

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( **Н И У « Б е л Г У »** )

**ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ**  
**Кафедра финансов, инвестиций и инноваций**

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ РАЗВИТИЯ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА В  
РЕГИОНАХ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**Выпускная квалификационная работа студента**

**очной формы обучения**  
**направления подготовки 38.03.01 Экономика профиль «Налоги и налогообложение»**  
**4 курса группы 06001307**  
**Запорожец Андрея Александровича**

Научный руководитель  
к.э.н., проф. кафедры финансов,  
инвестиций и инноваций  
Тарасова В.Ф.

**БЕЛГОРОД 2017**

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИСЧИСЛЕНИЯ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА .....	5
1.1. Эволюция налогообложения транспортных средств.....	5
1.2. Нормативно-правовое регулирование исчисления транспортного налога в Российской Федерации .....	15
1.3. Актуальные вопросы исчисления транспортного налога .....	20
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ В РЕГИОНАХ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	30
2.1. Особенности исчисления и уплаты транспортного налога на территории Белгородской области .....	30
2.2. Анализ исчисления и уплаты транспортного налога в регионах Российской Федерации .....	38
2.3. Практика налогообложения транспортных средств в зарубежных странах .....	46
2.4. Совершенствование исчисления и уплаты транспортного налога в Российской Федерации .....	51
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	54
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ .....	57
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	644

## ВВЕДЕНИЕ

Транспортный налог входит в систему региональных налогов, и его уплата распространяется на хозяйствующие субъекты и значительную часть населения Российской Федерации. Значение региональных налогов обуславливается двумя факторами: возможностью законодательных органов власти устанавливать отдельные элементы налогообложения, что позволяет учитывать особенности экономического и социального развития конкретного региона и формировать доходы региональных бюджетов.

Порядок исчисления транспортного налога имеет особенности в различных регионах Российской Федерации. Установлены особенности исчисления и уплаты транспортного налога и в отношении категорий налогоплательщиков: юридические лица и физические лица. Суммы по транспортному налогу поступают в региональный бюджет и должны целенаправленно расходоваться на ремонт, строительство и эксплуатацию дорог. Поэтому тема выпускной квалификационной работы «Сравнительный анализ развития транспортного налога в регионах Российской Федерации» является **актуальной**.

Вопросы налогообложения транспортных средств рассматриваются в научных трудах ведущих экономистов: Брызгалин А.В., Вылкова Е.С., Пансков В.Г., Перов А.В., Черник Д.Г. и др. Однако ряд вопросов практического применения УСН требует более подробного рассмотрения.

**Целью** выполнения работы является на базе исследования порядка исчисления транспортного налога сформировать пути совершенствования его исчисления и уплаты.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи**:

- рассмотреть эволюцию и систему нормативно-правового регулирования исчисления и уплаты транспортного налога в Российской Федерации;
- рассмотреть актуальные вопросы исчисления транспортного налога;
- провести сравнительный анализ исчисления и уплаты транспортного налога в отдельных регионах Российской Федерации;
- рассмотреть практику исчисления транспортного налога в зарубежных странах;
- сформировать предложения по совершенствованию исчисления и уплаты транспортного налога.

**Объектом исследования** являются налоговые отношения, которые возникают между государством и юридическими, физическими лицами по поводу налогообложения транспортных средств.

**Предметом исследования** является анализ исчисления и уплаты транспортного налога в отдельных регионах Российской Федерации.

**Теоретическую, методологическую и информационную базу исследования** составляют законодательные и нормативные акты Российской Федерации, в том числе Гражданский Кодекс, Налоговый Кодекс РФ, труды российских экономистов, информация сайтов ФНС России, Минфина России нормативно-правовой системы «Консультант Плюс».

В качестве **методов исследования** применялись методы научной абстракции, группировок, анализа и синтеза, сравнений, графический метод.

**Практическая значимость** работы состоит в том, что отдельные положения могут быть использованы в учебном процессе.

Работа изложена на 63 страницах компьютерного текста и состоит из введения, двух глав, заключения, включает 7 таблиц, 3 рисунка, список литературы насчитывает 54 источника, к работе приложено 7 документов.

## ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИСЧИСЛЕНИЯ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА

### 1.1. Эволюция налогообложения транспортных средств

В период становления действующей в настоящее время налоговой системы в 1991 году был принят пакет законодательных актов по видам налогов, установленных новой системой. Множественность видов налогов (около 40 видов) была продиктована острой необходимостью сформировать доходную часть бюджетной системы страны в условиях резкого снижения объемов производства и реализации товаров, работ и услуг, то есть развития экономики в целом.

В этих экономических условиях 18 октября 1991 г. был принят закон № 1759-1 «О дорожных фондах в РСФСР», который устанавливал четыре вида налогов:

- федеральный и территориальный налоги на реализацию горюче-смазочных материалов (ГСМ);
  - налог на пользователей автомобильных дорог;
  - налог с владельцев транспортных средств;
  - налог на приобретение транспортных средств.

Первой статьей закона устанавливалось, что финансирование затрат, связанных с содержанием, ремонтом, реконструкцией и строительством автомобильных дорог общего пользования, осуществляется за счет целевых внебюджетных средств, а именно в Федеральном дорожном фонде, в дорожных фондах республик, входивших в составе РСФСР, краев, областей, автономной областей, автономных округов. В законодательном порядке

запрещалось использование средств дорожного фонда на иные нужды, которые не связаны с содержанием и развитием автомобильных дорог.

В принятом законе устанавливался порядок исчисления налогов, формирующих доходную часть дорожного фонда. Отдельные элементы представлены в таблице 1.1 (приложение 1).

Таблица 1.1

## Элементы налогообложения налогов, формирующих дорожный фонд

Вид налога	Объект	Облагаемая база	Ставка	Примечание
1		2		
1. Налог на реализацию ГСМ	объем реализации ГСМ	денежное выражение объекта	25%	отменен, закон от 05.08.2000 № 118-ФЗ
2. Налог на пользователей автомобильных дорог	объем производства продукции, работ, услуг, товарооборот	денежное выражение объекта	0,4%; 0,03	отменен с 01.01.2003 г.
3. Налог с владельцев транспортных средств	транспортные средства	мощность двигателя	дифференцированные от 0,5 руб. до 7,15 руб.	преобразован в транспортный налог
4. Налог на приобретение автотранспортных средств	транспортные средства	продажная цена	дифференцированные от 10 % до 40 %.	отменен, закон от 05.08.2000 № 118-ФЗ

Плательщиками налогов в дорожные фонды признавались:

- в отношении налогов на реализацию горюче-смазочных материалов – предприятия, объединения, организации и предприниматели, граждане, реализующие горюче-смазочные материалы;
- в отношении налога на пользователей автомобильных дорог – предприятия, объединения, учреждения и организации;
- в отношении налога с владельцев транспортных средств - предприятия, объединения, учреждения и организации, граждане РСФСР,

иностранные юридические лица и граждане, лица без гражданства при наступлении установленных законодательством обстоятельств;

- в отношении налога на приобретение транспортных средств – покупатели транспортных средств.

Как видно из данных таблицы 1.1 в период принятия Закона о дорожных фондах в налоговом законодательстве не были четко установлены элементы налогообложения, которые в последствии были установлены в статье 17 Налогового кодекса Российской Федерации. Следует остановиться на особенностях исчисления каждого установленного налога.

Налог на реализацию горюче-смазочных материалов исчислялся как произведение суммы реализации на ставку. Он относился к косвенным налогам и включался в цену ГСМ. Схема исчисления аналогично исчисления налога на добавленную стоимость, то есть сумма налога уменьшалась на налоговые вычеты в виде суммы налога на ГСМ, включенную в покупную цену горюче смазочных материалов. Общая ставка налога была равна 25 %, из них 18% перечислялось в федеральный бюджет и 7% - в территориальный. Если подлежащая зачислению в дорожные фонды сумма налоговых платежей на реализацию горюче - смазочных материалов расчетно не превышала 50 млн. рублей, вся сумма этих платежей направлялась в соответствующий территориальный дорожный фонд, перечень таких территориальных образований ежегодно утверждался Верховным Советом РСФСР.

Налог на пользователей автомобильных дорог исчислялся как произведение величины объема производства продукции, выполненных работ, предоставленных услуг в денежном выражении на ставку налога (0,4 %). При исчислении налога заготовительными, торгующими и снабженческо-сбытовыми организациями применялась ставка 0,03 процента, а облагаемой базой являлся годовой оборот. От уплаты налога освобождались организации сельского хозяйства (колхозы, совхозы, фермерские хозяйства и их

объединения), а также предприятия, осуществляющие содержание автомобильных дорог общего пользования.

Налог с владельцев транспортных средств исчислялся как произведение облагаемой базы на ставку налога, которая устанавливалась дифференцированно в зависимости от вида транспортного средства и мощности двигателя. Ставка устанавливалась в рублях на 1 лошадиную силу. Например,

- автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л. с. – 50 коп., а с мощностью двигателя свыше 100 л. с. – 1 руб. 30 коп.;
- автобусы – 2 руб.
- грузовые автомобили и тракторы с мощностью двигателя до 100 л. с. 2 руб., а от 100 до 150 л. с. – 4 руб.;
- другие самоходные машины и механизмы на пневмоходу – 2 руб.

Наибольшая ставка транспортного налога была установлена на группу транспортных средств грузовые автомобили и тракторы мощностью двигателя свыше 250 лошадиных сил в размере 7 рублей 15 копеек. Следует отметить, что в сравнении с действующей в настоящее время системой ставок по транспортному налогу, в законе представлена меньшая дифференциация ставок, что соответствовало уровню развития экономики, в том числе и видам используемых транспортных средств на момент его принятия. Например, в Налоговом кодексе Российской Федерации по состоянию на 01.01.2017 года установлена дифференциация ставок по пяти группам легковых автомобилей мощностью двигателя: до 100 л. с., от 100 л. с. до 150 л. с., от 150 л. с. до 200 л. с., от 200 л. с. до 250 л. с. и свыше 250 л. с.

Дата уплаты транспортного налога была установлена в зависимости от даты регистрации транспортного средства, а в случае изменения владельцев – при перерегистрации транспортных средств. Следует отметить, что регистрация, перерегистрация или технический осмотр без предъявления квитанции или платежного поручения об уплате налога не производились. Это

было вызвано тем, что в период становления налоговой системы налоговые органы недостаточно полно могли осуществлять функции по контролю за своевременностью и полнотой уплаты налогов. И часть этих обязанностей по транспортному налогу законодательно Правительство страны перенесло на государственные структуры, осуществляющие контроль за состоянием и учетом транспортных средств.

В Законе от 18.10.1991 года № 1759-1 в п.п.6.4 приводился перечень категорий граждан и юридических лиц, которые освобождались от уплаты налога. Например,

- граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие чернобыльской катастрофы;
- инвалиды всех категорий, имеющие мотоколяски и автомобили;
- предприятия автотранспорта общего пользования по транспортным средствам, осуществляющим перевозки пассажиров (кроме такси);
- колхозы, совхозы, крестьянские (фермерские) хозяйства и их объединения и т.д.

Предоставлялось право законодательным органам территориальных образований, в том числе и областным осуществлять освобождение от уплаты налога или устанавливать пониженные ставки в отношении отдельных категорий налогоплательщиков, учет транспортных средств которых осуществлялся на их территории.

Налог на приобретение автотранспортных средств уплачивали покупатели этих средств и исчислялся он как произведение продажной цены на ставку налога, включался в цену транспортного средства. Ставки были установлены дифференцированные в зависимости от вида транспортного средства. Например, при приобретении грузового автомобиля, специальных автомобилей ставка применялась 20 %, а при приобретении автобусов, легковых автомобилей, реализуемых по оптовым ценам - 40 %. Ставка 10 % была установлена в отношении приобретения прицепов и полуприцепов.

Регистрация, перерегистрация или технический осмотр автотранспортных средств таких автомобилей без предъявления квитанции или платежного поручения об уплате налога не производился. В законе устанавливались и льготы по налогу на приобретение транспортных средств. В перечень льготированных категорий отнесены были и те, которые указаны при рассмотрении налога с владельцев транспортных средств [8, 43].

