

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)


Факультет юридический
Кафедра конституционного права
Направление подготовки 40.03.01 – Юриспруденция

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
И. о. зам. зав. кафедрой
Т. Ю. Ныrkова
« 14 » 02 2025 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

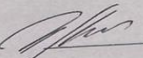
на тему: Прямые налоги в налоговой системе Российской Федерации и
перспективы их развития

Исполнитель
студент группы 121-узб

 05.02.2025

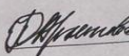
Э. А. Гайнзе

Руководитель
доцент, канд. юрид. наук

 11.02.2025

Н. В. Карагод

Нормоконтроль

 05.02.2025

Н. С. Архипова

Благовещенск, 2025

РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа содержит 56 с., 3 таблицы, 1 рисунок, 43 источника.

ПРЯМЫЕ НАЛОГИ, ВИДЫ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ, КЛАССИФИКАЦИЯ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ, ПРЯМОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН, ФОРМИРОВАНИЕ БЮДЖЕТА, НАЛОГОВАЯ РЕФОРМА

Особенности, присущие российской экономике на данном этапе, придают определенную специфику действующей системе прямого налогообложения, которая приводит к неравномерному распределению налоговой нагрузки между различными категориями плательщиков. В последние годы доля прямых налогов в общем объеме территориальных доходов значительно увеличилась, а в ряде субъектов вышла на первое место (в Ростовской области налог на доходы физических лиц составляет около 42% налоговых поступлений). Воздействие налоговой системы на процессы образования и движения капитала, рентабельность отдельных отраслей и предприятий, перераспределение национального дохода, соблюдение принципов социальной справедливости в условиях реформирования законодательной базы обуславливает актуальность изучения системы налоговых отношений и развития прямого налогообложения в налоговой системе Российской Федерации.

Цель выпускной квалификационной работы – изучить систему прямых налогов в налоговой системе Российской Федерации, выявить проблемы и предложить перспективы ее развития.

Нормативно-правовую базу исследования составили налоговое законодательство, федеральные законы, постановления Правительства РФ.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1 Теоретические вопросы системы прямых налогов в Российской Федерации	8
1.1 Понятие и сущность прямых налогов	8
1.2 Виды прямых налогов, их классификация	13
1.3 Прямое налогообложение в налоговой системе зарубежных стран	21
2 Развитие прямого налогообложения в налоговой системе России	25
2.1 Роль прямых налогов в формировании доходов бюджетов Российской Федерации	25
2.2 Правовое регулирование отдельных прямых налогов в свете налоговой реформы 2024-2025 гг.	31
2.3 Проблемы и перспективы развития прямого налогообложения в России	44
Заключение	51
Библиографический список	55

ВВЕДЕНИЕ

Востребованность разработки концепции институциональной реформы налоговой системы в посткризисной экономике, адекватно отвечающей природе современных фискально-имущественных отношений, с одной стороны, и вызовам системного мирового финансового кризиса – с другой, определяется сложившимся состоянием отечественной системы налогообложения. Кризис последних лет, обусловленный воздействием экономических санкций и дестабилизации российского рынка, обострил проблему стимулирования экономического роста в условиях ограниченных финансовых ресурсов, формирующихся в процессе функционирования налоговой системы государства. Ее оптимизация между субъектами налоговых отношений, обеспечивающая согласование экономических интересов государства и налогоплательщиков, на первый план выдвигает решение проблем развития различных видов налогообложения, включая прямое налогообложение.

Особенности, присущие российской экономике на данном этапе, придают определенную специфику действующей системе прямого налогообложения, которая приводит к неравномерному распределению налоговой нагрузки между различными категориями плательщиков. Недостаточное внимание в научных исследованиях уделено проблеме эффективной увязки личных (налог на прибыль организаций) и реальных (налог на имущество организаций) прямых налогов, комплексное рассмотрение и использование которых может явиться положительным импульсом в развитии российской экономики.

В последние годы доля прямых налогов в общем объеме территориальных доходов значительно увеличилась, а в ряде субъектов вышла на первое место (в Ростовской области налог на доходы физических лиц составляет около 42% налоговых поступлений). Воздействие налоговой системы на процессы образования и движения капитала, рентабельность отдельных отраслей и предприятий, перераспределение национального дохода, соблюдение принципов социальной справедливости в условиях реформирования

законодательной базы обуславли-

вает актуальность изучения системы налоговых отношений и развития прямого налогообложения в налоговой системе Российской Федерации.

Цель выпускной квалификационной работы – изучить систему прямых налогов в налоговой системе Российской Федерации, выявить проблемы и предложить перспективы ее развития.

Задачи:

- изучить понятие и сущность прямых налогов;
- изучить виды прямых налогов, их классификация;
- рассмотреть прямое налогообложение в налоговой системе зарубежных стран;
- изучить роль прямых налогов в формировании доходов бюджетов Российской Федерации;
- рассмотреть правовое регулирование отдельных прямых налогов в свете налоговой реформы 2024-2025 гг.;
- выявить проблемы и перспективы развития прямого налогообложения в России.

В теоретическую основу работы положены труды ученых, посвященные прямому налогообложению: О. В. Агабекян, М. В. Богатырева, Д.Ю. Владимиров, В.В. Ворошило, М. Ю. Днепров, А. Е. Колмаков, О. В. Михайлюк, Е. В. Килинкарлова, Л. Н. Лыкова, В. А. Николаев

Методы исследования: диалектический, исторический, логический, сравнительно-правовой методы, метод классификации.

Структура выпускной квалификационной работы состоит из введения, двух глав, заключения, библиографического списка. Во введении определена актуальность темы исследования; поставлена цель и определены задачи исследования; показана степень научной разработанности темы исследования; указаны методы исследования, используемые в работе. В первой главе рассмотрены теоретические вопросы системы прямых налогов в России, во второй – развитие прямого налогообложения в налоговой системе России. В

заклучении представлены полученные в ходе исследования выводы.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ СИСТЕМЫ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1 Понятие и сущность прямых налогов

С развитием взглядов на роль государства в общественно-экономической жизни формировались и концепции налогообложения, которые нашли свое отражение в теориях налогов. Налоговая теория по своей сути – это система научных знаний о сущности и природе налогов, их роль и значение в жизни общества. Налоговые теории представляют собой модели построения налоговых систем государства разной степени обобщения. Существуют как обобщенные разработки (общие теории налогов), так и исследования по отдельным вопросам налогообложения (отдельные теории налогов).

Основные теории налогов как научные концепции начали формироваться в XVII в., когда налоги из случайных и несистемных платежей превращаются в постоянный источник доходов бюджета, вызывая возмущение населения. Эта ситуация требовала от финансовой науки теоретического обоснования такого явления, как налоги. Пик в создании научных школ и развития налоговых теорий приходится на XVIII-XIX вв.: государство начало принимать активное участие в решении проблем экономического регулирования, распределения доходов, социального обеспечения, и возникла необходимость создания налоговой идеологии. В начале XX в. получили широкое распространения концепции активного государственного вмешательства в экономику, в том числе с применением налоговых инструментов, что существенно повлияло на развитие современных теорий налогов¹.

Развитие получили отдельные теории налогов, например, такие как теория соотношения прямого и косвенного налогообложения. Сторонники прямого налогообложения (раннее средневековье) считали прямые налоги более справедливыми и такими, которые способствовали равномерному распределению соб-

¹Корчинский В. Е. Теоретико-методологические основы прямого налогообложения // Научный вестник : Финансы, банки, инвестиции. 2022. № 2. С. 79.

ственности. Основным прямым налогом они называли налог на доход. Первые налоговые системы строились преимущественно на прямых налогах.

Прямые налоги являются весомым финансовым регулятором социально-экономических процессов. Они не только важный источник формирования бюджетных ресурсов государства, но и важный инструмент государственного регулирования доходов плательщиков, инвестиций, накопления капитала, деловой активности, совокупного потребления и других важных факторов целостности, стабильности и развития общества. Как указывает В. Г. Пансков прямые налоги – это «налоги, взимаемые непосредственно с объекта налогообложения, в качестве которого может выступать доход или имущество»².

П. 1 ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) обозначает следующее определение налогов: «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 целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований»³. Как указывают А. А. Тедеев и В. А. Парыгина с таким определением экономической сущности налогов нельзя согласиться так как в указанной формулировке «отсутствует признак того, что данный платеж должен быть законодательно установлен, т. е. взимание налога может осуществляться только на правовой основе, по юридически установленным правилам»⁴. Ведь именно правовой характер налогов, как свидетельствует мировая и отечественная фискальная практика, является их главным преимуществом перед любыми другими формами обязательных изъятий в бюджетную систему страны или в государственные внебюджетные фонды. В данном случае отсылка к такому

²Пансков В. Г. Налоги и налогообложение : учебник для вузов. 10-е изд., перераб. и доп. М : Издательство Юрайт, 2025. С. 154.

³Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 29.11.2024) // Собр. законодательства Российской Федерации. 2000. № 32 Ст. 3340.

⁴Тедеев А. А. Налоговое право России : учебник для вузов. 9-е изд., перераб. и доп. М : Издательство Юрайт, 2024. С. 94.

установленному в указанной формулировке признаку, как обязательность, думается, не совсем корректна. Понятия «обязательность» и «законность» – отнюдь не синонимы. Обязательность платежа может быть установлена не только законодательным актом, но и другим нормативным документом, принятым при этом не обязательно законодательным (представительным) органом власти. Такой нормативный документ может быть принят и соответствующим исполнительным органом власти. Для введения и уплаты налога необходим исключительно законодательный акт. Это должен быть закон особого рода, дающий право исполнительной власти применять данный налог.

В данной определении налога допущена явная неточность в определении порядка уплаты налога. В современных условиях функционирования налоговых систем большинства государств налоги не взимаются государством, а уплачиваются плательщиками самостоятельно. Подобная практика установлена и в российской налоговой системе. Согласно положениям НК РФ налоговые органы – основной налоговый контролер государства, – как известно, не взимают налоги и сборы с плательщиков, а всего лишь контролируют соблюдение налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. В отличие от них таможенные органы в Российской Федерации, как и в большинстве других стран, являются сборщиками налогов, уплачиваемых налогоплательщиками при пересечении границы. Только в этом случае правомерно говорить о взимании налогов с их плательщиков.

Также вызывает обоснованное сомнение праводопустимость предусмотренной в рассматриваемом определении формы взимания налогового платежа как отчуждения принадлежащих организациям и физическим лицам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств по следующим основаниям:

- подобное отчуждение противоречит принципам свободы собственности, закрепленным конституциями большинства развитых стран, в том числе и России. Например, согласно Конституции РФ лишение имущества может быть произведено только по решению суда;

- сам термин «отчуждение», исходя из общепринятого его применения, не совсем совместим с понятием налога, поскольку он трактуется и с юридической, и с общегражданской позиций «как отнимать, отбирать, конфисковать». При этом ни один словарь русского языка, ни один энциклопедический или экономический словарь не увязывает термин «отчуждение» с налогом. Ни в одном определении налога, данном как классиками политической экономии, так и виднейшими российскими и зарубежными теоретиками, в том числе и современными, не упоминается термин «отчуждение».

Наиболее точно определение налога дал Д. Г. Черник. Налог – это «обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный изаконодательно установленный государством взнос, уплачиваемый лицами, признанными налогоплательщиками, в целях финансового обеспечения деятельности государства и(или) муниципальных образований»⁵.

Налог является и финансовой категорией. Мобилизация с помощью налогов части стоимости совокупного общественного продукта и национального дохода и использование ее посредством системы государственных расходов представляют собой часть системы финансовых отношений. Налоги характеризуются общими свойствами, присущими всем финансовым отношениям, одновременно они имеют свои отличительные признаки и черты. Наряду с государственным кредитом, государственными расходами и другими финансовыми категориями налоги носят объективный характер, базируются на существовании различных форм собственности, реализуются через собственную форму движения, т. е. функции, и специфически выражают одну из частных реально существующих финансовых отношений.

