тем, налоговой системе Республики Беларусь присущи следующие недостатки: высокий уровень налогообложения субъектов хозяйствования; недостаточная стабильность налогового законодательства, что обуславливает отсутствие правовых гарантий для участников налоговых отношений и порождает уклонение от налогов в сфере бизнеса; невысокая роль местных налогов и сборов, формирующих местные бюджеты.

### *Пример тестового задания*

1 Налоговая политика – это:

а) комплекс правовых действий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов;

б) совокупность налогов, сборов (пошлин), принципов, форм и методов их установления, взимания, изменения, отмены, а также налоговых органов, форм и методов налогового контроля;

в) система специальных приемов, методов и инструментов управления налогообложением и налоговыми потоками, направленная на вмешательство государства в рыночную экономику в соответствии с принятой им концепцией экономического роста.

Литература: [1, 2, 6, 7].

### **Список литературы**

1 **Вотчель, Л. М.** Налоги и налогообложение: учебное пособие / Л. М. Вотчель, В. В. Викулина. – 2-е изд., стер. – Москва: Флинта, 2019. – 172 с.

2 **Захарьин, В. Р.** Налоги и налогообложение: учебное пособие / В. Р. Захарьин. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2019. – 336 с.

3 **Малис, Н. И.** История налогообложения: учебное пособие / Н. И. Малис, С. А. Анисимов, М. А. Данилькевич; под ред. Н. И. Малис. – Москва: ИНФРА-М, 2019. – 248 с.

4 **Малис, Н. И.** Теория и практика налогообложения: учебник / Н. И. Малис, И. В. Горский, С. А. Анисимов; под ред. Н. И. Малис. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Магистр; ИНФРА-М, 2019. – 432 с.

5 Налоги и налогообложение: учебник / Под. ред. Т. Я. Сильвестровой. – Москва: ИНФРА-М, 2018. – 531 с.

6 Налоги и налогообложение: учебник / И. А. Майбуров [и др.]; под ред. И. А. Майбурова. – 7-е изд., перераб. и доп. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. – 503 с.

7 Налоги и налогообложение: учебное пособие / Н. Ф. Зарук [и др.]. – Москва: ИНФРА-М, 2020. – 249 с.

8 Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 19 дек. 2002 г. № 166-З: с изм. и доп.: текст по состоянию на 31 дек. 2021 г. // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. – Минск, 2022. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>.

9 **Романов, А. Н.** Налоги и налогообложение: учебное пособие / А. Н. Романов, С. П. Колчин. – Москва: ИНФРА-М, 2018. – 391 с.