Рассмотренный Закон о дорожных фондах действовал до 2003 года и претерпел 13 редакций. Вносились уточнения и дополнения, которые были вызваны изменениями в экономике страны. Например, по состоянию на 1 января 1995 года территориальные дорожные фонды формировались за счет поступлений трех налогов: налог на пользователей автомобильных дорог, налог с владельцев транспортных средств, налог на приобретение транспортных средств. Платежи по налогу на реализацию горюче-смазочных материалов поступали только в федеральный дорожный фонд. Изменения были внесены Законом Российской Федерации от 25.12.1992 года № 4226-1 и действовали с 1 января 1993 года.

Расширен был перечень категорий налогоплательщиков, которые освобождались от уплаты налогов на пользователей автомобильных дорог и с владельцев транспортных средств. Например, включены иностранные и российские юридические лица, привлекаемые на период реализации целевых социально - экономических программ жилищного строительства для лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, профессиональные аварийно - спасательные службы и формирования.

По налогу на приобретение транспортных средств был снижен размер ставки: при приобретении автобусов и легковых автомобилей действовала уже ставка не 40 %, а 20 %.

В 2000 году дорожные фонды формировались за счет налоговых платежей: территориальный - налогов на пользователей автомобильных дорог и с владельцев транспортных средств, федеральный - акцизов с продажи

легковых автомобилей в личное пользование граждан. В связи с отменой двух налогов, формировавших доходы дорожного фонда (налог на пользователей автомобильных дорог, налог на реализацию горюче-смазочных материалов), были увеличены ставки по налогу на пользователей автомобильных дорог с 0,4 % до 1,0% от выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг) и установлена ставка 1,0 % от суммы разницы между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате заготовительной, снабженческо - сбытовой и торговой деятельности. Налог исчислялся по каждому виду деятельности отдельно. По налогу с владельцев транспортных средств уточнена дата уплаты: уплата налога производилась ежегодно в сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

Последняя редакция закона «О дорожных фондах в Российской Федерации» была принята 25.07.2002 года. В ней отмечалось, что доходы территориальных дорожных фондов формируются за счет налоговых поступлений (платежи по транспортному налогу, акцизов на нефтепродукты в размере 50 процентов доходов, земельному налогу в размере 100 процентов доходов, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации) и иных платежей (приложение 2).

Стабилизация экономических и политических процессов в Российской Федерации создала возможность кардинальных изменений в налоговом законодательстве. Был разработан и с января 1992 года введена в действие первая часть Налогового кодекса Российской Федерации, в которой устанавливались основы, принципы и правила налогообложения, положения по налоговому контролю за своевременность и полнотой уплаты налогов и сборов. С 1 января 2001 года вступила в действие вторая часть Налогового кодекса РФ, в которую входит глава 28 «Транспортный налог», введенная в действие с 1 января 2003 г. Федеральным законом от 24 июля 2002 г. Кроме федерального законодательства порядок исчисления и уплаты транспортного налога регулируется законом субъекта Российской Федерации, на территории

которого зарегистрировано транспортное средство. В таблице 1.2 приведены элементы налогообложения транспортного налога [4].

Таблица 1.2

## Элементы налогообложения транспортного налога

Элементы налогообложения	Содержание	Основание
объект налогообложения	транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке	ст. 358
налоговая база	мощность двигателя или иной показатель в зависимости от вида транспортного средства	ст. 359
налоговый, отчетный период	налоговый - календарный год отчетный - первый квартал, второй квартал, третий квартал	ст. 360
налоговая ставка	дифференцированы в зависимости от объекта	ст. 361
порядок исчисления налога и авансовых платежей	произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки	ст. 362
порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей	устанавливаются законами субъектов Российской Федерации: организации - не позднее 1 февраля, физические лица - не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом	ст. 363

Налогоплательщиками признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения. К ним относятся как юридические лица, так и физические лица. Не признаются налогоплательщиками конфедерации, национальные футбольные ассоциации и ряд иных организаций, осуществляющие деятельность, связанную с проведением чемпионата мира по футболу на территории России в 2018 году.

Объектом налогообложения по транспортному налогу признаются автомобили, мотоциклы, автобусы, мотороллеры и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, водные и воздушные транспортные средства. Установлен перечень транспортных средств, не являющихся объектом налогообложения. Он включает, например,

автомобили легковые, промысловые морские и речные суда, пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок и т.д.

Налоговая база определяется в соответствии со статьей 359 НК РФ:

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели — как мощность двигателя в лошадиных силах;
- в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя — как определяемая по паспорту статистическая тяга на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;
- в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость — как валовая вместимость в регистровых тоннах;
- в отношении иных водных и воздушных транспортных средств — как единица транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год. Для налогоплательщиков — организаций установлены отчетные периоды — I, II и III кварталы.

Налоговые ставки приведены в статье 361 НК РФ. Конкретные ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя, одну регистровую тонну или единицу транспортного средства. Налоговые ставки могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов Российской Федерации не более чем в 10 раз по сравнению со ставками, установленными федеральным законодательством и приведенными в НК РФ.

В июле 2016 года Федеральным законом от 03.07.2016 г. №249-ФЗ введена в Налоговый кодекс статья 361.1 «Налоговые льготы». Ее появление в

налоговом законодательстве вызвано обязанностью владельцев транспортных средств, имеющих массу свыше 12 тонн осуществлять плату в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения. Если исчисленная в общеустановленном порядке сумма налога в отношении таких транспортных средств, превышает сумму платы, уплаченную в данном налоговом периоде, то налоговая льгота предоставляется в размере суммы платы путем уменьшения суммы налога. Если при применении налогового вычета сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, принимает отрицательное значение, сумма налога принимается равной нулю. Льгота предоставляется только физическим лицам [35].

Порядок исчисления. Налогоплательщики-организации исчисляют налог самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений органов, осуществляющих регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Исчисление суммы налога производится с учетом повышающих коэффициентов в отношении дорогостоящих автомобилей. Например, в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов до 5 миллионов рублей включительно применяется коэффициент 1,1 если с года выпуска прошло от 2 до 3 лет; 1,3 - с года выпуска которых прошло от 1 года до 2 лет; 1,5 - с года выпуска которых прошло не более 1 года и т.д. [44].

Налогоплательщики-организации исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки с учетом повышающего коэффициента.

Сумма налога исчисляется по каждому транспортному средству как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки. Если транспортное средство зарегистрировано или снято с учета в течение налогового периода, то сумма налога исчисляется с учетом коэффициента,

определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу месяцев в налоговом периоде.

В 28 главе НК РФ четко указаны даты уплаты транспортного налога. Уплата налога производится по местонахождению транспортных средств в порядке и сроки, установленные региональным законодательством. В отношении организаций срок устанавливается не позднее даты подачи налоговой декларации, то есть 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, а в отношении физических лиц - не позднее 1 декабря [2, 4].

Таким образом, в течении длительного периода 1992- 2017 годов происходила трансформация налогообложения транспортных средств, которая связана с глобальными изменениями экономики Российской Федерации. В настоящее время в Налоговом кодексе изложены положения, позволяющие налогоплательщику в полном объеме исчислить и своевременно уплатить платежи по транспортному налогу в бюджеты субъектов Российской Федерации.

## 1.2. Нормативно-правовое регулирование исчисления транспортного налога в Российской Федерации

Как отмечалось выше в настоящее время порядок исчисления и уплаты транспортного налога в Российской Федерации регулируется 28 главой Налогового кодекса «Транспортный налог». Однако, чтобы правильно определить объект налогообложения, установить его мощность и иные элементы налогообложения следует исходить из системы законодательных и нормативных актов Российской Федерации в отношении налогообложения транспортных средств. Ведущие экономисты признают, что система

нормативно-правового регулирования России состоит из 4 уровней. Наглядно она представлена на рисунке 1.1.



Рис. 1.1. Система нормативно-правового регулирования транспортного налога в Российской Федерации

Правильность исчисления транспортного налога имеет большое значение для налогоплательщиков, несмотря на несложность по сравнению с другими видами налогов, так как охватывает широкий круг физических и юридических лиц. Кроме этого платежи по транспортному налогу поступают в региональные бюджеты и позволяют осуществлять работы по строительству новых, ремонту и эксплуатации автомобильных дорог, что сказывается на развитии транспортной сферы региона и экономики в целом.

Как видно из рисунка 1.1 признано, что нормативно-правовое регулирование налогообложения состоит из четырех уровней. Следует отметить, что установлена соподчиненность между уровнями, которая

выражается в том, что положения норм каждого нижнего уровня должны не противоречить положениям законодательных и нормативных документов вышестоящих уровней [47].

Вышеизложенное положение о соподчиненности уровней нормативно-правовой системы вытекает из статей 75 и 76 Конституции РФ. Установлено, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом, который имеет прямое действие на всей территории Российской Федерации. В пунктах 2 и 3 статьи 76 указано, что по предметам совместного ведения Российской Федерации и субъектов Российской Федерации издаются федеральные законы и принимаемые в соответствии с ними законы и иные нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации. Федеральные законы не могут противоречить федеральным конституционным законам.

Первый уровень состоит из законодательных актов, действующих по всей территории Российской Федерации. Основным законом, регулирующим государственное устройство Российской Федерации, является Конституция Российской Федерации, принятая всеобщим голосованием 12 декабря 1993 года. В статье 57 Конституции Российской Федерации установлено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Это положение распространяется и на налогоплательщиков транспортного налога. Конкретно кто признается налогоплательщиком транспортного налога установлено статьей 357 НК РФ. К группе налогоплательщиков относятся юридические и физические лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, которые признаются объектом налогообложения. То есть чтобы определить обязанность по уплате транспортного налога надо будущему налогоплательщику правильно осуществлять регистрацию транспортного средства [1,4].

Регистрация транспортных средств осуществляется на основании положений Приказа Министерства внутренних дел Российской Федерации от 24 ноября 2008 г. № 1001 о порядке регистрации транспортных средств. Отмечается, что на Государственной инспекции безопасности дорожного движения МВД России возложена обязанность регистрации автомототранспортных средств с рабочим объемом двигателя внутреннего сгорания более 50 куб. и прицепов к ним, предназначенных для движения по автомобильным дорогам общего пользования. Транспортные средства могут принадлежать юридическим лицам и гражданам Российской Федерации, а также иностранным юридическим лицам и гражданам, лицам без гражданства.

В разделе II Приказа МВД России «Порядок регистрации транспортных средств» установлено, что регистрация конкретного транспортного средства производится только за одним юридическим или физическим лицом. Регистрация за физическими лицами осуществляется по адресу, указанному в паспортах граждан России или в свидетельствах о регистрации по месту жительства собственников, выдаваемых органами регистрационного учета. На зарегистрированные транспортные средства выдаются:

- свидетельство о регистрации транспортного средства, соответствующее образцу, утвержденному в порядке, установленном нормативными правовыми актами МВД России;
- паспорт транспортного средства в порядке, предусмотренном настоящими;
- регистрационные знаки, соответствующие государственным стандартам Российской Федерации [10, 11].

В свидетельстве о регистрации указан вид транспортного средства, мощность двигателя, то есть сведения необходимые для исчисления транспортного налога. Информация о регистрации транспортных средств по месту нахождения организаций, их обособленных подразделений или месту жительства физических лиц передается в соответствующие налоговые органы,

которые на основании указанных сведений осуществляют постановку на учет организаций и физических лиц. На основе этих же сведений, которые обновляются ежегодно исчисляется налоговыми органами транспортный налог в отношении физических лиц. При проведении камеральных и выездных проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей сведения ГИБДД используются для установления полноты и достоверности данных деклараций, представленных юридическими лицами по транспортному налогу по месту постановки на учет.

Второй уровень нормативно-правовой базы формируют законы субъектов Российской Федерации, указы, постановления и решения глав субъектов РФ, не противоречащие Конституции России и федеральным законам, а также принятые на их основе. В отношении рассматриваемого налога в каждом субъекте Российской Федерации принимается закон о транспортном налоге, который устанавливает размер ставок, льготы в пределах, предоставленных федеральным законодательством. Действия таких законов распространяется только на территории конкретного субъекта.