Одновременно налог является и правовой категорией. Императивная юридическая действительность налога составляет его основу как норма права. Будучи правовой категорией, налоги выражают объективные юридически

⁵Черник Д. Г. Теория и история налогообложения : учебник для вузов. М : Издательство Юрайт, 2024. С. 128.

формализованные отношения государства и налогоплательщиков в форме налогового законодательства, базовой составляющей государственного финансового права. Налог потому и является нормой права, что иначе как по закону, он уплачен быть не может. Налог, уплаченный не на основе закона, не является налогом по своей сути. Таким образом, налоги представляют собой одну из главных форм реально существующих отношений между государством и налогоплательщиками, обеспечивающих властные полномочия государства.

Налог является экономической категорией, поскольку денежные отношения, складывающиеся между государством, с одной стороны, и юридическими и физическими лицами – с другой, носят объективный характер и имеют специфическое общественное назначение – мобилизацию финансовых ресурсов в распоряжение государства. Налоги представляют собой одну из важнейших форм реализации государством своего экономического права на получение части созданного в результате хозяйственной деятельности чистого дохода. Таким образом, налог как экономическая категория выражает реально существующие отношения, которые связаны с процессом изъятия части стоимости совокупного общественного продукта и национального дохода. Налог – такая же экономическая категория, как и прибыль, цена, доход и др.

При определении налога как экономической категории не следует исходить из действующей практики его применения в отдельно взятой стране. В данном случае речь идет об имеющемся в определении налога указании на то, что налоги взимаются с физических и юридических лиц. По мнению Г. Б. Поляк «налоги могут взиматься (и взимаются на практике) не только с этих категорий налогоплательщиков – обязанность по уплате налога часто возлагается не только на отдельных физических лиц, но и на различные объединения, которые могут не являться юридическими лицами»⁶.

Прямые налоги взимаются в зависимости от уровня дохода или стоимости принадлежащей налогоплательщику собственности (имущества). Они

⁶Поляк Г. Б. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для среднего профессионального образования. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Издательство Юрайт, 2024. С. 125.

применяются государством для того, чтобы под налоговое воздействие попало как можно большее число объектов деятельности налогоплательщика: имущество предприятий, рабочая сила, потребляемые в производстве ресурсы, доход. При прямом налогообложении усиливается зависимость размера уплачиваемых налогов от эффективности его деятельности. Таким образом, прямые налоги устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика. В связи с этим при прямом налогообложении денежные отношения возникают непосредственно между налогоплательщиком и государством, например, налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налоги на имущество как юридических, так и физических лиц и др. В данном случае основанием для обложения служат владение и пользование доходами и имуществом.

Таким образом, прямые налоги являются обязательными для уплаты и взимаются непосредственно из дохода налогоплательщика или его имущественных активов. Прямые налоги называют платежи в государственный бюджет, которые по определенной государством ставке или в фиксированном размере взимаются с дохода или стоимости имущественных активов налогоплательщика (компании, индивидуального предпринимателя или физического лица). Такие налоги, как правило, налогоплательщик уплачивает самостоятельно из своих средств.

1.2 Виды прямых налогов, их классификация

Для понимания экономического содержания налогов, проведения анализа налоговой системы большое значение имеет и классификация налогов. В таблице 1 представлены классификационные признаки налогов.

Таблица 1 – Классификационные признаки налогов

Признак	Классификация
1	2
По экономическим признакам объекта	- на потребление; - на доходы и прибыли; - на имущество; - на ресурсы или ренту;

По виду ставки	- прогрессивные; - регрессивные; - пропорциональные; - твердые: 1) в абсолютных суммах; 2) суммы, кратные не налогооблагаемому минимуму доходов граждан.
По способу обложения	Прямые: - личные; - реальные. Косвенные:

Продолжение таблицы 1

1	2
	- акцизы; - фискальные монополии; - пошлина.
По характеру использования	- общие; - специальные.
По способу взимания	- по декларации; - по источнику; - по кадастру.
По полноте прав на использование налогов	- закрепленные; - регулирующие.
По источникам обложения	- на заработанные доходы; - на незаработанные доходы.
По источникам уплаты	- зарплата; - выручка; - финансовый результат; - себестоимость.
По субъектам налогообложения	- юридические лица; - физические лица; - смешанные;
По периодичности уплаты	- регулярные; - разовые.
По правовому признаку	- федеральные; - региональные; - местные.
По форме взыскания	- денежные: 1) наличные; 2) безналичные; - натуральные.
По времени действия	- обычные; - чрезвычайные.

Среди прямых налогов в российской налоговой системе выделяются реальные (имущественные), ресурсные (рентные), личные (налоги на доход) и вмененные. Реальные прямые налоги могут иметь в качестве объекта

налогообложения как имущество, служащее источником дохода, так и имущество, не являющееся таковым. Разделение налогов на реальные и личные основывается на том, что реальными налогами облагаются отдельные вещи, принадлежащие налогоплательщикам, а личными налогами – совокупность доходов или имущество налогоплательщика. Личные налоги, в отличие от реальных, позволяют учитывать фактическую платежеспособность налогоплательщика, так как источником уплаты налога выступают полученные им деньги.

Реальными налогами облагаются продажа, покупка или владение имуществом, и их взимание не зависит от индивидуальных финансовых возможностей налогоплательщика. Поэтому их еще называют имущественными налогами. К ним относятся, в частности, земельный налог, налоги на имущество физических и юридических лиц, транспортный налог.

С реальными налогами тесно связаны ресурсные (рентные) платежи, взимание которых определяется разработкой, использованием и добычей природных ресурсов. Их введение и уплата, как правило, связаны с образованием и получением ренты. К ним следует отнести налог на добычу полезных ископаемых, земельный налог, водный налог.

В отличие же от реальных налогов при взимании личных налогов учитываются финансовое положение налогоплательщика и его платежеспособность. К этой категории относятся налог на прибыль, налог на доходы физических лиц.

Отличительной особенностью налогов, включенных в группу вмененных, является то, что объектом обложения здесь выступает доход, определяемый государством. Указанный доход не зависит от фактических финансовых показателей деятельности налогоплательщика и определяется его потенциальными возможностями, связанными с владением и распоряжением имеющегося у него имущества. Поэтому данный вид налогов можно назвать одной из разновидностей реальных налогов. Формой такого налога, например, может служить действовав-

ший в Российской Федерации до 2021 г. единый налог на вмененный доход и налог в форме патента. К этой категории налогов относится также и действующий в Российской Федерации налог на игорный бизнес. При его взимании объектом обложения является не фактический, а условно рассчитанный доход, получаемый налогоплательщиком с каждого игрового поля.

По объекту обложения налоги подразделяются на несколько видов. Среди прямых налогов в российской налоговой системе выделяются реальные, ресурсные, личные и вмененные. К реальным, в частности, относятся земельный налог, налоги на имущество, транспортный налог. С реальными налогами связаны ресурсные платежи, взимание которых определяется разработкой, использованием и добычей природных ресурсов. К этой группе налогов в российской налоговой системе следует отнести налог на добычу полезных ископаемых, земельный налог, водный налог. К категории личных налогов следует отнести налог на прибыль, налог на доходы физических лиц. Одной из разновидностей реальных налогов является налоги на вмененный доход. В России установлены две формы такого налога – единый налог в форме патента и налог на игорный бизнес.

В соответствии с п. 1 ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Федеральные имеют фиксированные ставки, порядок и сроки уплаты, закрепленные НК РФ. Их обязаны платить все налоговые резиденты страны. К ним относятся, например, налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы от предпринимателей, работающих по упрощенной системе налогообложения.

Региональные уплачиваются на территории определенных субъектов в соответствии с правилами, установленными НК РФ и региональными органами государственной власти. К ним относятся транспортный налог, налог на

имущество организаций, налог на игорный бизнес⁷.

Местные устанавливаются администрацией конкретного муниципального образования с учетом норм НК РФ и обязательны к внесению исключительно на его территории. К ним относятся земельный налог, налог на имущество физических лиц и единый налог на вмененный доход.

К основным видам прямых налогов относят:

- НДФЛ – уплачивают физлица и индивидуальные предприниматели (далее – ИП), применяющие основную систему налогообложения (далее – ОСНО);

- налог на прибыль организаций – уплачивают компании на ОСНО;

- налоги с доходов компаний и ИП, применяющих отличные от ОСНО системы налогообложения: упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), автоматическую упрощенную систему налогообложения (далее – АУСН), патентную систему налогообложения (далее – ПСН), единый сельскохозяйственный налог (далее – ЕСХН);

- налог на профессиональный доход – налог с дохода самозанятых лиц;

- налог на имущество физических лиц (организаций);

- транспортный налог;

- земельный налог.

Далее кратко охарактеризуем перечисленные виды налогов.

Налог на прибыль организаций. Исчисляется с разницы между доходами и расходами компании, применяющей общую систему налогообложения. При этом в расчете налогооблагаемой базы учитываются не все виды доходов и расходов. Если прибыли у компании за отчетный период нет, то и уплачивать налог она не обязана. Основная ставка налога на прибыль составляет 20 %, из которых 2 % идет в федеральный бюджет, а 18 % – в региональный. Кроме основной, есть еще и специальные ставки. Организации уплачивают налог на прибыль авансовыми платежами ежемесячно или ежеквартально, не позднее 28

⁷Мишле, Е. В. Налоговое право. Региональные и местные налоги и сборы : учебное пособие для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Издательство Юрайт, 2025. 174 с.

числа месяца, следующего за отчетным периодом.

В соответствии со ст.217 НК РФ не все доходы физических лиц облагаются НДФЛ. Налог на доходы физических лиц платят:

- физические лица, работающие по трудовым договорам или договорам гражданско-правового характера (перечисляет в бюджет работодатель, выступающий налоговым агентом);

- физические лица, получившие доход, не являющийся заработной платой (дивиденды, выигрыши в лотереях и конкурсах, подарки от работодателя, свыше 4 000 рублей);

- индивидуальные предприниматели, применяющие основную систему налогообложения.

Доходы, облагаемые НДФЛ:

- от продажи имущества, находившегося в собственности менее трех (пяти) лет;

- от сдачи имущества в аренду;

- доходы от источников за пределами Российской Федерации;

- доходы в виде разного рода выигрышей;

- иные доходы.

Налогом не облагаются:

- доходы от продажи имущества, находившегося в собственности более трех (пяти) лет;

- доходы, полученные в порядке наследования;

- доходы, полученные по договору дарения от члена семьи и (или) близкого родственника в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (от супруга, родителей и детей, в том числе усыновителей и усыновленных, дедушки, бабушки и внуков, полнородных и неполнородных (имеющих общих отца или мать) братьев и сестер);

- иные доходы.

Налог на имущество организаций. Налог на прибыль организаций – это прямой налог, его величина прямо зависит от конечных финансовых

результатов деятельности организации. Налог начисляется на прибыль, которую получила организация, то есть на разницу между доходами и расходами.

Прибыль – результат вычитания суммы расходов из суммы доходов организации – является объектом налогообложения. Правила налогообложения налого-
гом на прибыль определены в главе 25 Налогового кодекса РФ.

Ст. 374 НК РФ указывает, что объектом налогообложения налога на имущество организаций считается недвижимость:

- строения, сооружения и здания на территории РФ (земельные участки, лесные и водные объекты, самолеты, яхты не причисляются к объектам налогообложения налога на имущество юридических лиц;)

- недвижимость, которая числится на счетах 01 и 03 бухгалтерского учета, именуемых «Основные средства» и «Доходные вложения в материальные ценности» соответственно. Иными словами, имущество должно быть в собственности компании, и не важно, пользуется она им или нет. С активов уплачивается налог и в случае, если они переданы в лизинг, в аренду или в доверительное управление;

- имущество, полученное по концессии;

- недвижимость, переданная в качестве вклада в рамках сделки инвестиционного или простого товарищества.

- недвижимость, учтенная в региональном списке имущества, которое оценивают по кадастровой стоимости.

Налог на имущество физических лиц. Налог на имущество физических лиц платят в местный бюджет собственники квартир, комнат, жилых домов, гаражей. Для расчета используют кадастровую стоимость недвижимого имущества. Налоговые ставки определяют муниципальные власти, но в пределах размеров, указанных в ст. 406 НК РФ.

Транспортный налог в региональный бюджет платят организации и физлица, владеющие транспортными средствами (автомобильный, водный и

воздушный транспорт). Ставки устанавливают субъекты РФ.

Так, в соответствии с Законом Амурской области от 18.11.2002 № 142-ОЗ «О транспортном налоге на территории Амурской области в 2024 году ставки транспортного налога в Амурской области составляли:

- легковые автомобили до 100 л.с. – 11 руб. / л.с.;
- легковые автомобили от 100,01 л.с. до 150 л.с. – 15 руб. / л.с.;
- легковые автомобили от 150,01 л.с. до 200 л.с. – 30 руб. / л.с.;
- легковые автомобили от 200,01 л.с. до 250 л.с. – 75 руб. / л.с.;
- легковые автомобили от 250,01 л.с. – 150 руб. / л.с.⁸.

Земельный налог. Земельный налог в местный бюджет платят организации и физлица, обладающие правом собственности на земельные участки, а также имеющие земли в бессрочном пользовании или пожизненном наследуемом владении. Для расчета берется кадастровая стоимость объекта, а ставки определяют муниципалитеты, но в пределах размеров, установленных ст. 394 НК РФ.

Налоговый кодекс устанавливает общие правила расчета налога, максимальные ставки и срок уплаты, но муниципалитет вправе уменьшить ставку и добавить льготы. В результате в разных городах для аналогичных земельных участков налог может различаться. В городах федерального значения – Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе – ставки устанавливают городские власти, а не муниципальные районы и поселения в их составе.

Ставка земельного налога не может превышать:

- 0,3% – для земель сельскохозяйственного назначения, жилищно-коммунального фонда, личного подсобного хозяйства, садоводства или огородничества, индивидуального жилищного строительства, кроме случая, когда участок куплен для ведения на нем предпринимательской деятельности;
- 1,5% – для прочих участков.

⁸Закон Амурской области от 18.11.2002 № 142-ОЗ «О транспортном налоге на территории Амурской области (в ред. от 25.11.2024) // [Электронный ресурс]. URL: <https://economy.amurobl.ru/pages/nalogovaya-politika/normativnye-pravovye-akty/zakon-amurskoj-oblasti-ot-18-11-2002-142-oz-o-transportnom-naloge-na-territorii-amurskoj-oblasti/>. (дата обращения: 21.12.2024).

Итак, к числу прямых налогов относятся: налог на прибыль (доходы) предприятий и организаций, земельный налог, подоходный налог с физических лиц, налоги на имущество юридических и физических лиц, владение и пользование которым служат основанием для обложения. При прямом налогообложении объектами налогообложения являются доход (заработная плата, прибыль, процент, рента и др.) и стоимость имущества (земля, дом, ценные бумаги), в связи с чем доходы налогоплательщика номинально становятся ниже.

1.3 Прямое налогообложение в налоговой системе зарубежных стран

Формирование эффективно работающей российской налоговой системы требует знаний не только истории ее развития и основополагающих теоретических основ налогообложения, но и скрупулезного анализа и осмысления состояния и развития налоговых систем зарубежных стран. Важнейшей характерной особенностью налоговых систем европейских стран является их гармонизация.

В разных государствах количество прямых и косвенных налогов соотносится между собой по-разному. Например, в США или Великобритании, где частный бизнес играет заметную роль в экономике, большая часть доходов бюджета приходится на прямые налоги. В странах Латинской Америки и Африки – на косвенные, так как здесь часто происходят финансовые кризисы, и надо синхронизировать сбор налогов с ростом цен.

В налогообложении зарубежных стран с учетом соотношения прямых и косвенных налогов выделяют следующие модели: евроконтинентальную, англосаксонскую, латиноамериканскую и смешанную налоговые системы. В таблице 2 приведены данные по соотношению прямого и косвенного налогообложения в странах, применяющих различные модели налогообложения⁹.

Таблица 2 – Соотношение прямого и косвенного налогообложения в мировой

⁹Черник Д. Г. Теория и история налогообложения : учебник для вузов. 2-е изд., пере-раб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2024. С. 123-129.

практике, %

Модель налогообложения	Страны, в которых применяется данная модель	Соотношение прямого и косвенного налогообложения, %	
		Прямое налогообложение	Косвенное налогообложение
Англосаксонская	США, Германия, Италия, Австралия, Великобритания, Канада и др.	60-65 % (ориентирована на налоги с физлиц., соотчисления)	35%
Евроконтинентальная	Германия, Нидерланды, Франция, Австрия, Бельгия	40 % (ориентирована на соцстрахование)	60%
Латиноамериканская	Чили, Боливия, Перу, Бразилия, Мексика и др.	55 %	45%
Смешанная	Япония, Аргентина, Италия и др.	40 % (ориентирована на взимание страховых взносов)	60 %

Англосаксонская модель характерна для таких стран, как Австралия, Великобритания, США, Германия, Италия, Канада и др. В данной модели основное внимание уделяется прямым налогам с физических лиц. Доля косвенных налогов весьма незначительна. Например, в структуре налоговых поступлений Великобритании в 2010-2023 гг. удельный вес таких налогов, как налог на доходы, социальные отчисления, часть из которых оплачивается гражданами, составляет около 55%.

Евроконтинентальная модель характерна для таких стран, как Германия, Нидерланды, Франция, Австрия, Бельгия. Данная модель характеризуется высокой долей отчислений на социальное страхование. Так, в Германии поступления от отчислений на социальное страхование составляют более 45% от общей величины доходов бюджета и 22% от косвенных налогов. Такие страны, как Бразилия, Мексика, Чили, Боливия, Перу и другие, в связи с высоким уровнем инфляции, применяют латиноамериканскую модель налогообложения, которая ориентирована на обложение традиционными косвенными налогами.

Во избежание зависимости бюджета от отдельных видов налогов, государства выбирают смешанную модель налогообложения, которая сочетает

в себе черты других моделей. Смешанная модель налогообложения применяется в Японии, где структура налоговых поступлений примерно такая же, как и в государствах с англосаксонской моделью. Однако приоритет отдан не подоходному налогообложению, а взиманию страховых взносов. Ряд авторов относят к этой модели Аргентину и Италию. В Италии, например, при значительной доле косвенных налогов удельный вес прямых составляет 36%¹⁰.

Следует отметить, что в экономически развитых странах (Великобритания, Германия, Финляндия, Канада, Япония и США) отмечается тенденция смещения в сторону прямого налогообложения. Вместе с этим ориентация на косвенное налогообложение наблюдается и в таких высокоразвитых странах, как Австралия, Италия и Швеция.

В то же время нельзя не отметить, что при обосновании соотношения прямого и косвенного налогообложения оптимальных налоговых теорий для всех стран не существует. Поскольку, кроме объективных факторов (доход, уровень потребления), в соотношении прямого и косвенного налогообложения необходимо учитывать национальные особенности населения страны, размеры всех видов потребления и потребностей.

В большинстве экономически развитых стран индивидуальный подоходный налог является основным бюджетообразующим налоговым доходом. Вместе с социальными и страховыми выплатами на него приходится в среднем более половины всех налоговых поступлений в бюджет. В частности, в США поступ-

ления от них составляют 70 % всех доходов федерального бюджета и 58,7 % доходов консолидированного бюджета страны. Высокая доля налогов с населения в ВВП и доходах бюджета западных стран объясняется не только тем, что в этих странах в основном на население возложена обязанность уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование¹¹. Существенное

¹⁰Ворошило В. В. Анализ влияния прямого налогообложения на формирование бюджетов в зарубежных странах // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. 2023. № 6. С. 21-26.

¹¹Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика : учебник для вузов. 9-е изд., перераб. и доп. М. : Издательство Юрайт, 2025. С. 197-198.

значение имеет и то, что доходы особо состоятельных граждан облагаются по значительно повышенным ставкам индивидуального подоходного налога. В абсолютном большинстве государств с развитой экономикой по данному налогу установлена прогрессивная шкала налогообложения со ставками, достигающими, например, в Бельгии 53,7 %, в Дании – 55,6, в Швеции – 56,6 %.

Итак, при рассмотрении прямого налогообложения в налоговой системе зарубежных стран показывает, что влияние прямых налогов в формировании бюджетов напрямую зависит от той модели налогообложения, которой придерживается правительство в рамках налоговой политики. Поэтому одни государства ориентированы на преобладание прямых налогов, другие государства на косвенные. В большинстве стран основная нагрузка ложится на налогоплательщиков – физических лиц, уплачивающих подоходный налог. За счет высоких ставок налогообложения в этих странах обеспечивается регулирование доходов населения, поскольку по ним осуществляется обложение доходов наиболее обеспеченной части общества. В совокупности они представляют собой в основном доходы от капитала, в частности такие, как дивиденды, проценты по банковским вкладам, доходы по ценным бумагам, от сдачи имущества в аренду, от реализации имущества и некоторые другие.

2 РАЗВИТИЕ ПРЯМОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РОССИИ

2.1 Роль прямых налогов в формировании доходов бюджетов Российской Федерации

Формирование доходной базы федерального бюджета РФ, бюджетов субъектов РФ, а также местных бюджетов осуществляется за счет трех основных видов источников – налогов, неналоговых доходов и прочих доходов. При этом определяющим и главным доходным источником являются налоговые поступления, удельный вес которых в консолидированном бюджете России за все годы проводимых экономических реформ составлял не менее 80-85 % всех доходов.

Вместе с тем в связи с принятием в середине 2004 г. поправок в НК РФ, которыми таможенная пошлина была исключена из налоговой системы страны и таким образом стала неналоговым платежом, структура доходов бюджетной системы РФ по формальным признакам была существенно изменена. Налоговые доходы федерального бюджета снизились до 60, а консолидированного бюджета страны – до 65 %. Одновременно в формировании доходной части бюджетов значительно возросли роль и значение неналоговых платежей.

Однако, следует подчеркнуть, что исключенная из налоговой системы России таможенная пошлина имеет налоговую природу и уплачивающие ее налогоплательщики, занимающиеся импортом и экспортом, несут весьма существенную налоговую нагрузку. Достаточно сказать, что доля таможенной пошлины составляет более четверти суммы всех уплачиваемых налогоплательщиками налогов, входящих в российскую налоговую систему. Поступления таможенной пошлины соразмерны поступлениям любого налога из всех включенных в налоговую систему.

Учитывая, что по существу, а не по формальным положениям таможенная пошлина является налогом, обеспечивающим существенную часть доходов

бюджета и в решающей степени определяющей налоговую нагрузку налогоплательщиков, в дальнейшем при характеристике налоговой системы России будет рассмотрена и таможенная пошлина.