Третий уровень включает нормативные документы, издаваемые государственными органами федерального, регионального и местного уровня, а также официальные разъяснения, указания, методические материалы и др., например, до настоящего времени действует Приказ МНС РФ от 09.04.2003 № БГ-3-21/177 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации». В данном документе, который является внутренним документом для работников налоговых органов, на практических примерах рассмотрен порядок исчисления транспортного налога [12].

К четвертому уровню относятся рабочие документы организаций, которые учитывают специфику вида деятельности, режим налогообложения. Например, устав организации, учетная политика организации для целей бухгалтерского и налогового учета, рабочий план счетов и т.д. В отношении

транспортного налога к рабочим документам организации относятся перечень объектов основных фондов, в котором в позиционном порядке перечисляются все транспортные средства налогоплательщика с указанием вида, года приобретения, выбытия, мощности и т.д., первичные документы бухгалтерского учета о движении транспортных средств, регистры, налоговые декларации по транспортному налогу [49].

### 1.3. Актуальные вопросы исчисления транспортного налога

Рассмотрим ряд вопросов налогообложения транспортных средств в логической последовательности, установленной Налоговым кодексом Российской Федерации. Во-первых, на практике возникают ситуации, когда трудно определить кто является плательщиком транспортного налога. Например, авиакомпания заключила договор аренды воздушного судна (вертолета) с целью осуществления грузовых и пассажирских перевозок. Во исполнение требования действующего законодательства на вертолет была получена эксплуатационная спецификация, являющаяся неотъемлемой частью свидетельства эксплуатанта (юридическое или физическое лицо, имеющее воздушное судно на праве собственности, условия аренды или иным основаниям). В указанной спецификации эксплуатантом числится авиакомпания. В то же время в свидетельстве о государственной регистрации права на вертолет содержится информация о собственнике-арендодателе. Возникает вопрос кто будет являться плательщиком транспортного налога в отношении воздушного судна: собственник-арендодатель или эксплуатант-арендатор (авиакомпания)?

Если обратиться к налоговому законодательству, то в ст. 357 НК РФ установлено, что плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации

зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ, если иное не предусмотрено законодательством.

Вертолеты, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации, отнесены к объектам налогообложения п. 1 ст. 358 НК РФ.

Согласно п. 9 ст. 33 Воздушного кодекса РФ государственная регистрация прав собственности и иных вещных прав на воздушное судно, ограничение этих прав, их возникновение, переход и прекращение, а также установление порядка государственной регистрации и оснований для отказа в государственной регистрации прав на воздушное судно и сделок с ним осуществляются в соответствии со ст. 131 ГК РФ [7].

В Гражданском кодексе установлено, что все вышеперечисленные события в отношении недвижимого имущества подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре, в том числе и договор аренды недвижимого имущества. Вместе с тем предусмотрено исключение из данного правила в отношении договоров аренды транспортного средства без экипажа предусмотрено, согласно которому к таким договорам не применяются положения о регистрации договоров аренды, предусмотренные ГК РФ. Таким образом, по мнению экспертов-юристов, государственная регистрация аренды воздушного судна не производится [1].

Данный вывод подтверждается Постановлением Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 1218/12 по спору о государственной регистрации договора аренды воздушного судна, в котором указано, что в силу п. 2 ст. 609 ГК РФ договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, если иное не установлено законом. Исключение из данного правила в отношении договоров аренды транспортного средства без экипажа предусмотрено ст. 643 ГК РФ, согласно которой к таким договорам не применяются положения о регистрации договоров аренды, предусмотренные

п. 2 ст. 609 ГК РФ. Статьей 33 Воздушного кодекса РФ во взаимосвязи со ст. 131 ГК РФ также не предусмотрена обязательная регистрация ни договоров аренды воздушного судна без экипажа, ни порождаемых подобными договорами обременений» [23].

В соответствии с п. 1 ст. 216 ГК РФ вещными правами наряду с правом собственности, в частности, являются: право пожизненного наследуемого владения земельным участком, право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком, право хозяйственного ведения имуществом, право оперативного управления имуществом. Следовательно, право аренды воздушного судна, как не относящееся к вещным правам, не подлежит государственной регистрации.

Относительно того, что арендатор указан эксплуатантом в свидетельстве эксплуатанта, можно отметить следующее. В соответствии с п. 3 ст. 61 Воздушного кодекса РФ эксплуатант - гражданин или юридическое лицо, имеющие воздушное судно на праве собственности, на условиях аренды или на ином законном основании, использующие указанное воздушное судно для полетов и имеющие сертификат (свидетельство) эксплуатанта. То есть, эксплуатант - лицо, использующее воздушное судно для полетов, при наличии у него законного права на это и свидетельства эксплуатанта.

Свидетельство эксплуатанта авиации общего назначения - документ, подтверждающий регистрацию заявителя в качестве эксплуатанта. Однако регистрация лица в качестве эксплуатанта не может быть приравнена к государственной регистрации его права на воздушное судно в порядке п. 9 ст. 33 Воздушного кодекса РФ. Следовательно, регистрация арендатора в качестве эксплуатанта не свидетельствует о том, что на него зарегистрировано воздушное судно в смысле положений ст. 357 НК РФ.

Следует отметить, что в п. 6 Методических рекомендаций по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что в отношении воздушных

судов плательщиками транспортного налога являются именно эксплуатанты. Ссылка была сделана на Правила государственной регистрации гражданских воздушных судов Российской Федерации, которые утратили силу с 2008 года. Поэтому в настоящее время при отсутствии в действующих нормативных актах положений о том, что плательщиками транспортного налога являются эксплуатанты воздушных судов, п. 6 Методических указаний применяться не может. Таким образом, плательщиком транспортного налога является арендодатель и рассмотренная ситуация подтвердила необходимость применения положений множества законодательных и нормативных актов при определении налогоплательщика по транспортному налогу и подчиненность актов нижестоящих уровней вышестоящим [23, 24].

При исчислении транспортного налога следует правильно выбрать ставку налога в отношении конкретного транспортного средства. Как известно ставки по транспортному налогу установлены дифференцированные в зависимости от вида транспортного средства и мощности двигателя.

Рассмотрим практический пример. Общество приобрело автомобиль скорой медицинской помощи на базе ГАЗ 322173 для оказания медицинской помощи работникам в вахтовом поселке. Следует определить к какой категории следует относить данную машину при исчислении транспортного налога, если согласно свидетельству о регистрации транспортного средства (ТС) указанная автомашина по категории транспортного средства В относится к легковым автомобилям, а по модели (вторая цифра модели ТС указывает на его тип (вид автомобиля)) - к автобусам.

При рассмотрении вышеописанной ситуации следует отметить, что действительно, ст. 361 НК РФ предусмотрены различные ставки транспортного налога для легковых автомобилей и автобусов. При этом понятия «автобус» и «легковой автомобиль» для целей налогообложения в НК РФ отсутствуют, поэтому в силу ст. 11 НК РФ следует руководствоваться

общими понятиями, используемыми в других отраслях законодательства. Так, согласно п. 16 Методических рекомендаций по применению главы 28 Налогового кодекса, при определении видов автотранспортных средств нужно руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ), Конвенцией о дорожном движении.

Однако необходимо отметить, что в тексте Конвенции и в Приложениях к ней также нет определения понятий «автобус», «легковой автомобиль», «грузовой автомобиль». Что касается ОКОФ, то данный документ также не содержит критериев, по которым можно было бы разграничить легковой автомобиль и автобус, поскольку для легковых автомобилей в Классификаторе в качестве определяющего критерия приведены рабочий объем двигателя и функциональное назначение, а для автобусов - размер и функциональное назначение. Руководствуясь ОКОФ, рассматриваемый «Автомобиль скорой медицинской помощи» можно в равной степени отнести и к автобусам, и к легковым автомобилям. Кроме этого позиция Минфина России и судебных органов состоит в том, что ОКОФ не подходит для целей определения типа транспортного средства, поскольку он не является нормативным документом и не содержит критериев, достаточных для отнесения перечисленных в нем ТС к категориям, предусмотренным Налоговым кодексом, а предназначен для целей учета и статистики основных средств и не может применяться при расчете транспортного налога.

При этом в рассматриваемой ситуации в ПТС на транспортное средство ГАЗ 322173 в качестве наименования (типа ТС) указано лишь «Автомобиль скорой медицинской помощи» и не определена его принадлежность к легковым автомобилям или автобусам. Указание же на категорию транспортного средства - В - само по себе не дает оснований с уверенностью говорить именно о его «легковом» типе. Так, в строке 4 ПТС указывается категория автомобиля, в том числе В - автомобили, разрешенная

максимальная масса которых не превышает 3500 кг и число сидячих мест которых, помимо сиденья водителя, не превышает восьми. При этом перечисленные критерии в отношении транспортного средства категории В соответствуют классификации автомобилей, установленной Конвенцией.

И в этом смысле утверждение о том, что В - это всегда легковые автомобили, С - грузовые, а D - автобусы, весьма условно и не вполне корректно. В частности, к категории В в том числе относятся «механические транспортные средства для перевозки грузов, максимальная масса которых не более 3,5 тонн». Таким образом, категория автомобиля В сама по себе не свидетельствует о том, что автомобиль легкой.

По мнению экспертов, в такой ситуации организация имеет право руководствоваться иными нормативно-правовыми актами, которые, хоть и не были рекомендованы ФНС России и Минфином России для решения данного вопроса, однако содержат вполне определенное понятие легкового автомобиля. В частности, согласно Общероссийскому классификатору продукции ОК 005-93, который действовал на момент рассмотрения исследуемой ситуации к легковым автомобилям относились транспортные средства, предназначенные для перевозки пассажиров и имеющие, помимо места водителя, не более 8 мест для сидения.

Аналогично, согласно Решению Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 № 54 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза и Единого таможенного тарифа Таможенного союза» к легковым автомобилям относятся транспортные средства, которые могут перевозить, включая водителя, до 9 человек (без водителя - 8 и менее). Таким образом, определяющим критерием легкового автомобиля является то, что он предназначен для перевозки людей, и максимальное количество пассажиров - 8 человек.

При этом, как было указано выше, рассматриваемому транспортному средству присвоена категория В. На основании Конвенции данный факт свидетельствует о том, что данное транспортное средство относится к автомобилям, разрешенная максимальная масса которых не превышает 3500 кг и число сидячих мест, которых, помимо сиденья водителя, не превышает восьми.

Таким образом, комплексный анализ вышеприведенных норм позволяет сделать вывод о том, что при исчислении транспортного налога на автомобиль скорой медицинской помощи на базе ГАЗ 322173 данное транспортное средство следует относить к категории легковых автомобилей.

В п. 3 ст. 362 НК РФ «Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей» отмечено что при расчете налога учитывается регистрация транспортного средства и (или) снятие транспортного средства с регистрации в течении налогового периода. Рассмотрим применение этого положения в отношении исчисления транспортного налога по моторной лодке, относящейся к маломерным судам, которая была приобретена обществом в октябре 2015 г. Судовой билет маломерного судна был получен 16 июня 2016 г. В Государственной инспекции по маломерным судам (ГИМС МЧС России) моторная лодка на этот момент не была зарегистрирована. Следует определить с какого момента необходимо исчислять транспортный налог на моторную лодку (с момента получения судового билета либо с момента регистрации в ГИМС МЧС России).

В отношении изложенной ситуации следует отметить, во-первых, согласно п. 15 Правил государственной регистрации маломерных судов судно и право собственности на него регистрируются на имя собственника судна. После государственной регистрации судна и права собственности на него выдается судовой билет маломерного судна, который удостоверяет право плавания под Государственным флагом Российской Федерации и устанавливает принадлежность судна на праве собственности указанному в

нем судовладельцу. Таким образом, на основании указанной нормы право собственности на судно зарегистрировано в ГИМС МЧС России 16 июня 2016 г. [20, 21].