Российская система налогообложения, создававшаяся в условиях падения производства, убыточности огромного числа организаций, высоких темпов инфляции формировалась исходя из того, что косвенные налоги должны были выполнять преимущественно фискальную задачу, а прямые налоги – роль экономического регулятора доходов корпораций и физических лиц. Поэтому налоговую систему России с момента ее образования и на протяжении всего периода формирования было принято считать системой, построенной на преобладании косвенного налогообложения. Вместе с тем анализ фактического поступления налогов в бюджетную систему страны на протяжении первого десятилетия их существования не подтверждал данного положения. Начиная с 1992 г. вплоть до начала нового тысячелетия сумма поступивших в консолидированный бюджет страны косвенных налогов ни разу не превысила поступлений от прямых налогов. За период 1992-2000 гг. удельный вес прямых налогов в общей сумме налоговых доходов консолидированного бюджета страны колебался в пределах от 63,9 до 68,5 %. Это объясняется влиянием нескольких важнейших факторов:

- уровень собираемости прямых налогов в этот период существенно превышал аналогичный показатель для косвенных налогов. В частности, с 1997 по 2000 г. собираемость по налогу на прибыль обеспечивалась не менее 74-96,5 %, тогда как в этот же период собираемость НДС составляла 63-82,9 %. Поэтому фактические поступления косвенных налогов были ниже объемов бюджетных доходов от прямого налогообложения;

- следует иметь в виду предельно низкий уровень мировых цен на энергоносители в данный период времени, что отражалось на поступлениях наиболее крупного косвенного налога – таможенной пошлины. Достаточно сказать, что мировая цена на нефть в отдельные годы опускалась до 9 долл. США за баррель.

После 2000 г. фактическое соотношение прямых и косвенных налогов в российской налоговой системе изменилось: началось повышение доли косвенного налогообложения. В 2001 г. удельный вес прямых налогов снизился до 59,4 %, а в 2013 г. составил всего 44,9 %. На данный процесс основное влияние оказал рост поступлений от таможенной пошлины и НДС по экспортным операциям, вызванный резким увеличением мировых цен на энергоносители. Безусловно, рост мировых цен влияет, в значительно меньшей мере, и на прямые налоги в лице НДС, поскольку его поступления также привязаны к уровню мировых цен.

Доходы российского бюджета в 2023 году превысили 59 трлн рублей. Основную часть – более 36 трлн рублей – принесли налоги. Более 19,5 трлн из них поступили в федеральный бюджет, а около 16,5 трлн – в региональные.

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). У НДС плавающие ставки. Например, для нефти он рассчитывается так: ставку налога умножают на ценовой коэффициент и вычитают сложную поправку на особенности добычи. С барреля, который в 2023 году в среднем стоил 5364 руб., НДС составил 2907 руб.

Величина: 9880,9 млрд рублей. Процент от налоговых поступлений в бюджет 2023 г.: 27,28%.

Ставка налога на прибыль организаций – 20%. Из них 17% поступит в бюджет регионов в 2024 году. Ставка может быть ниже для резидентов территорий опережающего социально-экономического развития, особых и свободных экономических зон и участников региональных инвестпроектов. Доходы по ценным бумагам и транзиту через страну тоже облагаются по меньшей ставке

Величина: 7922,4 млрд рублей. Процент от налоговых поступлений в бюджет составляет: 21,86%.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Ставка НДФЛ составляет 13% для годовых доходов до 5 млн рублей. Если доход выше, ставка будет 13% на 5 млн рублей и 15% на сумму превышения. Налогом облагается не только

зарплата, но и оплата по договору, доходы от продажи и аренды имущества. НДС можно возвращать через налоговые вычеты.

Величина: 6537,8 млрд рублей. Процент от налоговых поступлений в бюджет: 18,05%

Акцизы – это как НДС, только на алкоголь, табак, бензин и автомобили. Например, сейчас акциз на пиво – 26 руб. с литра, а на сигареты – 2813 руб. на тысячу штук плюс 16% от розничной цены.

Величина: 2399,6 млрд рублей. Процент от налоговых поступлений в бюджет: 6,63%.

Налог на имущество. Налогом на имущество облагается недвижимость. Жилая и для частного пользования – по ставке 0,1%, коммерческая – по ставке от 0,5 до 2% от кадастровой стоимости. Налог идет в бюджет региона, поэтому регион вправе варьировать ставку в этом диапазоне. Ставка 2% устанавливается также тогда, когда недвижимость дороже 300 млн рублей

Величина: 1683,1 млрд рублей.

Процент от налоговых поступлений в бюджет: 4,65%.

Транспортный налог в 2023 году составил 95,9 млрд рублей. Граждане заплатили за 2023 год 154,2 млрд рублей, или 78,2% всего транспортного налога, организации – 41,6 млрд.

На рисунке 1 приведены доли различных налогов в общем объеме налоговых доходов федерального бюджета в 2024 году.

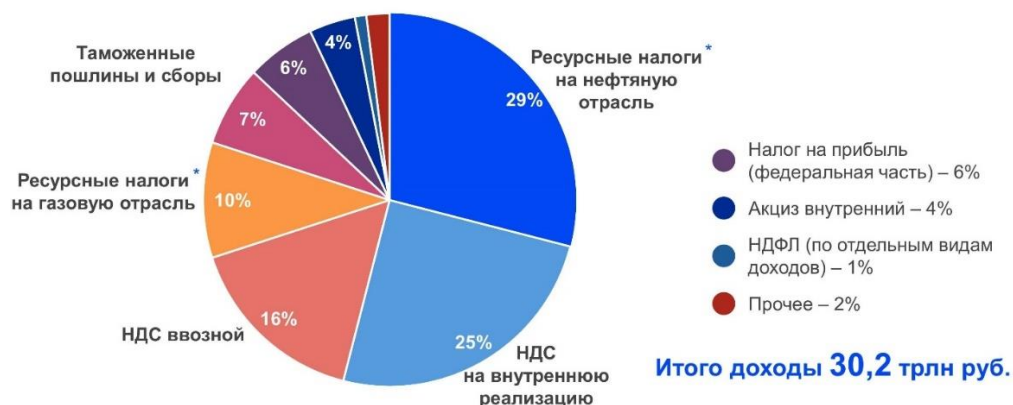


Рисунок 1 – Планируемая структура доходов федерального бюджета в

2024 году¹²

В таблице 3 приведена более подробная разбивка прогнозируемых прямых налоговых доходов федерального бюджета в 2024 году.

Таблица 3 – Прогнозируемые прямые налоговые доходы федерального бюджета в 2024 году

Налог	Прогноз 2024, млрд руб.	В % от общей суммы налоговых доходов
1	2	3
Налоги на прибыль, доходы		
Налог на прибыль (федеральная часть), в том числе:	1 931	6%
Налог на прибыль организаций с доходов иностранных организаций (дивиденды и прочие доходы)	213	
Налог на доходы физических лиц, в том числе:	279	1%
НДФЛ на проценты по банковским вкладам	101	
НДФЛ по ставке 15% (в части 2%)	85	
Налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ		
НДС на внутреннюю реализацию	7 701	25%
Акцизы на внутреннюю реализацию (за исключением акцизов на нефть, нефтепродукты и газ), в том числе:	1 210	4%
Акцизы на табачную продукцию, электронные системы доставки никотина и жидкости для них	824	
Акцизы на автомобильный бензин	137	
Акцизы дизельное топливо	132	
Акцизы на сталь жидкую	56	
Акцизы на алкогольную продукцию	44	
Акциз на сахаросодержащие напитки	25	
Налоги на товары (работы, услуги), ввозимые на территорию РФ		
НДС ввозной	4 790	16%
Акциз ввозной, в том числе:	170	0,6%
Акцизы на виноградное сусло, вина, пиво, сидр и пр.	88	
Акцизы на автомобили легковые и мотоциклы	37	
Акцизы на табачную продукцию, электронные системы доставки никотина, жидкости	28	
Ресурсные налоги		
Ресурсные налоги на нефтяную отрасль (разбивка приведена на слайде 12)	8 639	29%
Ресурсные налоги на газовую отрасль (разбивка приведена на слайде 12)	2 920	10%
Прочие ресурсные налоги, в том числе:	223	1%

¹²Федеральный закон от 27.11.2023 № 540-ФЗ «О федеральном бюджете на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов» // [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_462891/. (дата обращения: 15.12.2024).

НДПИ в виде многокомпонентной комплексной руды	56	
НДПИ в виде железной руды	42	
НДПИ в виде угля	23	

Изучение роли прямых налогов в формировании доходов бюджетов Российской Федерации показывает, что каждый уровень бюджетной системы имеет свою отдельную структуру доходов. В формировании доходов федерального бюджета преобладающую роль играют именно налоговые поступления. Указанные поступления (включая таможенную пошлину) составляют в настоящее время около 90 % всех доходов федерального бюджета. Бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты имеют особую структуру доходов, в которой достаточно большой удельный вес занимают так называемые прочие доходы. При этом налоговые поступления в консолидированных бюджетах РФ составили примерно 75 %. Соответственно практически четверть расходных обязательств этих бюджетов обеспечивалась за счет поступлений неналоговых и прочих доходов. Подобная структура объясняется главным образом тем, что в перечень доходов региональных и местных бюджетов включаются различные виды финансовой помощи, получаемой из бюджета вышестоящего уровня. В российской бюджетной системе, характеризующейся дотационностью многих региональных и большинства местных бюджетов, дотации, субвенции, субсидии и другие формы финансовой помощи достигают значительных размеров.

Несмотря на указанные особенности, налоговые источники в Российской Федерации играют преобладающую роль в доходах бюджетов всех уровней. Из всего многообразия видов налогов, установленных в налоговой системе России, фактически четыре налога – налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на добычу полезных ископаемых и налог на доходы физических лиц, а также таможенная пошлина играют решающую роль в формировании доходов российской бюджетной системы. При этом их доля в сумме уплачиваемых в консолидированный бюджет страны налогов из года в год увеличивается. Вместе с тем первые три налога и таможенная пошлина

являются определяющими с точки зрения налоговой нагрузки на налогоплательщиков – юридических лиц. У налогоплательщиков – физических лиц налог на их доходы на порядок превышает сумму всех остальных уплачиваемых налогов.

Поскольку налоговая составляющая бюджетной системы РФ в значительной степени определяется налогами, поступления которых зависят от уровня мировых цен на энергоносители, подверженных существенным колебаниям, то становится невозможным сделать обоснованный вывод о преобладании в российской налоговой системе прямых или косвенных налогов.

2.2 Правовое регулирование отдельных прямых налогов в свете налоговой реформы 2024-2025 гг.

В связи с принятием Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» с 1 января 2025 г. Вступают в силу значительные изменения в порядке налогообложения¹³.

С 2025 г. установлена новая прогрессивная шкала ставок НДФЛ (п. 1 ст. 224 НК РФ):

- ставка НДФЛ 13% применяется к части суммы налоговых баз, не превышающей 2,4 млн руб.;
- ставка НДФЛ 15% – к части суммы налоговых баз, которая больше 2,4 млн руб., но не превышает 5 млн руб.;
- ставка НДФЛ 18% – к части суммы налоговых баз, которая больше 5 млн руб., но не превышает 20 млн руб.;
- ставка НДФЛ 20% – к части суммы налоговых баз, которая больше 20

¹³Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (ред. от 12.12.2024) // [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_480697/. (дата обращения: 20.12.2024).

млн руб., но не превышает 50 млн руб.;

- ставка НДФЛ 22% – к части суммы налоговых баз, которая превышает 50 млн руб.

Эта прогрессивная шкала применяется к совокупности налоговых баз резидента, указанных в п. 2.1 ст. 210 НК РФ. В нее входит большинство доходов физлиц, в том числе зарплата и другие доходы, формирующие основную налоговую базу.

Индивидуальные предприниматели доходы от предпринимательской деятельности, включаемые в основную налоговую базу, также облагают НДФЛ по этой прогрессивной шкале ставок. Например, так облагаются доходы от оказания услуг на основании гражданско-правового договора (п. 1, пп. 9 п. 2.1 ст. 210, п. 1 ст. 224 НК РФ).

Шкала ставок НДФЛ для нерезидентов, указанных в абз. 3-7, 10 п. 3 ст. 224 НК РФ (в частности, для иностранцев, работающих по патенту, для высококвалифицированных специалистов, для дистанционных работников), также изменилась. Она аналогична шкале ставок, установленной в п. 1 ст. 224 НК РФ для резидентов (п. 3.1 ст. 224 НК РФ).