Во-вторых, согласно п. 1 ст. 358 НК РФ объектом налогообложения транспортным налогом признаются транспортные средства, в том числе и моторные лодки, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации. Таким образом, на основании ст. 358 НК РФ транспортный налог организацией должен исчисляться по зарегистрированным транспортным средствам. Минфин России придерживается мнения, что если транспортные средства, находящиеся на балансе плательщика, не зарегистрированы, то оснований для уплаты транспортного налога в их отношении не имеется.

Следует отметить, что если налогоплательщик не регистрирует транспортное средство непосредственно после приобретения, то налоговые органы зачастую доначисляют транспортный налог, мотивируя это уклонением от государственной регистрации. Арбитражная практика по данному вопросу ранее складывалась как в пользу налоговых органов. Окончательная правовая позиция по данному вопросу сформирована в Постановлении Президиума ВАС РФ от 07.06.2012, согласно которому уклонение от постановки на учет ТС не освобождает собственников от уплаты транспортного налога.

В результате важно обратить внимание на то, что в соответствии с п. 12 Правил государственной регистрации юридические лица представляют в органы, осуществляющие государственную регистрацию маломерных судов документы для государственной регистрации принадлежащих им маломерных судов, независимо от их технического состояния, в течение месяца со дня приобретения ранее незарегистрированных судов, таможенного оформления приобретенных за пределами Российской Федерации судов, первичного технического освидетельствования судов индивидуальной постройки, а для

повторной государственной регистрации судов - в течение двух недель со дня возникновения обстоятельств, потребовавших изменения регистрационных данных.

Из вышеуказанного можно сделать вывод: несмотря на то что обязанность по уплате транспортного налога у организации возникает с момента государственной регистрации транспортного средства, на основании Постановления Президиума ВАС РФ от 07.06.2012, существует значительный риск доначисления налоговым органом сумм транспортного налога с ноября 2015 г. по причине того, что организация пропустила срок, установленный для регистрации. Эксперты отмечают, что при возникновении разногласий суды будут руководствоваться обозначенной позицией ВАС [5, 19].

В подпункте 1.1 статьи 353 Налогового кодекса Российской Федерации «Налоговая база» установлено, что налоговая база в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, определяется как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах. Рассмотрим порядок определения налоговой базы, если транспортное средство приобретено с двумя двигателями. Например, организация приобрела моторную лодку с двумя двигателями мощностью 300 л. с. и 30 л. с. Следует установить, как определяется величина налоговой базы.

В рассматриваемой ситуации согласно Порядка заполнения декларации по транспортному налогу за 2016 год указано что если транспортное средство имеет несколько двигателей, то налоговая база в отношении данного транспортного средства определяется как сумма мощностей этих двигателей в лошадиных силах. Следовательно, налоговой базой по транспортному налогу для моторной лодки будет величина в 330 л. с. [22].

В статье 362 НК РФ установлено, что сумма налога, исчисленная по итогам налогового периода налогоплательщиками-организациями в отношении каждого транспортного средства, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированного в реестре,

уменьшается на сумму платы, уплаченную в отношении такого транспортного средства в данном налоговом периоде. Федеральная налоговая служба и Минфин России поясняет, что если транспортное средство находится в лизинге и плату за вред дорогам внес лизингополучатель, то лизингодатель не имеет право снизить на нее транспортный налог, исчисленный по данному транспортному средству. По мнению налогового ведомства, вычет по транспортному налогу в отношении транспорта с разрешенной максимальной массой свыше 12 т может применить только налогоплательщик. При этом плату за вред дорогам должен вносить он же. Если большегруз зарегистрирован на лизингодателя, он по НК РФ и является плательщиком транспортного налога. Поскольку плату за вред дорогам внес лизингополучатель, то лизингодателю вычет не полагается. Вычет действует до 31 декабря 2018 года [31, 54].

## ГЛАВА 2. АНАЛИЗ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ В РЕГИОНАХ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### 2.1. Особенности исчисления и уплаты транспортного налога на территории Белгородской области

Как отмечено выше транспортный налог является региональным налогом, поэтому при его исчислении следует руководствоваться положениями главы 28 НК РФ «Транспортный налог» и законами субъектов Российской Федерации. В статье 12 НК РФ установлено, что при установлении региональных налогов органы государственной власти субъектов Российской Федерации имеют право определять в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым Кодексом налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. С вводом в действие 28 главы НК РФ в каждом субъекте страны приняты региональные законы о транспортном налоге.

На территории Белгородской области закон о транспортном налоге был принят 28 ноября 2002 года и вступил в силу с 1 января 2003 года. В первой редакции закона устанавливались конкретные ставки по видам транспортных средств, для физических лиц, которые имели легковые автомобили со сроком свыше 10 лет и мощностью двигателя до 90 л. с. ставка транспортного налога устанавливалась в размере 5 рублей с каждой лошадиной силы, при ставке 25 рублей для этой группы налогоплательщиков, то есть в 5 раз меньше. Учитывалось финансовые возможности такой группы налогоплательщиков при оплате транспортного налога (приложение 3).

Кроме этого в законе Белгородской области были перенесены из 358 статьи Налогового кодекса перечень транспортных средств, которые не являются объектом налогообложения, устанавливался отчетный период как

квартал и сроки уплаты для юридических лиц - не позднее 15 января года, следующего за отчетным, а для физических лиц – не позднее 15 июля отчетного года. В 2003 году в федеральном законодательстве о транспортном налоге понятия отчетного периода установлено не было, не были установлены и сроки уплаты. В дальнейшем в закон Белгородской области о транспортном налоге неоднократно вносились изменения (приложения 4, 5).

В настоящее время на территории рассматриваемого региона действует закон Белгородской области «О транспортном налоге» от 28 ноября 2002 года № 54 в редакции от 28 ноября 2016 года.

В статье 1 регионального закона «Налоговые ставки» установлены конкретные налоговые ставки по транспортному налогу, которые применяются при исчислении транспортного налога в отношении транспортных средств, которые зарегистрированы на территории Белгородской области. Во второй статье закона Белгородской области о транспортном налоге приводится перечень лиц, освобождаемых от уплаты налога, в том числе Герои Российской Федерации, пенсионеры, инвалиды, лица, имеющие трех и более несовершеннолетних детей в отношении одного транспортного средства с мощностью двигателя до 100 л. с.

В статье 3 «Порядок и сроки уплаты налога» регионального закона установлены сроки уплаты налога и авансовых платежей: в отношении юридических лиц – уплата налога и авансовых платежей по транспортному налогу должна происходить не позднее 10 числа второго месяца, следующего за налоговым или отчетным периодом, а для физических лиц – не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. Для физических лиц отчетные периоды не предусмотрены.

С целью сравнения размера установленных ставок транспортного налога на территории Белгородской области со ставками, установленными в Налоговом кодексе РФ проведем их анализ в таблице 2.1 [4, 13].

Анализ ставок транспортного налога, действующих на территории  
Белгородской области, по состоянию на 01.01.2017 года

руб. / л.с.

Объект налогообложения	01.01 2017 г.		Отклонение	
			Абсолютное (+, -)	Относительное, %
	НК РФ	Белгородская область	столб. 3/4.	столб. 3/4.
1	2	3	4	5
<b>Легковые автомобили</b>				
до 100 л. с.	2,5	15	12,5	в 6 раз
свыше 100 л.с. до 150 л.с.	3,5	25	21,5	в 7,1 раз
свыше 150 л.с. до 200 л.с.	5	50	45	в 10 раз
свыше 200 л.с. до 250 л.с.	7,5	75	67,5	в 10 раз
свыше 250 л.с.	15	150	135	в 10 раз
<b>Автобусы</b>				
до 200 л. с.	5,0	50	45,0	в 10 раз
свыше 200 л. с.	10,0	100	90,0	в 10 раз
<b>Грузовые автомобили</b>				
до 100 л. с.	2,5	25	22,5	в 10 раз
свыше 100 л.с. до 150 л.с.	4,0	40	36	
свыше 150 л.с. до 200 л.с.	5,0	50	45	в 10 раз
свыше 200 л.с. до 250 л.с.	6,5	65	56,5	в 10 раз
свыше 250 л.с.	8,5	85	76,5	в 10 раз

В Налоговом кодексе РФ (п. 2 ст. 361) установлено, что ставки налога могут быть увеличены или уменьшены субъектами Российской Федерации по сравнению с установленными в НК РФ, но не более чем в десять раз. Оговорено, что в отношении легковых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л. с. уменьшение налоговых ставок не применяется.

Как показывает анализ ставок транспортного налога в таблице 2.1, на территории Белгородской области действуют ставки, которые значительно больше установленных в п.1 ст. 361 НК РФ. Однако законом Белгородской области о транспортном налоге ставки установлены в размерах, допускаемых федеральным законодательством. По сравнению с федеральным законодательством по всем группам транспортных средств установлено абсолютное увеличение: по легковым автомобилям от 12,5 рублей до 135

рублей, по автобусам от 45 рублей до 90 рублей, а по грузовым автомобилям от 36 рублей до 76,5 рублей за одну лошадиную силу.

Анализ относительного отклонения налоговых ставок, установленных на территории Белгородской области и в Налоговом кодексе российской Федерации позволил сделать вывод, что увеличение ставок, действующих на территории Белгородской области в 2017 году составило в основном 10 раз, то есть достигло максимально возможного значения, кроме легковых автомобилей с мощностью двигателей до 100 л. с. (в 6 раз) и свыше 100 л. с. до 150 л.с. (в 7,1 раза). Анализ положений законодательных актов подтверждает правомерность действий законодательных органов Белгородской области в отношении установления размеров ставок по транспортному налогу.

Наглядно сравнение размеров налоговых ставок по транспортному налогу в отношении легковых автомобилей, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации и действующих на территории Белгородской области по состоянию на 01.01.2017 года представлены на рисунке 2.1.

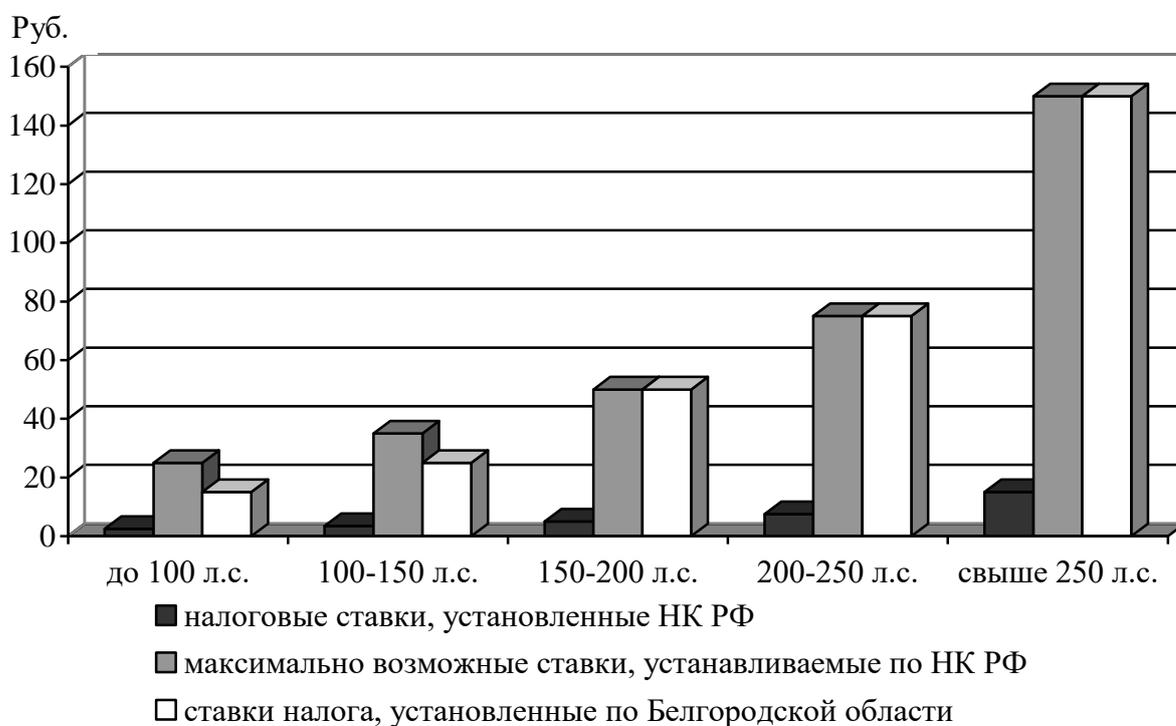


Рис. 2.1. Сравнение размеров ставок транспортного налога по группе легковых автомобилей по состоянию на 01.01.2017 г.