Для ряда военнослужащих выплаты, связанные с участием в СВО, облагаются в прежних размерах (13% – к части суммы таких выплат за год, не превышающей 5 млн руб., и 15% – к части, превышающей ее). Это касается, в частности, военнослужащих, проходящих службу в ВС РФ по контракту (п. 6.1 ст. 210, п. 1.2 ст. 224 НК РФ).

Для работников Крайнего Севера и приравненных местностей, а также других районов с неблагоприятной экологией предусмотрены ставки НДФЛ 13% и 15% (13% – к части суммы таких выплат за год, не превышающей 5 млн руб., и 15% – к части, превышающей ее). Применяется шкала не ко всей зарплате, а к части, которая относится к районным коэффициентам и процентным надбавкам к зарплате за работу в данных районах (п. 6.2 ст. 210, п. 1.2 ст. 224 НК РФ).

К некоторым доходам резидентов применяется новая специальная

прогрессивная шкала ставки НДФЛ. Она применяется, в частности, к следующим доходам (п. 6 ст. 210, п. 1.1 ст. 214 НК РФ):

- подаркам (кроме ценных бумаг);
- доходам от продажи имущества (кроме ценных бумаг) и долей в нем;
- доходам в виде страховых выплат по договорам страхования и выплат по пенсионному обеспечению;
- процентам по вкладам в банках, находящихся на территории России;
- доходам по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами (есть исключения).

Прогрессивная шкала ставки НДФЛ применяется к сумме налоговых баз, включающих указанные доходы. Совокупность налоговых баз рассчитывается нарастающим итогом. Налог с части суммы свыше 2,4 млн руб. рассчитывается по ставке 15%, а с части в пределах указанной суммы – по ставке 13% (п. 1.1 ст. 224, п. 1.1 ст. 225 НК РФ).

Ставки НДФЛ с дивидендов, полученных резидентом, составляют (пп. 3 п. 6 ст. 210, п. 1.1 ст. 224 НК РФ):

- 13% – применяется к части суммы налоговых баз, не превышающей 2,4 млн руб.;
- 15% – применяется к части суммы налоговых баз свыше 2,4 млн руб.

Налоговая база по доходам от долевого участия считается отдельно от остальных налоговых баз, указанных в п. 6 ст. 210 НК РФ. При определении суммы налога по дивидендам в расчет совокупности налоговых баз не включаются налоговые базы по другим доходам, указанные в пп. 1, 2, 4-12 п. 6 ст. 210 НК РФ. А при расчете налога в отношении этих иных доходов в расчет совокупности налоговых баз не включается налоговая база по доходам от долевого участия (п. п. 2, 3 ст. 214, п. 1.1 ст. 225 НК РФ).

НДФЛ с процентов по вкладам в банках рассчитывается по таким ставкам:

- прогрессивной ставке 13%/15% – если доход получен резидентом (пп. 12 п. 6 ст. 210, п. 1.1 ст. 224 НК РФ);

- 15% независимо от размера дохода – по доходам нерезидентов (п. 3 ст. 224НК РФ).

С 2025 г. изменены положения о стандартных вычетах на детей. Предельный доход для предоставления этих вычетов увеличен и составляет 450 тыс. руб. (пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Увеличены размеры стандартных вычетов (пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ):

- на второго ребенка – до 2 800 руб. в месяц;
- на третьего ребенка и каждого последующего – до 6 000 руб. в месяц;
- на ребенка-инвалида, находящегося на обеспечении опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супруги) приемного родителя – до 12 000 руб.

Если у организации есть сведения о детях, находящихся на обеспечении налогоплательщика, на которых полагается вычет, необходимо предоставить их. Заявление сотрудника для этого больше не требуется (пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

С 1 января 2025 г. установлен новый стандартный вычет для лиц, сдавших норматив ГТО. Этот вычет предоставляется в календарном году, в котором физлицо сдало нормативы ГТО своей возрастной группы и получило или подтвердило знак отличия. Чтобы получить вычет, ему надо также пройти диспансеризацию в том же году (пп. 2.1 п. 1 ст. 218 НК РФ). Размер вычета – 18 000 руб. за налоговый период (пп. 2.1 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Налоговые агенты могут применять этот вычет одновременно за весь год в любом месяце этого года, но не ранее месяца, когда физлицо подтвердит право на вычет (пп. 2.1 п. 1 ст. 218 НК РФ).

При расчете НДФЛ, которое должно уплатить контролирующее лицо, за 2025 г. и последующие периоды применяются новые размеры фиксированной прибыли контролируемой иностранной компании (далее – КИК). Они зависят от количества контролируемых лицом иностранных организаций (п. 2 ст. 227.2 НК РФ).

С 1 января 2025 г. введены новые ограничения по льготам при продаже

акций (долей участия, инвестпаев, облигаций). Речь идет о налогообложении доходов от реализации (погашения) (п. п. 17.2, 17.2-1 ст. 217 НК РФ):

- акций, долей участия в уставном капитале (при сроке владения более пяти лет);

- акций, облигаций, инвестпаев, которые относятся к ценным бумагам высокотехнологического сектора (при сроке владения более одного года).

С 2025 г. освобождаются от обложения НДФЛ указанные доходы только налоговых резидентов РФ. При этом льгота применяется, если доходы не превысили 50 млн руб. С суммы превышения налоговый агент удержит НДФЛ.

Также увеличен не облагаемый НДФЛ лимит суточных, выплачиваемых работникам, командированным за пределы РФ. Не подлежащая налогообложению сумма НДФЛ увеличена с 2 500 до 3 500 руб. (п. 1 ст. 217 НК РФ).

Далее рассмотрим изменения в налогообложении прибыли организаций. С 1 января 2025 г. увеличена основная ставка налога на прибыль. Важнейшие изменения – с 2025 г. основная ставка налога составляет 25%, в том числе (п. 1 ст. 284 НК РФ):

- 8% – в федеральный бюджет (с 2031 г. – 7%);

- 17% – в бюджеты регионов и федеральной территории «Сириус» (с 2031 г. – 18%).

Налог по ставке 25% рассчитывается с доходов, полученных в 2025 г. или позднее. Если организация применяет ПБУ 18/02 и на 31 декабря 2024 г. в бухучете числятся отложенные налоговые активы и (или) отложенные налоговые обязательства, вам потребуется сделать в учете соответствующие корректирующие записи.

Установлен федеральный инвестиционный налоговый вычет. Этот вычет можно применять с 2025 г. Он позволяет одновременно уменьшить налог в федеральный бюджет на часть расходов на приобретение или создание основных средств или нематериальных активов либо расходов на модернизацию, дооборудование, техническое перевооружение таких объектов.

Можно амортизировать объекты основных средств и нематериальных активов, в отношении которых принято решение о применении вычета. Они включаются в амортизационные группы (подгруппы) по первоначальной стоимости, уменьшенной на вычет и нарасходыйотчетного (налогового) периода. Если при формировании первоначальной стоимости объекта расходы скорректированы на повышающий коэффициент, вычет не применяется (п. п. 4, 7 ст. 286.2 НК РФ).

Право на вычет предоставлено плательщикам налога на прибыль, которые в 2025 – 2030 гг. исчисляют налог в федеральный бюджет по ставке 8% и работают в определенных отраслях(п. 1 ст. 286.2 НК РФ, п. 1 Постановления Правительства РФ от 28.11.2024 № 1638 «О параметрах применения федерального инвестиционного налогового вычета»)¹⁴. Отдельным категориям налогоплательщиков вычет применять нельзя (п. 10 ст. 286.2 НК РФ).

Применить вычет может сам налогоплательщик, осуществивший расходы на ОС или НМА, или другая организация, входящая с ним в одну группу (п. 2 Постановления Правительства РФ от 28.11.2024 № 1638).

Размер вычета составляет 3% произведенных расходов. При этом платеж в федеральный бюджет при применении вычета должен быть не ниже суммы налога, рассчитанной по ставке 3% (в 2025 – 2030 гг.). Если в году, когда произведены расходы, нельзя учесть всю сумму вычета, его остаток можно перенести на последующие периоды в течение 10 лет (п. 6 ст. 286.2 НК РФ, п. 3 Постановления Правительства РФ от 28.11.2024 № 1638).

Если налогоплательщик решит применять федеральный инвестиционный налоговый вычет, то это необходимо отразить в учетной политике (п. 8 ст. 286.2 НК РФ). Решение о применении или неприменении вычета принимайте по конкретному объекту основных средств или амортизируемому нематериальному активу (п. 6 Постановления Правительства РФ от 28.11.2024

¹⁴Постановление Правительства РФ от 28.11.2024 № 1638 «О параметрах применения федерального инвестиционного налогового вычета» // [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_491742/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b/ (дата обращения: 15.12.2024).

№ 1638).

В рамках реформы внесены, в частности, следующие изменения, связанные с налогообложением прибыли. Увеличены до 2 следующие коэффициенты:

- коэффициент, применяемый к расходам при формировании первоначальной стоимости ряда основных средств и нематериальных активов, в частности основных средств, включенных в перечень российского высокотехнологичного оборудования (п. п. 1, 3 ст. 257 НК РФ);

- повышающий коэффициент к первоначальной стоимости некоторых видов продукции и оборудования, относящихся к основным средствам;

- коэффициент для определения суммы расходов на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (далее – НИОКР) из Перечня, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 № 988, которую можно включить в прочие расходы или в первоначальную стоимость амортизируемых нематериальных активов¹⁵. Малые технологические компании, включенные в специальный реестр, отдельные расходы на НИОКР учитывают с коэффициентом 2 независимо от их включения в указанный перечень. Есть и другие особенности применения данного коэффициента (п. 7 ст. 262 НК РФ);

- коэффициент, на который может быть увеличена включаемая в прочие расходы сумма затрат, связанная с приобретением прав на использование по договорам с правообладателем (по лицензионным и сублицензионным соглашениям) программ для ЭВМ и баз данных, входящих в единый реестр российского программного обеспечения, а также программно-аппаратных комплексов. Это касается также затрат на адаптацию и модификацию этих программ и баз данных. Коэффициент 2 применяется также к расходам на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью

¹⁵Постановление Правительства РФ от 24.12.2008 № 988 «Об утверждении перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые в соответствии с пунктом 7 статьи 262 части второй Налогового кодекса Российской Федерации включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 2» (ред. от 29.10.2024) // [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83596/ (дата обращения: 01.12.2024).

менеелIMITA, начиная с которого имущество относится к амортизируемому (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Положения о региональном инвестиционном налоговом вычете стали бессрочными (ст. 5, ч. 1 ст. 8 Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ).

При применении вычета в части расходов на НИОКР предельная величина, на которую может быть уменьшен также налог (авансовый платеж), подлежащий зачислению в федеральный бюджет в текущем налоговом (отчетном) периоде, рассчитывается в 2025 – 2030 гг. исходя из ставки 3%, далее – 2%. Также отменено право лиц, передающих имущество в целях развития генетических технологий в России, уменьшать налог, зачисляемый в федеральный бюджет, до нуля (п. 3 ст. 286.1 НК РФ).

В региональный инвестиционный вычет можно включать расходы в виде денег, перечисленных в качестве вклада в инвестиционное товарищество, которое инвестирует в малые технологические компании. Инвестиции могут быть венчурными или прямыми, а товарищество должно быть включено в региональный реестр инвестиционных товариществ. Вычет в виде названных расходов можно применить, если это предусмотрено законом субъекта РФ по месту нахождения налогоплательщика или его ОП. Таким же законом может быть установлен предельный размер расходов, учитываемых в вычете. На эти расходы можно уменьшить налог (авансовый платеж), исчисленный за отчетный (налоговый) период, в котором деньги перечислены инвестиционному товариществу, и за последующие периоды, если это не запрещено законом субъекта РФ (пп. 10 п. 2, п. п. 4,5, пп. 27, 28 п. 6 ст. 286.1 НК РФ).

Если организация уменьшила налог (авансовый платеж) на сумму вклада в инвестиционное товарищество, то при выходе из него либо прекращении договора инвестиционного товарищества не сможет учесть эту сумму при определении прибыли (убытка). В ряде случаев вам придется восстановить и уплатить налог, не уплаченный из-за применения вычета, и соответствующие пени. Например, это потребуются, если расторгнете договор инвестиционного

товарищества до истечения пяти лет с даты его заключения (п. п. 7, 12 ст. 286.1 НК РФ).

На 2025-2030 гг. для ряда организаций в сфере информационных технологий ставка налога в федеральный бюджет повышена с 0 до 5%. С 2031 г. для них будет действовать основная ставка налога, если не будет оснований применять другие специальные ставки (п. п. 1, 1.15 ст. 284 НК РФ).

В 2025 – 2030 гг. для малых технологических компаний субъекты РФ могут устанавливать пониженную ставку по налогу на прибыль, зачисляемому в региональный бюджет. Размеры ставки могут различаться в зависимости от вида компании (п. 1.8-5 ст. 284 НК РФ).

На 2025-2030 гг. для организаций, владеющих лицензиями на пользование определенными участками недр, предусмотрена специальная ставка 20% (3% – в федеральный бюджет и 17% – в региональный). Она применяется в отношении прибыли, полученной от деятельности по освоению таких участков, при соблюдении ряда условий (п. 1.17-1 ст. 284 НК РФ).

С 2025 года лица, применяющие УСН, станут плательщиками НДС, но могут получить освобождение при доходе менее 60 млн руб. Лимит доходов на УСН поднят до 450 млн руб., а лимит по стоимости основных средств – до 200 млн руб.

При превышении лимита по выручке и численности (199 350 руб. и 100 человек в 2024 году) повышенных ставок на УСН не будет (общий лимит, после которого идет переход на ОСН, по выручке в 2024 году – 265,8 млн. руб., по численности – 130 человек). Если новые организации или ИП в 2025 году превысят лимит, они начнут платить НДС с первого числа следующего месяца. Существующим организациям и ИП в 2025 году нужно будет платить НДС, если в 2024 году их выручка превысила 60 млн руб. Если ИП применяют два налоговых режима одновременно (упрощенную систему налогообложения и патентную систему налогообложения; общий режим налогообложения и патентную систему налогообложения либо систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей), доходы учитываются по обоим.

Компании на УСН будут вправе применять спецставки по НДС:

- 5% при выручке до 250 млн руб.;
- 7% при выручке до 450 млн руб.

Ставки применяются без права на вычет НДС, поэтому фактически это налог с оборота, и действуют 12 налоговых периодов. При превышении лимита в 450 млн руб. автоматически применяются общие ставки с правом на вычет.

Увеличены пороговые показатели для перехода на УСН и сохранения этого режима. Лимит доходов для перехода на УСН увеличен составляет 337,5 млн руб. Эта сумма ежегодно индексируется (п. 2 ст. 346.12 НК РФ). На 2025 г. коэффициент-дефлятор равен 1 (ч. 11.1 ст. 8 Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ). Данный лимит применяется впервые при переходе на УСН с 2025 г.

Если в 2024 г. организация применяла УСН, но утратила право на нее, потому что доходы превысили 200 млн руб., то она может перейти на УСН с 1 января 2025 г. Ограничение, установленное п. 7 ст. 346.13 НК РФ, в этом случае не действует, то есть организации не нужно ждать год, чтобы вернуться на УСН. Можно перейти на УСН с 2025 г., если доходы за 9 месяцев 2024 г. (за минусом некоторых из них) должны быть не более 337,5 млн руб. Эта величина не индексируется. При определении суммы доходов за 2024 г. надо учесть доходы, полученные как на УСН, так и на ОСН (ч. 11 ст. 8 Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ).

Лимиты доходов и остаточной стоимости основных средств для сохранения права на УСН тоже увеличены. С 2025 г. они составляют 450 млн руб. и 200 млн руб. Обе суммы ежегодно индексируются (пп. 16 п. 3 ст. 346.12, п. 4 ст. 346.13 НК РФ). На 2025 г. коэффициент-дефлятор равен 1 ([ч. 11.1 ст. 8](#) Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ).

Отменены повышенные ставки налога при УСН. При расчете авансовых платежей и налога за периоды 2025 г. и позднее повышенные ставки налога 8% и 20% не применяются ([п. 75 ст. 2](#) Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ). То есть налог (авансовые платежи) нужно рассчитывать по общим ставкам – [6%](#) и [15%](#), – если субъектами РФ не установлены иные ставки.

Организации и ИП, которые в 2022 – 2024 гг. прибегали к искусственному дроблению бизнеса, чтобы применять спецрежимы и платить меньше налогов, подпадают под амнистию (ст. 6 Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ). Если в 2025 и 2026 годах будет добровольный отказ от дробления и уплата налогов в полном размере по всей группе лиц (как по деятельности единого субъекта без налоговых преференций, предоставляемых в том числе специальными налоговыми режимами), предоставляется амнистия по налогам, пеням и штрафам за 2022–2024 годы. Подробнее о том, на каких условиях происходит амнистия, описано в Федеральном законе от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов» .

С 2025 г. вводится новый туристический налог (гл. 33.1 НК РФ). Его уплачивают в качестве ЕНП организации и физические лица, которые владеют гостиницами или иными помещениями из специального реестра и предоставляют места в них для временного размещения физлиц, в том числе в рамках оказания услуг по санаторно-курортному лечению (п. 1 ст. 58, ст. 418.2, п. п. 1, 2 ст. 418.3 НК РФ).

Уплачивать налог нужно после того, как он будет введен в вашем муниципальном образовании, городе федерального значения или территории федерального значения «Сириус» (ст. 418.1 НК РФ). Налог исчисляется со стоимости услуг по проживанию без учета туристического налога и НДС (п. 1 ст. 418.4 НК РФ).

Размер ставки определяется в нормативно-правовых актах представительных органов муниципальных образований или представительного органа федеральной территории «Сириус», законами городов федерального значения. Максимальная ставка на 2025 г. – 1% (п. 1 ст. 418.5 НК РФ).

Налог не может быть меньше минимальной величины, которая равна

произведению 100 руб. и количества суток проживания (п. 1 ст. 418.7 НК РФ).

Услуги по предоставлению мест для временного проживания физлиц, оказываемые в составе услуг по санаторно-курортному лечению, облагаются в размере минимального налога. Исключение – случай, когда услуги по санаторно-курортному лечению оказаны при наличии медицинских показаний и оплачены в рамках госзадания за счет бюджетных средств (п. 1 ст. 418.7 НК РФ, ст. 3 Федерального закона от 29.11.2024 № 416-ФЗ).

С 1 января 2025 года будет использоваться пониженный тариф страховых взносов для субъектов малого и среднего предпринимательства, занятых обрабатывающим производством. Если у субъект основной вид деятельности относится к обрабатывающему производству, то с части выплат физлицу, превышающей за каждый месяц полуторакратную величину МРОТ, необходимо рассчитывать страховые взносы по пониженному тарифу 7,6%. Это правило не действует, если основная деятельность – производство напитков, табачных изделий, кокса, нефтепродуктов или металлургическое производство (пп. 17 п. 1, п. п. 2.5, 13.2 ст. 427 НК РФ). Для того чтобы применять пониженный тариф, нужно, чтобы выполнялись следующие условия (п. 13.2 ст. 427 НК РФ):

- вид деятельности, указанный в качестве основного в ЕГРЮЛ (ЕГРИП), содержится в разделе «Обрабатывающие производства» ОКВЭД2 и входит в соответствующий перечень, утверждаемый Правительством РФ;

- доля доходов от этого вида деятельности составляет не менее 70% в общей сумме ваших доходов за отчетный (расчетный) период, а также за год, предшествующий году применения пониженного тарифа.

С 2025 г. установлены новые предельные размеры ставок по налогам в отношении объектов, кадастровая стоимость которых больше 300 млн руб.:

- налог на имущество организаций и налог на имущество физлиц – 2,5% (п. 1.3 ст. 380, пп. 2.1 п. 2 ст. 406 НК РФ);

- земельный налог – 1,5%. Это касается участков, указанных в абз. 3 и 4 пп. 1 п. 1 ст. 394 НК РФ, предельный размер ставок по которым до 2025 г. –

0,3%. К ним относятся, например, участки, занятые жилищным фондом, а также не используемые в предпринимательской деятельности участки, приобретенные для садоводства (п. 1 ст. 394 НК РФ).

С 2025 г. акцизами облагаются:

- сахаросодержащие напитки, упакованные в транспортную упаковку. К сахаросодержащим напиткам отнесли обогащенную пищевую продукцию и квасы с содержанием этилового спирта до 1,2% включительно (пп. «а» и «б» п. 3 ст. 2 Федерального закона от 29.10.2024 N 362-ФЗ);

- никотиновое сырье и бестабачная никотинсодержащая смесь (пп. 24, 25 п. 1 ст. 181 НК РФ). Ставка акциза в 2025 г. равна (пп. 41, 42 п. 1 ст. 193 НК РФ): 2,2 руб. за 1 мг – по никотиновому сырью; 925 руб. за 1 кг – по бестабачной никотинсодержащей смеси для нагревания. При расчете акциза по бестабачной никотинсодержащей смеси можно применить вычет в пределах суммы акциза, уплаченного при приобретении или ввозе никотинового сырья, использованного для ее производства (п. 35 ст. 200 НК РФ);

- спиртосодержащие лекарственные средства и препараты, включенные в перечни фармацевтической продукции (пп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ). При определенных условиях продажа в РФ спиртосодержащих лекарственных средств, препаратов, изготовленных из фармацевтической субстанции этилового спирта, освобождена от обложения акцизом (пп. 27 п. 1 ст. 183 НК РФ);

- природный газ для производства аммиака. Его получение – приобретение в собственность – облагается акцизом (пп. 14 п. 1 ст. 181, пп. 43 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Следовательно, налоговая реформа 2025 г. затрагивает большинство налогоплательщиков. Наиболее значительно изменяются положения по НДФЛ, налогу на прибыль, УСН. Налог с большинства доходов физлиц нужно рассчитывать по новой прогрессивной шкале. Это изменение затрагивает не только налогоплательщиков, но и налоговых агентов. Общая ставка налога на прибыль увеличена до 25%. Организации и индивидуальные предприниматели,

применяющие УСН, становятся плательщиками НДС. Введен новый налог – туристический. Одновременно реформа включает изменения, которые позволяют сгладить возросшую налоговую нагрузку. Например, организации и ИП на УСН либо освобождены от НДС, либо могут уплачивать налог по пониженным ставкам.

2.3 Проблемы и перспективы развития прямого налогообложения в России

Методологи приняли очень важное решение по вопросу закрытия расчетов по налоговым обязательствам в целях формирования показателей в годовой отчетности за 2024 год (Письма Минфина России от 28 декабря 2024 г. № 02-06-09/133591, от 29 декабря 2024 г. № 02-06-09/133794). Ранее финансовое ведомство представило рекомендации по досрочному перечислению сумм страховых взносов за декабрь 2024 года и имущественных налогов за 2024 год в декабре 2024 года с резервированием средств ЕНП. Такие суммы налогов и взносов, уплаченных в качестве ЕНП и зарезервированных ФНС в 2024 году согласно Уведомлению (КНД 1110355) в части страховых взносов за декабрь или Заявлению о зачете (КНД 1150057) в части налога на имущество организаций, земельного и транспортный налогов за 2024 год, следовало отражать в учете и отчетности как незавершенные расчеты с ФНС с учетом положений НК РФ, то есть сформировать по состоянию на 1 января 2025 г. дебетовый остаток по счету Х 303 14 001 «Расчеты по единому налоговому платежу» и кредитовый остаток на соответствующих субсчетах счета 303 00 «Расчеты по платежам в бюджеты», а при наступлении сроков уплаты налогов и взносов в 2025 году закрыть данные расчеты.