Как видно на диаграмме, представленной на рисунке 2.1, в 2017 году ставки по транспортному налогу по группе легковых автомобилей, установленные на территории Белгородской области, не превышают максимального предела размера ставок, установленного федеральным налоговым законодательством, то есть юридически признаны правомерными.

Наглядно сравнение размера налоговых ставок по транспортному налогу в отношении группы грузовых автомобилей, которые установлены Налоговым кодексом Российской Федерации и которые действуют на территории Белгородской области по состоянию на 01.01.2017 года представлены на рисунке 2.2.

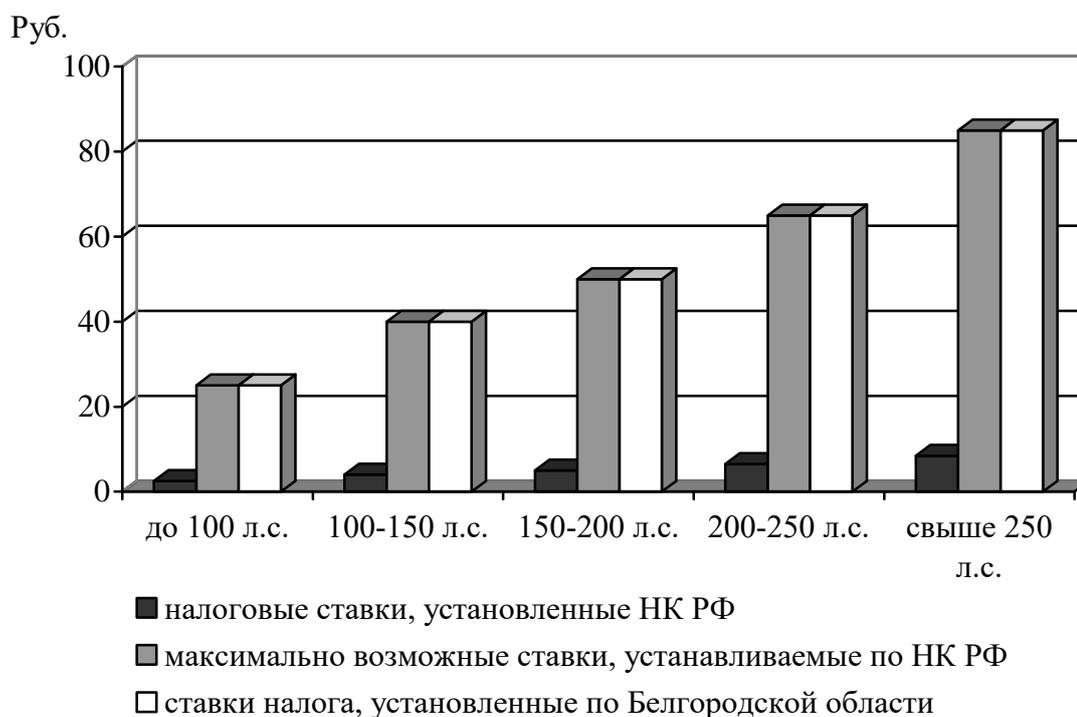


Рис. 2.2. Сравнение размеров ставок транспортного налога по группе грузовых автомобилей по состоянию на 01.01.2017 г.

Как видно на диаграмме, представленной на рисунке 2.2, в 2017 году ставки по транспортному налогу по группе грузовых автомобилей, установленные на территории Белгородской области, не превышают

максимального предела размера ставок, установленного федеральным налоговым законодательством, то есть юридически признаны правомерными.

Таким образом, права, предоставленные федеральным законодательством по транспортному налогу законодательным органам субъектов Российской Федерации, позволяют учитывать особенности экономического развития территорий, платежеспособность населения, структуру и достаточность формирования региональных бюджетов, и другие факторы при установлении размеров ставок налога. Необоснованно завышенные ставки могут привести к социальным негативным последствиям, так как налогоплательщиками транспортного налога является большое количество физических лиц, к росту сумм недоимки по транспортному налогу. С другой стороны, следует учитывать и принцип достаточности формирования региональных бюджетов, финансовое обеспечение строительства новых автомобильных дорог и содержание уже эксплуатируемых.

Положение п. 3. ст. 361 НК РФ о возможности установления дифференцированных налоговых ставок с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса в законодательстве о транспортном налоге в Белгородской области не применяются.

В статье 363 НК РФ «Порядок и сроки уплаты налога» установлено, что уплата налога производится по месту нахождения транспортного средства. А в первой части Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что местом нахождения транспортного средства в целях налогообложения признается место его регистрации. Например, транспортное средство, зарегистрированное в Воронежской области может, использоваться в Белгородской области, то есть его могут применять в коммерческих и некоммерческих целях, а сумма транспортного налога будет поступать в бюджет Воронежской области. На практике возможны и обратные ситуации:

транспортные средства, зарегистрированные в Белгородской области, могут применяться, например, для строительных работ на территории Курской области или Московской области.

Одним из показателей, характеризующих оптимальность установления размера ставок транспортного налога и эффективность его администрирования на территории Белгородской области является величина налоговых платежей по транспортному налогу, поступающая в региональный бюджет. Данные по анализу поступления платежей по транспортному налогу в региональный бюджет Белгородской области представлены в таблице 2.2 [16, 17,18].

Таблица 2.2

Анализ динамики поступления платежей по транспортному налогу в региональный бюджет Белгородской области за 2013-2015 годы

млн. руб.

Виды доходов	2013	2014 г.	2015 г.	Отклонения			
				2014/2013		2015 / 2014	
				+, -	%	+, -	%
1		3	4	5	6	7	8
Всего доходы	61319,1	62103,3	64171,6	784,2	1,3	2068,3	3,3
в том числе налоговые доходы, всего	37548,6	37896,6	42298,8	348,0	0,9	4402,3	11,6
из них:							
транспортный налог – всего в том числе:	1298,2	1418,7	1572,9	120,5	9,3	154,2	10,9
транспортный налог с организаций	346,5	352,3	372,1	5,8	1,7	19,8	5,6
транспортный налог с физических лиц	951,7	1066,4	1200,8	114,7	12,1	134,4	12,6

По результатам данных таблицы 2.2 можно сделать вывод, что налоговые доходы в общих доходах регионального бюджета за рассматриваемый период 2013-2015 годов имеют тенденцию роста и составляли в 2013 году – 37548,6 млн. руб., а в 2015 году – 42298,8 млн. руб. В целом за рассматриваемый период увеличение налоговых доходов составило 4750,2 млн. руб. или 12,6 %.

В структуре доходов бюджета Белгородской области налоговые доходы составляли в 2013 году 61,2 %, а в 2015 году – 65,9 %, то есть на 4,7 % больше. Это свидетельствует о росте деловой активности хозяйствующих субъектов и о повышении эффективности налогового администрирования на территории Белгородской области.

Платежи по транспортному налогу также имеют тенденцию увеличения: 2013 г. – 1298,2 млн. руб., 2014 г. – 1418,7 млн. руб., 2015 г. – 1572,9 млн. руб. За рассматриваемый период увеличение в абсолютном выражении составило – 274,7 млн. руб. или 21,2 %. В структуре налоговых доходов бюджета они составили в 2013 году 3,4 %, а в 2015 году – 3,7 %. Наблюдается незначительное увеличение доли платежей по транспортному налогу в доходах бюджета Белгородской области

В разрезе категорий налогоплательщиков транспортного налога также установлена тенденция увеличения поступления платежей в региональный бюджет:

- от организаций величина платежей по транспортному налогу составила в 2013 году 346,5 млн. руб., в 2014 году - 352,3 млн. руб., а в 2015 году – 372,1 млн. руб. В целом за трехлетний период увеличение составило 25,6 млн. руб. или 7,4 %;

- от физических лиц величина платежей по транспортному налогу составила в 2013 году 951,7 млн. руб., в 2014 году – 1066,4 млн. руб., а в 2015 году – 1200,8 млн. руб. В целом за трехлетний период увеличение составило 249,1 млн. руб. или 26,2 %;

Следует отметить, что значительно больше налоговых поступлений от физических лиц: в 2013 году их доля в общих платежах по транспортному налогу составила 73,3 %, а в 2015 году – 76,4 %, то есть увеличивается. Это является свидетельством незначительным ростом экономики и увеличением транспортных средств, зарегистрированных на физических лиц, и

используемых в личных и производственных целях, в том числе и индивидуальными предпринимателями.

Таким образом, можно сделать вывод, что региональная налоговая политика в отношении транспортного налога способствует увеличению налоговых поступлений в бюджет Белгородской области.

## 2.2. Анализ исчисления и уплаты транспортного налога в регионах Российской Федерации

Как рассматривалось выше порядок исчисления и уплаты транспортного налога регулируется 28 главой Налогового кодекса Российской Федерации «Транспортный налог» и законами субъектов Российской Федерации. Размер ставок налога, порядок и сроки его уплаты устанавливают органы законодательной власти субъектов Российской Федерации. Как указано в статье 361 п. 2 НК РФ ставка налога может увеличиваться (уменьшаться) не более чем в 10 раз от ставок, установленных в п. 1 этой статьи. В таблице 2.3 приведены возможные максимальные и минимальные ставки.

Уменьшение налоговых ставок законами субъектов Российской Федерации не применяется в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя до 150 л. с. включительно. Кроме этого допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса.

В соответствии с налоговым законодательством исчисление транспортного налога организациями производится самостоятельно, а физическим лицам налог исчисляют налоговые органы и направляют таким налогоплательщикам уведомления об уплате налога. Собираемость транспортного налога в Российской Федерации низкая.

Размеры максимальных и минимальных ставок транспортного налога по отдельным объектам налогообложения

руб.

Вид транспорта	Минимальная ставка налога	Базовая ставка налога	Максимальная ставка налога
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой л. с.)			
до 100 л. с.	2,5	2,5	25
свыше 100 л. с. до 150 л. с.	3,5	3,5	35
свыше 150 л. с. до 200 л. с.	0,5	5	50
свыше 200 л. с. до 250 л. с.	0,75	7,5	75
свыше 250 л. с.	1,5	15,0	150
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой л. с.)			
до 100 л. с.	0,25	2,5	25
свыше 100 л. с. до 150 л. с.	0,4	4	40
свыше 150 л. с. до 200 л. с.	0,5	5	50
свыше 200 л. с. до 250 л. с.	0,65	6,5	65
свыше 250 л. с.	0,85	8,5	85

Одной из причин является то, что налогоплательщик зарегистрирован по одному адресу, а фактически проживает по-другому, а также их уклонение от уплаты транспортного налога. В настоящее время налогоплательщик уже может через свой личный кабинет узнать задолженность по налогам, в том числе по транспортному. Кроме этого проводятся ряд мероприятий по уменьшению задолженности, например, при выезде за границу соответствующие органы проверяют задолженность по налогам и при ее наличии физическое лицо выехать не может до срока погашения задолженности. Большое значение придается разъяснительной работе, консультациям налогоплательщиков, что постепенно формирует налоговую дисциплину.

Величина транспортного налога в различных регионах Российской Федерации в отношении одной категории транспортного средства зависит в основном от размера ставки налога. Поэтому целесообразно рассмотреть установление ставок транспортного налога в различных субъектах Российской Федерации. В таблице 2.4 проведен сравнительный анализ ставок транспортного налога установленных на территории Белгородской области и смежных с ней регионах Курской, Воронежской и Липецкой областях [13, 54].

Таблица 2.4

Анализ ставок транспортного налога в отдельных регионах Центрального Федерального округа Российской Федерации по состоянию на 01.01.2017 года

руб. / л. с.

Объект налогообложе ния	01.01 2017 г.				Отклонение +,-		
	Регионы				столб. 2-3	столб. 2-4	столб. 2-5
	Белгородский	Курский	Воронежский	Липецкий			
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Легковые автомобили							
до 100 л. с.	15,0	15,0	20,0	15,0	-	-5,0	-
свыше 100 л. с. до 150 л. с.	25,0	22,0	30,0	28,0	3,0	-5,0	-3,0
свыше 150 л. с. до 200 л. с.	50,0	40,0	50,0	50,0	10,0	-	-
свыше 200 л. с. до 250 л. с.	75,0	70,0	75,0	75,0	5,0	-	-
свыше 250 л. с.	150,0	150,0	150,0	150,0	-	-	-
2. Грузовые автомобили							
до 100 л. с.	25,0	20,0 25,0	25,0	20,0	5,0 -	-	5,0
свыше 100 л. с. до 150 л. с.	40,0	37,0	40,0	32,0	3,0	-	8,0
свыше 150 л. с. до 200 л. с.	50,0	45,0	50,0	40,0	5,0	-	10,0
свыше 200 л. с. до 250 л. с.	65,0	57,0	65,0	52,0	8,0	-	13,0
свыше 250 л. с.	85,0	73,0	85,0	68,0	12,0	-	17,0

В результате анализа данных таблицы 2.4 видно, что в рассматриваемых регионах установлены разные размеры ставок как по легковым автомобилям, так и по грузовым автомобилям. По отношению к ставкам, действующим на территории Белгородской области наименьшие ставки практически по всем видам транспортных средств действуют на территории Курской области. Например, по легковым автомобилям в Белгородской области больше ставки по автомобилям, имеющим мощность двигателя свыше 100 л. с. до 150 л. с. на 3,0 рубля, свыше 150 л. с. до 200 л. с. – на 10 рублей и свыше 200 л. с. до 250 л. с. – на 5 рублей. По грузовым автомобилям разница ставки по транспортному налогу в сравниваемых регионах составляет от 3,0 рублей до 12,0 рублей. Наибольшая разница в 12,0 рублей установлена по ставкам в отношении грузовых автомобилей с мощностью двигателя свыше 250 л. с. Следует отметить, что на территории Курской области по грузовым автомобилям с мощностью двигателя до 100 л. с. установлена дифференцированная ставка в зависимости от грузоподъемности автомобиля: до 0,8 тонн – 20 руб. с одной лошадиной силы, а свыше 0,8 тонн - 25 руб. с одной лошадиной силы.

Во всех регионах установлена максимально разрешенная федеральным законодательством ставка на легковые автомобили мощностью двигателя свыше 250,0 л. с. в размере 150 рублей за одну лошадиную силу. В данном случае позиция законодательных органов исходит из финансовой возможности налогоплательщика приобрести мощный автомобиль, а значит есть возможность и уплатить транспортный налог свыше 37,5 тыс. руб.

Практически одинаковые ставки по сравнению с Белгородской областью действуют на территории Воронежской области. В Липецкой области действуют значительно низкие ставки по грузовым автомобилям (меньше на 5,0 -17,0 рублей), что позволяет создать более благоприятные условия для развития бизнеса и свидетельствует о финансовой возможности бюджетной системы Липецкой области устанавливать пониженные ставки по сравнению с соседними регионами.

Следует отметить, что Законом Московской области «О транспортном налоге» от 16 ноября 2002 года № 129/2002-ОЗ в редакции от 22.10.2014 года реализована возможность законодательных органов области, которая предоставленная п. 3. ст. 361 НК РФ о возможности установления дифференцированных налоговых ставок с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств. Дифференциация ставок принята в отношении автобусов и грузовых автомобилей. Рассмотрим дифференциацию ставок в отношении грузовых автомобилей. Условно грузовые автомобили с количеством лет, прошедших с года выпуска до 5 лет объединим в I группу, а свыше 5 лет - во II группу. Например, по транспортным средствам установлены следующие ставки:

- грузовые автомобили с мощностью двигателя до 100 л. с., входящих в I группу ставка установлена в размере 20 руб. с 1 л. с., входящих во II группу - 25 руб. с 1 л. с.;
- грузовые автомобили с мощностью двигателя свыше 100 л. с. до 150 л. с., входящих в I группу, ставка установлена в размере 25 руб. с 1 л. с., входящих во II группу - 40 руб. с 1 л. с.;
- грузовые автомобили с мощностью двигателя свыше 150 л. с. до 200 л. с., входящих в I группу, ставка установлена в размере 33 руб. с 1 л. с., входящих во II группу - 50 руб. с 1 л. с. и т.д.

Уменьшение ставок в отношении грузовых автомобилей с количеством лет, прошедших с года выпуска до 5 лет в сравнении со ставками в отношении грузовых автомобилей с количеством лет, прошедших с года выпуска свыше 5 лет составляет соответственно 5 руб., 15 руб., 17 руб. Введение дифференцированных ставок в зависимости от срока выпуска транспортного средства в основном вызвано сложной экологической обстановкой на территории Московской области (приложение 6).

Проведем анализ действующих ставок транспортного налога в ряде отдаленных регионов по отношению к Белгородской области, которые

отличаются по географическому положению, по численности населения и экономическому развитию. В таблице 2.5 проведен анализ ставок транспортного налога установленных на территории Белгородской области, Ленинградской области, Приморском и Красноярском краях [13, 14, 15, 54].

Таблица 2.5

Анализ ставок транспортного налога в отдельных регионах Российской Федерации по состоянию на 01.01.2017 года

руб. / л. с.

Объект налогообложения	01.01 2017 г.				Отклонение +,-		
	территории				столб. 2-3	столб. 2-4	столб. 2-5
	Белгородская область	Ленинградская область	Красноярский край	Приморский край			
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Легковые автомобили							
до 100 л. с.	15,0	18,0	5,0	15,0 – 5,0	-3,0	10,0	0 – 10,0
свыше 100 л. с. до 150 л. с.	25,0	35,0	14,5	20,0 – 7,0	-10,0	10,5	5,0 – 18,0
свыше 150 л. с. до 200 л. с.	50,0	50,0	29,0	30,0 – 10,0	-	21,0	20,0 – 40,0
свыше 200 л. с. до 250 л. с.	75,0	75,0	51,0	75,0 – 12,0	-	24,0	0 – 63,0
свыше 250 л. с.	150,0	150,0	102,0	100,0 – 30,0	-	48,0	50,0 – 120,0
2. Грузовые автомобили							
до 100 л. с.	25,0	25,0	15,0	25,0 – 8,0	-	10,0	0 – 17,0
свыше 100 л. с. до 150 л. с.	40,0	40,0	26,0	35,0 – 10,0	-	14,0	5,0 – 30,0
свыше 150 л. с. до 200 л. с.	50,0	50,0	33,0	40,0 – 20,0	-	17,0	10,0 – 30,0
свыше 200 л. с. до 250 л. с.	65,0	65,0	58,0	45,0 – 20,0	-	7,0	20,0 – 45,0
свыше 250 л. с.	85,0	45,0 65,0 85,0	85,0	50 – 30,0	40,0 20,0 -	-	35,0 - 55,0

В результате анализа данных таблицы 2.5 видно, что в рассматриваемых регионах установлены уменьшенные размеры ставок как по легковым автомобилям, так и по грузовым автомобилям по сравнению со ставками,

установленными на территории Белгородской области и максимально возможные по Налоговому кодексу Российской Федерации. В основном это относится к территориям приморского и красноярского краев, которые характеризуются богатыми полезными ископаемыми и природными ресурсами. По отношению к ставкам, действующим на территории Белгородской области наименьшие ставки по всем видам транспортных средств действуют на территории Приморского края. Следует отметить законом приморского края о транспортном налоге установлена дифференциация ставок в зависимости от возраста автотранспортного средства: до 3 лет, свыше 3 лет до 10 лет и свыше 10 лет. Например, по легковым автомобилям, имеющим мощность двигателя свыше 100 л. с. до 150 л. с. ставки установлены соответственно 20,0 рублей, 12,0 рублей и 7,0 рублей за 1 лошадиную силу. Следовательно, и отклонения от ставок, действующих на территории Белгородской области будут равны 5,0 рублей, 13 рублей и 18,0 рублей. Такая же дифференциация ставок установлена и в отношении грузовых автомобилей. Кроме этого еще более пониженные ставки установлены на легковые автомобили, мотоциклы и мотороллеры, катера и моторные лодки отечественного производства и производства республик бывшего СССР. Например, по легковым автомобилям с мощностью двигателя свыше 100 л. с. до 150 л. с. установлена ставка 5,0 рублей за одну лошадиную силу, то есть меньше на 2,0 рубля по сравнению с установленной ставкой в отношении другой категории легковых автомобилей с такой же мощностью двигателя. Однако, в отношении этих категорий транспортных действует ограничение и по мощности двигателя, то есть уменьшенные ставки не распространяются, например, на легковые машины этой группы с мощностью двигателя более 150 л. с.

Налоговые льготы по транспортному налогу также могут устанавливаться субъектами Российской Федерации. В законе Ленинградской области «О транспортном налоге» от 22.11.2002 года № 51-ОЗ в редакции от

06.06.2016 года статьей 3 установлен достаточно широкий перечень льгот по транспортному налогу. Например, от уплаты налога освобождаются:

- граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, граждане, принимавшие в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах и т.д.;
- общественные организации инвалидов;
- один из родителей, имеющих в составе семьи ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, имеющих в составе семьи трех и более детей в возрасте до 18 лет – за один легковой автомобиль с мощностью двигателя не более 150 л.с. и т.д. (приложение 7).

Дата уплаты транспортного налога физическими лицами установлена во всех рассматриваемых регионах на основе федерального законодательства, то есть не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. Дата уплаты транспортного налога юридическими лицами установлена законами регионов различная. Например, на территории Белгородской области - не позднее 10 числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (до 10 февраля), на территории Московской области - не позднее 28 числа марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (на 1,5 месяца позже, чем на территории Белгородской области) (приложения 5, 6).

Исходя из проведенного анализа следует, что субъектах Российской Федерации широко используют возможности, предоставленные федеральным законодательством в отношении установления размера ставок транспортного налога и порядка его исчисления. Каждый субъект исходит из региональной налоговой политики и учитывает интересы формирования доходов регионального бюджетов с возможностями налогоплательщиков производить полную и своевременную уплату транспортного налога.

### 2.3. Практика налогообложения транспортных средств в зарубежных странах

Как рассмотрено выше в большинстве регионов Российской Федерации величина транспортного налога в основном зависит от мощности двигателя транспортного средства и размера ставки. Только в некоторых регионах действуют дифференцированные ставки в зависимости от года выпуска транспортного средства. В зарубежных странах налогообложение транспортных средств основывается на иных критериях, часто прерогативой является экология окружающей среды. Например, во многих странах введены налоговые льготы для владельцев экологичных автомобилей и, наоборот, санкции для водителей «вредных машин». Рассмотрим особенности налогообложения транспортных средств в ряде зарубежных стран.

Германия. В этой стране правительство стремится найти наиболее оптимальную модель налогообложения транспортных средств. Например, в Германии введен единый принцип налогообложения автотранспортных средств. Владельцы транспортных средств платят одновременно за объем двигателя и за объем выброса CO<sub>2</sub>. Ставка в отношении объема двигателя для машин с бензиновыми двигателями составляет 2 евро за каждые 100 куб. см. Объемы дизельных автомобилей обходятся дороже - по 9 евро за каждые 100 куб. см.

Но дополнительно владельцы транспортных средств в Германии платят и за объем выбросов CO<sub>2</sub>, то есть действует финансовый инструмент, чтобы улучшить экологическую обстановку в стране. Плата составляет 2 евро за каждый грамм CO<sub>2</sub>. Изначально законодательством была установлена допустимая норма выбросов, если автомобиль выделяет меньше 120 г. CO<sub>2</sub> на километр пути, то платить за экологический взнос не нужно. Однако этот лимит будет ежегодно снижаться и в 2014 г. он составил уже 95 г. Таким образом система экологического сбора поощряет покупку и производство более экологичных автомобилей.