Но в целях формирования годового отчета – 2024 позиция Минфина России сформирована следующим образом. Необходимо закрыть расчеты с ФНС и отразить уменьшение расчетов по налоговым обязательствам по дебету соответствующего счета Х 303 ХХ 001 в корреспонденции с кредитом счета Х 303 14 001 при соблюдении определенных условий:

- средства были перечислены в 2024 году через ЕНП до наступления

предельного срока уплаты, установленного НК РФ в 2025 году;

- суммы ЕНП зарезервированы налоговым органом согласно представленным плательщиком до конца 2024 года Уведомлению (КНД 1110355) или Заявлению о зачете (КНД 1150057). Это означает, что данные средства на 1 января 2025г. не учитываются при формировании положительного сальдо на ЕНС как зачтенные в счет исполнения соответствующей предстоящей обязанности, но отражаются в личном кабинете по ЕНС во вкладке «Зарезервировано» до наступления сроков уплаты налогов и взносов в 2025 году, установленных НК РФ.

Соответственно на 1 января 2025 г. года в бухгалтерском (бюджетном) учете и годовом отчете-2024 на счетах 303 14 и 303 ХХ не должно быть остатков, если суммы принятых налоговых обязательств уплачены в полном объеме и зарезервированы ФНС до конца 2024 года.

При таком подходе наличие дебетового сальдо на конец 2024 года на счете 303 14 будет свидетельствовать либо о наличии переплаты по налогам, либо об отсутствии представленных в ФНС документов для резервирования сумм ЕНП в счет предстоящей обязанности. Иными словами, если средства были перечислены в декабре 2024 года, но плательщик не предоставил в налоговый орган до конца 2024 года Уведомление (КНД 1110355) в части страховых взносов за декабрь или Заявление о зачете (КНД 1150057) в части имущественных налогов за 2024 год, то в учете и отчетности такому учреждению придется отразить незакрытые расчеты с ФНС и пояснить свою «забывчивость».

Данное методологическое решение финансового ведомства существенно упрощает сверку с ФНС России в части остатков на счете 303 14 в учете с сальдо на ЕНС на отчетную дату и позволяет организациям бюджетной сферы «обнулить» показатели по налоговым обязательствам при формировании отчетности. Однако несмотря на то, что Минфин России завершил работу по стандартизации учета, результатом которой стали прошедшие регистрацию в Минюсте России стандарт «Единый план счетов бухгалтерского учета

государственных финансов», стандарт «План счетов бюджетного учета», стандарт «План счетов бухгалтерского учета бюджетных и автономных учреждений» вышеуказанные различия в налоговом и бухгалтерском (бюджетном) учете прямо не закреплены в Инструкциях по учету, что может привести к различного рода проблемам.

Реформа налогообложения 2024-2025 гг. года является крупнейшей перестройкой налоговой системы за последние годы. В силу предстоящей реформы важным выступает учет всех изменений и нововведений, обусловленных предстоящей трансформацией налоговой системы. Поэтому важно рассмотреть плюсы и минусы данного реформирования. Так, вводимые изменения в рамках налоговой реформы 2024-2025 гг. могут привести, как к негативным, так и к положительным последствиям, однако в долгосрочной перспективе они улучшат состояние бюджетной составляющей государства, поспособствуют решению множества проблем государственного масштаба в области социальной политики и дадут толчок для развития благоприятной экономической ситуации и экономического роста.

Современное состояние национальной экономики России имеет высокую зависимость от результатов проводимой налоговой политики. Благодаря реализации фискальных целей происходит стимулирование экономического роста, обеспечение сбалансированности федерального и региональных бюджетов, способствует выход субъектов бизнеса из теневого сектора. Современная налоговая система России характерна следующими признаками:

- для увеличения поступления налогов в бюджеты расширяется база налогообложения;
- сокращается доля доходов, получаемых от нефтегазового сектора экономики;
- высокая активность борьбы против теневизации экономической деятельности;
- распределение налогов для стимулирования экономических и технологических преобразований.

В современной налоговой системе России актуальными являются ряд проблем, снижающих эффективность проводимой фискально-бюджетной политики государства:

- высокая доля экономических преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогообложения;
- налоговое неравенство в налогообложении между разными социально-экономическими категориями граждан;
- большой список налогов, который расширяется, что делает налогообложение осложненным;
- сохраняется тенденция увеличения уровня налоговой нагрузки, что сокращает капитальные инвестиции, снижая потенциальную налогооблагаемую базу.

Исходя из этого, Федеральная налоговая служба, как основной орган системы налогового администрирования, совместно с Правительством России, проводит активную работу по реализации мероприятий и изменений, направленных на реформирование налоговой политики государства на период 2024-2025 гг.

Важным направлением осуществления налоговых реформ в современном периоде является развитие электронных и цифровых сервисов ФНС России, расширяя их список и спектр услуг. Благодаря развитию подобных сервисов ФНС России происходят следующие положительные изменения в системе налогового администрирования, как:

- повышается эффективность налогообложения;
- сокращаются случаи налоговых правонарушений со стороны налогоплательщиков;
- увеличивается комфорт для налогоплательщиков в вопросах налогообложения и налогового учета;
- улучшается координация между структурными подразделениями органов налогового администрирования;
- увеличивается скорость всех процессов, связанных с

документооборотом;

- со стороны представителей бизнеса и населения улучшается оценка качества работы ФНС;

- повышается эффективность коммуникаций между ФНС и налогоплательщиками;

- улучшаются показатели по сбору налогов для доходов в бюджеты разных уровней бюджетной системы страны.

Однако есть изменения налоговой реформы России, которые могут иметь негативный эффект для российской экономики. В 2024 году Государственная Дума приняла законопроект с масштабными налоговыми поправками. Согласно ему будет введена пятиступенчатая прогрессивная шкала НДФЛ, а налог на прибыль организаций увеличат с 20% до 25%. Изменения вступят в силу с начала 2025 г. Не исключено, что предприятия, столкнувшиеся с увеличением ставки налога на прибыль, попытаются восстановить рентабельность продаж за счет увеличения цены на реализуемую продукцию. Такие эффекты можно ожидать в отраслях, где спрос на производимую продукцию неэластичный. Например, речь о производителях и продавцах топлива, товаров первой необходимости, компаний в сфере здравоохранения.

Однако данный негативный эффект в виде роста инфляции будет краткосрочным, из-за чего в долгосрочной перспективе инфляционные риски в экономике России не должны увеличиться.

Также на упрощенной системе налогообложения при обороте выше 60 млн руб. в год придется платить налог на добавленную стоимость (НДС). Чтобы не платить НДС при меньшем обороте, нужно будет отправить в налоговую уведомление. Если уведомление не подать, то автоматически компания будут считаться плательщиками НДС даже при годовом обороте менее 60 млн руб.

Законопроект устанавливает ставки по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) в зависимости от годового заработка. Благодаря введению прогрессивной шкалы налогообложения будет обеспечиваться большая

социально-экономическая справедливость, а состояние региональных бюджетов субъектов России – только улучшиться. Однако введение прогрессивной системы налогообложения доходов населения в России может привести и к отрицательному результату, а именно, к дальнейшему препятствию развитию «среднего класса», к увеличению административной нагрузки на граждан и к увеличению случаев уклонения от уплаты налогов, скрыванию реальных размеров и источников доходов, в том числе, благодаря переходу к «серой зарплате в конвертах», а так же к уходу малого бизнеса в теневой сектор экономики.

Важным направлением развития прямого налогообложения является снижение налоговой нагрузки для семей с детьми. Президент Владимир Путин поручил создать семейный инструмент сбережений с налоговыми вычетами. Президент утвердил перечень поручений по итогам 15-го инвестиционного форума «Россия зовет!», который прошел 4-5 декабря 2024 года¹⁶.

Инструмент должен предусматривать налоговые вычеты до 1 млн руб. для физических лиц, инвестирующих в долгосрочные сбережения.

В. В. Путин 4 декабря 2024 г. в ходе форума ВТБ заявил о необходимости разработать инструмент семейных инвестиций. «Есть предложение создать такой финансовый механизм, который станет настоящим семейным инструментом сбережений, позволит получать налоговый вычет всем работающим членам семьи. Соответственно, размер средств, подпадающих под такой вычет, должен увеличиваться как минимум до 1 млн руб. в год», – сказал он тогда.

Глава государства попросил правительство и ЦБ определить параметры такого механизма поддержки семей.

Минфин сообщил, что совместно с Центробанком ведет работу по созданию специальной линейки семейных инвестиционных инструментов.

¹⁶Перечень поручений по итогам 15-го инвестиционного форума «Россия зовет!» // [Электронный ресурс]. <http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/76113>. (дата обращения: 16.01.2025).

«Данные инструменты будут основаны на уже действующих сейчас механизмах – ИИС, ПДС и ДСЖ, – для которых предусмотрен единый налоговый вычет в размере 400 тыс. руб. Детали таких инструментов и сроки их запуска будут проработаны в ближайшее время», – уточнила тогда пресс-служба министерства.

Таким образом, применяемые изменения в рамках налоговой реформы 2024-2025 гг. могут привести, как к негативным, так и к положительным последствиям. В любом случае, данные изменения будут иметь краткосрочный эффект стресса, приведя к росту определенных рисков. Однако в среднесрочной и долгосрочной перспективе стоит ожидать улучшение состояния бюджетной системы государства и регионов, решения проблем социальной политики и формирования условия для нового этапа экономического роста.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы.

Изучение понятия и сущности прямых налогов показывает, что прямые налоги являются обязательными для уплаты и изымаются непосредственно из дохода налогоплательщика или его имущественных активов. Прямыми налогами называют платежи в государственный бюджет, которые по определенной государством ставке или в фиксированном размере взимаются с дохода или стоимости имущественных активов налогоплательщика (компании, индивидуального предпринимателя или физического лица). Такие налоги, как правило, налогоплательщик уплачивает самостоятельно из своих средств.

Изучение видов прямых налогов, их классификация показали, что к числу прямых налогов относятся: налог на прибыль (доходы) предприятий и организаций, земельный налог, подоходный налог с физических лиц, налоги на имущество юридических и физических лиц, владение и пользование которым служат основанием для обложения. При прямом налогообложении объектами налогообложения являются доход (заработная плата, прибыль, процент, рента и др.) и стоимость имущества (земля, дом, ценные бумаги), в связи с чем доходы налогоплательщика номинально становятся ниже. Группу прямых реальных налогов образуют земельный, транспортный налоги, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, единый налог на вмененный доход, налог на игорный бизнес. В группу прямых личных налогов включают налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налог на наследование или дарение.

При рассмотрении прямого налогообложения в налоговой системе зарубежных стран показывает, что влияние прямых налогов в формировании бюджетов напрямую зависит от той модели налогообложения, которой придерживается правительство в рамках налоговой политики. Поэтому одни государства ориентированы на преобладание прямых налогов, другие государства на косвенные. В большинстве стран основная нагрузка ложится на налогоплательщиков – физических лиц, уплачивающих подоходный налог. За

счет высоких ставок налогообложения в этих странах обеспечивается регулирование доходов населения, поскольку по ним осуществляется обложение доходов наиболее обеспеченной части общества. В совокупности они представляют собой в основном доходы от капитала, в частности такие, как дивиденды, проценты по банковским вкладам, доходы по ценным бумагам, от сдачи имущества в аренду, от реализации имущества и некоторые другие.