Франция. Практически аналогичная система налогообложения транспортных средств действует и во Франции. При регистрации нового автомобиля его владелец уплачивает в бюджет пошлину, величина которой зависит от мощности двигателя автомобиля. Кроме этого, владельцы большинства машин должны платить за каждый грамм CO<sub>2</sub>. Однако от уплаты этого разового налога освобождаются владельцы двух автомобилей, при условии, что транспортные средства выделяют менее 200 г. CO<sub>2</sub> на 1 км. Денежные средства, собранные с «выхлопа», направляются на финансирование программ, направленных на улучшение экологической ситуации во Франции.

В США сбор налогов с владельцев транспортных средств основан на принципиально ином подходе, но также связан с экологией: большую сумму налога платит тот, кто больше ездит. Реализовано это очень просто: транспортный налог включен в цену на топливо.

Дания и Израиль. Владельцы транспортных средств этих стран уплачивают в государственную казну значительно больше российских налогоплательщиков. В Дании власти стремятся поддерживать экологичные виды транспорта вроде велосипедов и мопедов, поэтому при регистрации автомобиля берут плату с владельца 105% стоимости машины. Если же машина стоит больше 34 тыс. крон (это чуть меньше 18 000 долл. США), то лицу, на которое регистрируется транспортное средство придется уплатить государству уже 180% ее цены. Следует отметить, что в Дании большим акцизом облагается и бензин. По сути владелец автомобиля платит налог дважды: при регистрации транспортного средства и при его эксплуатации. Да и сами автомобили в этой стране стоят дороже, чем в других государствах Европы из-за высокого налога на импортные товары.

В Израиле в настоящее время все автомобили условно поделили на 15 экологических групп по уровню загрязнения окружающей среды. Покупатели самых «вредных» машин платят в казну 92% стоимости машины.

Минимальный же налог, составляющий 10% цены, должны отдать государству хозяева электромобилей. За гибриды израильские власти установили налог в размере 30%. В среднем же владельцы автомобилей платят государству около 70% стоимости транспортного средства.

Многие экономисты утверждают, что транспортный налог в странах СНГ и других близлежащих странах Европы значительно ниже, чем в Российской Федерации, причем в этих странах нет такой дифференциации по уровню ставок. Основные дорожно-транспортные сборы, например, в той же Европе «закладывают» в цену топлива, которое во многих странах стандартно стоит в среднем 1 евро за литр.

Следует отметить, что даже в Великобритании, являющейся одной из наиболее богатых стран Европы, предложения увеличить транспортный налог вызывают бурные дискуссии. Несколько лет назад министерство транспорта предложило оснастить все легковые машины и грузовики системами спутниковой навигации, которые будут автоматически отслеживать все перемещения транспортных средств. Чем чаще машина будет передвигаться по перегруженным дорогам, тем выше будет налог [33, 39].

Япония. Иметь собственный автомобиль в Японии тоже достаточно дорого. Там нельзя зарегистрировать машину без справки о том, что для нее есть парковочное место (в Токио аренда парковки может стоить 100 000 иен, т.е. 1000 долл. США в месяц). Кроме того, владельцы машин обязаны проходить техосмотр: новым автомобилям талон выдается на три года, а потом процедуру нужно повторять ежегодно. Стоит она минимум 120 000 иен (1300 долл.). Техосмотр для большого и мощного автомобиля выйдет в разы дороже.

Что касается фискальных сборов, то жителям Японии приходится платить три вида транспортных налогов. Первый платится при покупке машины, он не такой большой - около 5% ее стоимости. Второй налог - при регистрации. Этот разовый налог исчисляется в зависимости от объема

двигателя и массы автомобиля. Чтобы поставить автомобиль на учет с двигателем объемом 2,5 л, придется заплатить около 500 долл.

Кроме этого ежегодно в мае японцы платят в казну собственно сам транспортный налог. Он также варьируется в зависимости от массы и объема двигателя. Владельцы компактных машин отдают сумму в 5000 иен (54 долл.), а владельцу внедорожника нужно будет отдать все 50 000 иен. Зато все деньги, собранные японскими налоговыми службами, направляются на поддержку и поощрение перспективных разработок в автомобильной сфере. Таким образом, сегодня японцы платят за то, на чем они будут ездить завтра.

В зарубежных странах широко распространены системы платного доступа и платного проезда. Они с успехом применяются на уровне локальных мероприятий по организации движения на городских и пригородных территориях. Здесь они выполняют функции:

- организации дозированного впуска на искусственные сооружения (мосты, тоннели, эстакады) с ограниченной пропускной способностью, прежде всего - в целях безопасности движения и ликвидации последствий дорожно-транспортных происшествий;
- ограничения доступа автомобилей в выделенные городские районы или на рекреационные территории.

Примерно так устроены многочисленные платные дороги в Западной Европе, которые обеспечивают, в частности, и трансъевропейские автомобильные перевозки.

Доля платных дорог по сравнению с общей их протяженностью в большинстве зарубежных стран незначительна. Например, в США общая протяженность автомобильных дорог с твердым покрытием превышает 2 млн. миль. Протяженность сети межштатных магистралей составляет 42800 миль. Суммарная протяженность платных участков автомобильных дорог, относящихся к категории хайвэев, 2230 миль. Таким образом, доля платных

участков автомобильных дорог в суммарной протяженности национальной сети составляет всего лишь 0,11%.

Во Франции общая протяженность автомобильных дорог с твердым покрытием 950 тыс. км. Протяженность сети супер-хайвеев (аналога американской сети межштатных магистралей) - 9300 км, в том числе платных дорог 8000 км. Как видно, и во Франции, где сеть платных дорог считается одной из самых разветвленных, доля платных участков автомобильных дорог менее 1% (0,84%).

В Европе вводится в действие спутниковая позиционирующая система «Galileo», обеспечивающая переход от повременных евровиньеток (дорожных сборов) к отслеживанию пробега всех большегрузных автомобилей и автопоездов.

На новую неналоговую систему финансирования дорог переходят в Нидерландах. Покилометровые сборы там взимаются как с пассажирских автомобилей, так и с грузовых при помощи спутникового мониторинга за движением авто. В результате каждый участник дорожного движения платит исходя из того, насколько интенсивно он использует дороги. Покилометровые сборы заменили чрезвычайно высокие налоги на владение автомобилями и на их приобретение. Ожидается, что изначально плата за каждый километр пути составит 3 евроцента, а в дальнейшем увеличится до 6,7 евроцентов. Для легковых автомобилей сборы установлены в диапазоне от 1 евроцента за км для самых маленьких и экономичных автомобилей до 15 евроцентов для внедорожников. Кроме того, учитывается дифференциация тарифа исходя из времени суток [39].

## 2.4. Совершенствование исчисления и уплаты транспортного налога в Российской Федерации

Совершенствование исчисления и уплаты транспортного налога должно исходить от направлений налоговой политики Российской Федерации в целом. На перспективный период они изложены в Проекте «Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов». Основной целью при разработке этого документа было создание условий стабильного развития российской экономики, а также не ухудшение финансового положения граждан России. Исходя из этой цели следует формировать и пути совершенствования транспортного налога [27, 28].

Так как платежи по транспортному налогу поступают в региональные бюджеты субъектов Российской Федерации и имеют целевое использование для строительства новых автомобильных дорог и эксплуатации действующих, что в целом способствует развитию экономики регионов, следует разработать мероприятия по улучшению условий своевременного исполнения обязанности по уплате транспортного налога налогоплательщиками. Для осуществления поставленной цели предлагается внести в Налоговый кодекс Российской Федерации следующие изменения:

- при исполнении обязанности по уплате транспортного налога, не предполагать увязку налогоплательщика и характеристик лица, осуществляющего уплату налога, то есть уплату налога может осуществить иное лицо, не являющееся по законодательству налогоплательщиком;
- в качестве меры по предотвращению и сокращению задолженности в бюджетную систему по транспортному налогу предлагается предоставить налогоплательщикам возможность заблаговременного (до момента возникновения задолженности) переноса срока уплаты транспортного налога по согласованию с исполнительными органами субъектов Российской Федерации;

- в целях стимулирования быстрой и добровольной уплаты сумм налогов и пеней предлагается предоставить возможность налогоплательщику - физическому лицу до вступления решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в законную силу уплатить налоговую санкцию в уменьшенном в два раза размере назначенного штрафа при условии уплаты в полном объеме недоимки и соответствующих пеней.

Следует так же более взвешенно подходить к предоставлению льгот по транспортному налогу. Следует поддержать тех налогоплательщиков, которые осуществляют социально значимые работы и услуги, малообеспеченные категории физических лиц, например, пенсионеров, с целью создания финансовой возможности своевременного исполнения ими обязанностей по уплате налога путем установления пониженных ставок на одну машину отечественно производства. Многодетным семьям установить расширение льготы до достижения тратим ребенком 24 лет, если третий ребенок, достигнувший совершеннолетия, продолжает обучение. Следует увязать это с тем, что в настоящее время обучение в основном осуществляется на платной основе. Льгота может устанавливаться в соответствии с федеральным законодательством на региональном уровне.

Исходя из анализа ставок транспортного налога, действующих в различных регионах Российской Федерации следует более широко применять дифференциацию в зависимости от «возраста» транспортного средства, что связано с улучшением ситуации по загрязнению окружающей среды в регионах [37].

В целом можно отметить, что российские ставки транспортного налога повышать все же необходимо, поскольку ремонт дорог и устранение последствий вреда, наносимого автомобилями окружающей среде, стоит больших вложений. Но следует учитывать и платежеспособность налогоплательщиков.

Следует обратить внимание на развитие сети платных дорог. Это является формой платы за использование качественных и обустроенных автомобильных дорог, которая применяется во многих зарубежных странах. Плата в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам транспортными средствами, имеющими разрешенную массу свыше 12 тонн введена в Российской Федерации по системе «Платон» и вызвала достаточно большую дискуссию. Суть заключается в том, что при движении большегрузных автомобилей, которые используются бизнесом для грузоперевозок, происходит наибольшее разрушение покрытия автодорог, поэтому введена плата за проезд по федеральным трассам.

Обоснованный размер платы составлял 8,2 руб. за километр пробега. Однако были приняты во внимание социальные и экономические последствия введения такой платы, и размер был снижен до 3,5 руб. за километр пробега. Решением Правительства Российской Федерации на период с 1 марта 2016 г. до 31 декабря 2018 г. будет при расчете тарифа применяться понижающий коэффициент тариф составит 3,06 руб./км. Это самый низкий размер платы среди аналогичных систем в Европе. Например, в Австрии ставка доходит до 0,49 долл., в Белоруссии - 0,16 долл. Российский тариф по сегодняшнему курсу - 0,025 долл., что в 6 раз ниже, чем, например, в Белоруссии. Государство планирует выручать от этого платежа 40 млрд ежегодно [41].

Возможно в будущем система платных дорог заменит уплату транспортного налога для отдельной категории транспортных средств. Уже в настоящее время введены в налоговый кодекс вычеты по транспортному налогу, которые уменьшают его сумму на величину платежей по системе «Платон». Но все вопросы по совершенствованию исчисления и уплаты транспортного налога следует принимать взвешенно, учитывая большой круг налогоплательщиков и экономическое развитие страны.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В период становления новой налоговой системы России был принят закон от 18 октября 1991 года № 1759- 1 «О дорожных фондах в РСФСР», который устанавливал четыре вида налогов: федеральный и территориальный налоги на реализацию горюче-смазочных материалов, налог на пользователей автомобильных дорог, налог с владельцев транспортных средств и налог на приобретение транспортных средств. Цель – сформировать фонды, которые имели целевое назначение и использовались для строительства и эксплуатации автомобильных дорог. Впоследствии ряд налогов был отменен, а налог с владельцев транспортных средств трансформирована в ныне действующий транспортный налог.

Нормативно-правовое регулирование исчисления транспортного налога имеет большое значение, как для государства, так и для налогоплательщика. При исчислении и уплате транспортного налога следует учитывать положения, как документов федерального значения, так и региональное законодательство о транспортном налоге.

Во третьем параграфе первой главы рассмотрены актуальные вопросы исчисления и уплаты транспортного налога. Порядок применения нормативно правовой базы по транспортному налогу рассмотрен на примере определения налогоплательщика при аренде воздушного судна в силу неоднозначности положений ведомственных документов и Налогового кодекса. Однако в силу признания верховенства положений гражданского и налогового законодательства судебные органы признали плательщиком транспортного налога арендодателя.

Рассмотрен вопрос правильности применения налоговых ставок в силу неоднозначности отнесения автомобиля скорой медицинской помощи к

автобусам или легковым транспортным средствам. В силу признания Российской Федерацией Конвенции о дорожном движении комплексный сделан вывод о том, что при исчислении транспортного налога на автомобиль скорой медицинской помощи на базе ГАЗ 322173 его следует относить к категории легковых автомобилей.

Во второй главе проведен анализ исчисления и уплаты транспортного налога в отдельных регионах Российской Федерации. В первом параграфе проведен анализ регионального законодательства, действующего на территории Белгородской области. Отмечено, что в регионе установлены ставки в пределах, разрешенных федеральным законодательством, для большинства категорий объектов налогообложения они достигают максимального значения. Для отдельных категорий налогоплательщиков установлены льготы.

Проведен анализ поступления платежей в региональный бюджет. Отмечена тенденция роста: 2013 г. платежи составили 1298,2 млн. руб., а 2015 г. – 1572,9 млн. руб. В разрезе категорий налогоплательщиков больше платежей поступает от физических лиц: в 2015 году от организаций поступило 372,1 млн. руб., а от физических лиц – 1200,8 млн. руб.

Во втором параграфе проведен сравнительный анализ налогообложения транспортных средств на территории отдельных регионов России. Установлено, что на территории Белгородской области действуют более высокие ставки, чем в Курской и Липецкой областях. Основной причиной являются разные возможности формирования доходов региональных бюджетов, в том числе и средств эксплуатации и строительства дорог.

Наиболее низкие ставки транспортного налога действуют на территории Красноярского края. Наибольшая дифференциация ставок установлена в Приморском крае: учитывается год выпуска транспортного средства. Например, по легковым автомобилям, имеющим мощность двигателя свыше

100 л. с. до 150 л. с. ставки установлены: возраст до 3 лет - 20,0 рублей, свыше 3 лет до 10 лет - 12,0 рублей и свыше 10 лет - 7,0 рублей за 1 лошадиную силу.

Отмечено, что в региональном разрезе устанавливаются различные даты уплаты налога для организаций. Например, на территории Белгородской области - не позднее 10 числа второго месяца, на территории Московской области - не позднее 28 числа марта года, следующего за истекшим периодом.

Рассмотрена практика применения транспортного налога в зарубежных странах и пути совершенствования. Следует отметить, что в зарубежных странах действуют различные системы налогообложения транспортных средств. Например, в Германии введен единый принцип налогообложения автомобилистов. Владельцы транспортных средств платят одновременно за объем двигателя и за объем выброса CO<sub>2</sub>. В США сбор налогов с автомобилистов построен по принципиально иной системе: больше платит тот, кто больше ездит: транспортный налог включен в цену на топливо.

В отношении совершенствования исчисления и уплаты транспортного налога предлагаются следующие мероприятия: установить возможность уплаты транспортного налога третьим лицом; предоставить налогоплательщикам возможность заблаговременного переноса срока уплаты транспортного налога и т.д. Следует более взвешенно подходить к предоставлению льгот. Поддерживать тех налогоплательщиков, которые осуществляют социально значимые работы и услуги, малообеспеченные категории физических лиц, многодетные семьи, более широко применять дифференциацию в зависимости от «возраста» транспортного средства, обратить внимание на развитие сети платных дорог.

Возможно в будущем система платных дорог заменит уплату транспортного налога для отдельной категории транспортных средств. Но все вопросы по совершенствованию исчисления и уплаты транспортного налога следует принимать взвешенно, учитывая большой круг налогоплательщиков и экономическое развитие страны.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: в ред. от 21 июля 2014 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
2. Гражданский Кодекс Российской Федерации [Текст]: Часть первая в ред. от 07 февраля 2017 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
3. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: Часть первая в ред. от 28 декабря 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: Часть вторая в ред. от 28 декабря 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
5. Кодекс внутреннего водного транспорта Российской Федерации [Текст]: федер. закон от 07.03.2001 № 24-ФЗ в ред. от 03 июля 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
6. Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации [Текст]: федер. закон от 30 апреля 1999 г. № 81-ФЗ в ред. от 07 февраля 2017 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
7. Воздушный кодекс Российской Федерации [Текст]: федер. закон от 19.03.1997 г. № 60-ФЗ в ред. от 06 июля 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
8. О дорожных фондах в РСФСР [Текст]: федер. закон от 18 октября 1991 № 1759-1 в ред. от 13 июля 2015 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

9. О безопасности дорожного движения [Текст]: федер. закон от 10 декабря 1995 № 196-ФЗ в ред. от 15 июля 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

10. О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации [Текст]: Постановление Правительства РФ от 12.08.1994 г. № 938 в ред. от 25 мая 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

11. О порядке регистрации транспортных средств [Текст]: Приказ МВД России от 24.11.2008 г. № 1001 в ред. от 13 февраля 2015 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

12. Методические рекомендации по применению главы 28 Налогового кодекса Российской Федерации [Текст]: Приказ МНС России от 09.04.2003 г. № БГ-3-21/177 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

13. О транспортном налоге [Текст]: Закон Белгородской области от 28 ноября 2002 г. № 54 в ред. от 28 ноября 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. Банк «Регион. вып. Белгородская область».

14. О транспортном налоге в Московской области [Текст]: Закон Московской области от 16 ноября 2002 г. № 129/2002-03 в ред. от 22 октября 2014 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

15. О транспортном налоге [Текст]: Закон Ленинградской области от 12 ноября 2002 г. № 51-оз в ред. от 06 июня 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

16. Об исполнении областного бюджета за 2013 год [Текст]: Закон Белгородской области от 01 июля 2014 г. № 285 // Справочная правовая

система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. Банк «Регион. вып. Белгородская область».

17. Об исполнении областного бюджета за 2014 год [Текст]: Закон Белгородской области от 23 июня 2015 г. № 376// Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. Банк «Регион. вып. Белгородская область».

18. Об исполнении областного бюджета за 2015 год [Текст]: Закон Белгородской области от 28 июня 2016 г. № 85// Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. Банк «Регион. вып. Белгородская область».

19. О внесении изменений и дополнений в решения Правительства Российской Федерации по вопросам обеспечения безопасности дорожного движения [Текст]: Постановление Правительства РФ от 31.07.1998 № 866 в ред. от 19 июля 2007 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

20. ОК 013-94. Общероссийский классификатор основных фондов [Текст]: Постановление Госстандарта РФ от 26.12.1994 № 359 в ред. от 14.04.1998 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

21. Об утверждении Правил государственной регистрации маломерных судов, поднадзорных Государственной инспекции по маломерным судам Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий [Текст]: Приказ МЧС РФ от 29.06.2005 № 500 в ред. от 21.07.2009 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

22. Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по транспортному налогу в электронной форме и Порядка ее заполнения [Текст]: Приказ ФНС России от 20.02.2012 г. № ММВ-7-11/99@ в

ред. от 25 апреля 2014 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

23. Постановлением Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 1218/12 по делу № А40-11161/11-127-91 [Текст]: // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

24. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Дорджиева Санала Валерьевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 359 и положениями пункта 1 статьи 361 Налогового кодекса Российской Федерации [Текст]: Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2014 г. № 1568-О // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

25. Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов [Текст]: // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

26. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов [Текст]: // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

27. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Текст]: // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

28. Проект «Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов» [Текст]: // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

29. О транспортном налоге [Текст]: Письмо ФНС России от 07.11.2013 № БС-4-11/19977@) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

30. Письмо ФНС России от 13.05.2015 N БС-3-11/1919@) [Текст] // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

31. О транспортном налоге в отношении транспортного средства с разрешенной массой свыше 12 т, зарегистрированного на лизингодателя [Текст]: Письмо ФНС России от 17.02.2017 № БС-4-21/3029@) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

32. Авдеенкова, М.П. Как платить транспортный налог, если организация переехала, а транспорт не перерегистривала [Текст] / М.П. Авдеенкова // Главная книга. – 2013. - № 5. – с. 31-34.

33. Авдеев, В.В. Транспортный налог: все об изменениях [Текст] / В.В. Авдеев // Бухгалтер – профессионал автотранспортного предприятия. -2 014. - №2. - с. 41-43.

34. Барзненок, Н. Транспортный налог... без регистрации [Текст] / Н. Барзненок // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». - 2015. - № 1-2. - С. 44 - 46.

35. Брызгалин, А.В. Актуальные вопросы современного налогового контроля: анализ ситуаций и судебная практика [Текст]: тематический выпуск / под ред. А.В. Брызгалина // Налоги и финансовое право. - 2014. - № 12.

36. Валова, С. Разъяснения Минфина по исчислению транспортного налога [Текст] / С. Валова // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2014. - № 8. - С. 53 - 63.

37. Вайтман, Е. Особых норм в отношении сезонной деятельности в НК РФ нет, а налоговых нюансов много [Текст] / Е. Вайтман // Российский налоговый курьер. - 2015. - № 13-14. - С. 48 – 51.

38. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование [Текст]: учебник / Е.С. Вылкова. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 660 с.

39. Дубских, В.Н. Практика исчисления транспортного налога в России и зарубежных странах [Текст] / В.Н. Дубских, Е.М. Кот // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 3. - С. 41 - 48.

40. Как определить расчетную ставку транспортного налога, если размеры ставок для мощности двигателя, указанной в л. с. и кВт, различны? [Текст] // Электронный журнал -Азбука права. - 2015.

41. Копин, Д. Будущее транспортного налога, или Страсти по «Платону» [Текст] / Д. Копин // Налоги. 2016. - № 1. - с. 15 - 20.

42. Маркина М.А. Вопрос-ответ // Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. – № 2. – с. 27-31.

43. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика [Текст]: учебник для бакалавриата 3-е изд., перераб. и доп. / В.Г. Пансков. – М.: Издательство Юрайт, 2013. - 747 с.

44. Перов, А.В. Налоги и налогообложение [Текст]: учеб. пособие для бакалавров / А.В. Перов, А.В. Толкушкин, -11-е изд., перераб. и доп. –М.: Издательство Юрайт, 2012. - 899 с.

45. Соколова, О. Транспортный налог при угоне ТС. [Текст] / О. Соколова // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». - 2015. - № 22. - С. 31 - 32.

46. Суд решил [Текст] // Главная книга. - 2015. - № 14. - С. 89 – 91.

47. Тарасова, В.Ф. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.В. Сапрыкина, Л.Н. Семькина; под общ. ред. В.Ф. Тарасовой. - М.: КНОРУС, 2016. - 496 с.

48. Шестакова, Е.К. Налоги в «новой Москве». Что нас ждет в будущем? [Текст] / Е.К. Шестакова // Финансовая газета. - 2014. - № 26. - С. 8 - 9.

49. Черник, Д. Г. Налоги и налогообложение [Текст]: Учебное пособие / Д.Г. Черник, Ю.Д. Шмелев – М. : Юрайт. – 2013 г. – 652 с

50. Яковенко, Н. Транспортный налог: «уничтожение» налоговой базы [Текст] / Н Яковенко // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». - 2015. - № 11. - С. 26 - 28.

51. Информационные ресурсы Министерства финансов России [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов России. – Режим доступа: [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru).

52. Информационные ресурсы Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – Режим доступа: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) .

53. Информационные ресурсы Федерального казначейства [Электронный ресурс] // Официальный сайт Казначейства России. – Режим доступа: [www.roskazna.ru](http://www.roskazna.ru).

54. СПС «КонсультантПлюс» [Официальный сайт]. — [М., 2015]. — URL: <http://www.consultant.ru/>

ПРИЛОЖЕНИЯ