Изучение роли прямых налогов в формировании доходов бюджетов Российской Федерации показывает, что каждый уровень бюджетной системы имеет свою отдельную структуру доходов. В формировании доходов федерального бюджета преобладающую роль играют именно налоговые поступления. Указанные поступления (включая таможенную пошлину) составляют в настоящее время около 90 % всех доходов федерального бюджета. Бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты имеют особую структуру доходов, в которой достаточно большой удельный вес занимают так называемые прочие доходы. При этом налоговые поступления в консолидированных бюджетах РФ составили примерно 75 %. Соответственно практически четверть расходных обязательств этих бюджетов обеспечивалась за счет поступлений неналоговых и прочих доходов. Подобная структура объясняется главным образом тем, что в перечень доходов региональных и местных бюджетов включаются различные виды финансовой помощи, получаемой из бюджета вышестоящего уровня. В российской бюджетной системе, характеризующейся дотационностью многих региональных и большинства местных бюджетов, дотации, субвенции, субсидии и другие формы финансовой помощи достигают значительных размеров.

Несмотря на указанные особенности, налоговые источники в Российской Федерации играют преобладающую роль в доходах бюджетов всех уровней. Из всего многообразия видов налогов, установленных в налоговой системе России, фактически четыре налога – налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на добычу полезных ископаемых и налог на доходы физических лиц, а также таможенная пошлина играют решающую роль в

формировании доходов российской бюджетной системы. При этом их доля в сумме уплачиваемых в консолидированный бюджет страны налогов из года в год увеличивается. Вместе с тем первые три налога и таможенная пошлина являются определяющими с точки зрения налоговой нагрузки на налогоплательщиков – юридических лиц. У налогоплательщиков – физических лиц налог на их доходы на порядок превышает сумму всех остальных уплачиваемых налогов.

Изучение правового регулирования отдельных прямых налогов в свете налоговой реформы 2024-2025 гг. показывает, что налоговая реформа 2025 г. затрагивает большинство налогоплательщиков. Наиболее значительно изменяются положения по НДФЛ, налогу на прибыль, УСН. Налог с большинства доходов физлиц нужно рассчитывать по новой прогрессивной шкале. Это изменение затрагивает не только налогоплательщиков, но и налоговых агентов. Общая ставка налога на прибыль увеличена до 25%. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, становятся плательщиками НДС. Введен новый налог – туристический. Одновременно реформа включает изменения, которые позволяют сгладить возросшую налоговую нагрузку. Например, организации и ИП на УСН либо освобождены от НДС, либо могут уплачивать налог по пониженным ставкам.

Применяемые изменения в рамках налоговой реформы 2024-2025 гг. могут привести, как к негативным, так и к положительным последствиям. В любом случае, данные изменения будут иметь краткосрочный эффект стресса, приведя к росту определенных рисков. Однако в среднесрочной и долгосрочной перспективе стоит ожидать улучшение состояния бюджетной системы государства и регионов, решения проблем социальной политики и формирования условия для нового этапа экономического роста.

Резюмируя проведенное исследование, следует отметить, что прямые налоги по своей сути способствуют такому распределению налоговой нагрузки, когда больше платят те члены общества, которые имеют высокие доходы. И такой принцип налогообложения большинство экономистов считает справедливым. Однако форма прямого налогообложения требует сложного

механизма взимания налогов; возникают проблемы учета объектов налогообложения и уклонения от уплаты налогов. Поэтому, несмотря на справедливость прямых налогов, налоговая система не может ограничиться только ими.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

I Правовые акты

1 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. ФЗ от 29.11.2024 № 418-ФЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31 – Ст. 3824.

2 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. ФЗ от 13.12.2024 № 451-ФЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32 – Ст. 3340.

3 Федеральный закон от 27.11.2023 № 540-ФЗ «О федеральном бюджете на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_462891/. – 15.12.2024.

4 Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (ред. от 12.12.2024) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_480697/. – 20.12.2024.

5 Постановление Правительства РФ от 24.12.2008 № 988 «Об утверждении перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые в соответствии с пунктом 7 статьи 262 части второй Налогового кодекса Российской Федерации включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 2» (ред. от 29.10.2024) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83596/. – 01.12.2024.

6 Постановление Правительства РФ от 28.11.2024 № 1638 «О параметрах применения федерального инвестиционного налогового вычета» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа

:https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_491742/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b/. – 15.12.2024.

7 Закон Амурской области от 18.11.2002 № 142-ОЗ «О транспортном налоге на территории Амурской области (в ред. от 25.11.2024) // [Электронный ресурс]. URL: <https://economy.amurobl.ru/pages/nalogovaya-politika/normativnye-pravovye-akty/zakon-amurskoj-oblasti-ot-18-11-2002-142-oz-o-transportnom-naloge-na-territorii-amurskoj-oblasti1/>. – 21.12.2024.

II Специальная литература

8 Агабекян, О. В. Налоговая система Российской Федерации : учебное пособие для среднего профессионального образования / О. В. Агабекян. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. :Издательство Юрайт, 2024. – 346 с.

9 Богатырева, М. В. Основы экономики : учебник и практикум для среднего профессионального образования / М. В. Богатырева, А. Е. Колмаков, М. А. Колмаков. – М. : Издательство Юрайт, 2020. – 424 с. – Режим доступа : <https://urait.ru/bcode/456718>. – 19.09.2021.

10 Владимиров, Д. Ю. Проблемы и перспективы развития налога на имущество организаций в Российской Федерации / Д.Ю. Владимиров // Теория и практика общественного развития. – 2022. – № 7. – С. 142-146.

11 Ворошило, В. В. Анализ влияния прямого налогообложения на формирование бюджетов в зарубежных странах / В.В. Ворошило // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2023. – № 6. – С. 21-26.

12 Гончаренко, Л. И. Налоги и налогообложение : учебник и практикум вузов / Л. И. Гончаренко. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. :Издательство Юрайт, 2025. – 465 с.

13 Днепров, М. Ю. Экономическая теория : учебник для вузов [Электронный ресурс]/ М. Ю. Днепров, О. В. Михайлюк, В. А. Николаев. – М. : Издательство Юрайт, 2020. – 216 с.

14 Зацаринная, Е. И. Налогообложение субъектов малого бизнеса : учебное пособие для среднего профессионального образования /

Е. И. Зацаринная, О. Н. Тарасова, Н. А. Проданова. – М. :Издательство Юрайт, 2024. – 174 с.

15 Килинкарлова, Е. В. Налоговое право зарубежных стран : учебник для вузов / Е. В. Килинкарлова. – М. :Издательство Юрайт, 2023. – 333 с.

16 Корчинский, В. Е. Теоретико-методологические основы прямого налогообложения / В. Е. Корчинский // Научный вестник : Финансы, банки, инвестиции. – 2022. – № 2. – С. 76-81.

17 Лыкова, Л. Н. Налоги и налогообложение : учебник для вузов / Л. Н. Лыкова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. :Издательство Юрайт, 2025. – 350 с.

18 Малис, Н.И. Критерии отнесения имущества к движимому должны быть уточнены / Н. И. Малис // Налоговый вестник. – 2021. – № 9. – С. 73-77.

19 Малис, Н. И. Налоговый учет и отчетность : учебник для вузов / Н. И. Малис, Л. П. Грундел, Д. И. Ряховский. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. :Издательство Юрайт, 2024. – 405 с.

20 Маршавина, Л. Я. Налоги и налогообложение: учебник для вузов/ Л. Я. Маршавина, Л.А.Чайковская, Г.Н.Семенова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М : Издательство Юрайт, 2023. – 526с.

21 Международные экономические организации : учебник для бакалавриата и магистратуры / С. Н. Сильвестров [и др.] ; под редакцией С. Н. Сильвестрова. – М. : Издательство Юрайт, 2019. – 246 с.

22 Мирзаев, М. А. Развитие стран в современной мировой экономике / М. А. Мирзаев, Ш. Б. Мирзаев // Молодой ученый. – 2021. – № 6 (110). – С. 506-508.

23 Михалева, О. В. Анализ структуры бюджета Российской Федерации за период 2019-2023 гг. / О. В. Михалева // Политика, экономика и инновации. – 2023. – №1. – С. 1-6.

24 Мишле, Е. В. Налоговое право. Региональные и местные налоги и сборы : учебное пособие для среднего профессионального образования / Е. В. Мишле. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. :Издательство Юрайт, 2024. –

174 с.

25 Налоговая реформа 2024 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://sberbusiness.live/publications/nalogovaya-reforma-chto-izvestno>. 11.10.2024.

26 Оперативный доклад об исполнении консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации (январь – декабрь 2023 года) [Электронный ресурс]. – Режим доступа :<https://ach.gov.ru/upload/iblock/07a/f3925icrхо8veiакст2убmvjqax8zrkb.pdf>. – 09.01.2025.

27 Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение : учебник для вузов / В. Г. Пансков. – 8-е изд., перераб. и доп. – М : Издательство Юрайт, 2024. – 474 с.

28 Пансков, В.Г.Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для вузов/ В.Г.Пансков. – 8-е изд., перераб. и доп. – М : Издательство Юрайт, 2023. – 825с.

29 Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика : учебник для вузов / В. Г. Пансков. – 9-е изд., перераб. и доп. – М. :Издательство Юрайт, 2025. – 781 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-20419-3. – Текст : электронный // Образовательная платформа Юрайт [сайт]. – URL: <https://urait.ru/bcode/558109> (дата обращения: 21.01.2025).

30 Пасикова, Т. А. К вопросу о критериях отнесения объектов к недвижимому имуществу / Т. А. Пасикова, Е. А. Левицкая, М. М. Шуклина // Пробелы в российском законодательстве. – 2021. – № 3. – С. 147-149.

31 Перечень поручений по итогам 15-го инвестиционного форума «Россия зовёт!» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа :<http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/76113>. – 16.01.2025.

32 Полинская, М.В. Основные направления налоговой политики РФ в условиях санкций / М.В. Полинская, П.А. Кондрашова, А.А. Пономарева // Эпомен. – 2024. – № 87. – С. 6-13.

33 Поляк, Б. Г. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для вузов/ Г.Б. Поляк, Е.Е.Смирнова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. :Издательство Юрайт, 2023. – 433с.

34 Поляк, Г. Б. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для среднего профессионального образования / Г. Б. Поляк, Е. Е. Смирнова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2024. – 433 с.

35 Поляк, Г. Б. Специальные налоговые режимы : учебник и практикум для вузов / Г. Б. Поляк, Е. Е. Смирнова ; ответственный редактор Г. Б. Поляк. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2025. – 54 с.

36 Таймазова, Э.А. Влияние содержания налоговой политики на модернизацию экономики / Э.А. Таймазова // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. – 2021. – № 1. -С. 196-200.

37 Тедеев, А. А. Налоговое право России : учебник для вузов / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – 9-е изд., перераб. и доп. – М : Издательство Юрайт, 2024. – 414 с.

38 Федосеев, А.В. Налоги и налогообложение : учебное пособие / А. В. Федосеев. – Челябинск : Изд-во ЗАО «Библиотека А. Миллера» , 2022. – 187 с.

39 Финансы России. 2023: Статистический сборник / Росстат. – М., 2023. – 392 с.

40 Черник, Д. Г. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для вузов/ Д.Г. Черник, Е.А. Кирова. – 7-е изд., перераб. и доп. – М : Издательство Юрайт, 2023. – 489с.

41 Черник, Д. Г. Налоговая политика государства : учебник для вузов / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев, М. В. Типалина ; под редакцией Д. Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М : Издательство Юрайт, 2024. – 471 с.

42 Черник, Д. Г. Теория и история налогообложения : учебник для вузов / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев ; под редакцией Д. Г. Черника. – М : Издательство Юрайт, 2024. – 364 с.

43 Черник, Д. Г. Теория и история налогообложения : учебник для вузов / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев ; под редакцией Д. Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2024. – 335 с.