## Содержание

Содержание 2

Введение 3

Характеристика экономики Дании. 5

Характеристика налоговой системы Дании. 10

Возможность применения опыта налогообложения в Дании к Российской налоговой системе. 20

 Заключение 24

 Список используемых источников 26

Приложения………………………………………………………………… 27

## Введение

В налогах воплощено экономически выраженное существование государства. Налог – основа многих финансовых систем, в том числе и большинства стран ЕС, а в частности Дании.

В последнее время стали появляться статьи с исследованиями на тему анализа налоговых систем. В странах ЕС идёт гармонизация налогового пространства. На фоне этого в особую статью можно выделить Данию. Результаты многих экономических анализов показывают, что Дания не только высокоразвитая страна в плане налогового регулирования и налоговых отношений, но также страна с развитой системой социальной поддержки, пенсионного обеспечения и т.д.

Налоговое регулирование является одним из основных инструментов управления экономикой многих стран. С помощью изменения ставок государство может воздействовать на положение рынка и экономики в целом. Что касается Дании – налоговая система данной страны является целостным механизмом, который функционирует практически без сбоев. Основной функцией налоговой системы является перераспределение совокупного дохода между резидентами страны. Кроме того налоги в Дании обуславливают эффективность и экономики в целом..

Дания – довольно развитая страна. Экономика Дании социально-ориентирована. В этой стране очень хорошо развито сельское хозяйство, машиностроение. Успешно конкурирует Дания также и на рынке высоких технологий. Несмотря на ограниченность ресурсов и ориентированность на внешнюю торговлю и импорт – Дания занимает седьмое место по расчёту ВВП на душу населения.

Налоговая система Дании многоуровневая и децентрализованная. Сбор и распределение налогов осуществляется в основном на местном уровне. Доля налоговых доходов в ВВП составляет до 50%. Следствием высоких налогов является не теневая экономика (в Дании один из самых низких уровней коррупции и теневого сектора), а значительный уровень личных доходов населения. Это связано с тем, что налоги идут в первую очередь на социальные нужды населения.

С практической точки зрения анализ налоговой системы Дании поможет определить общие тенденции развития налоговых систем в других странах и может служить основным источником данных для сравнительного анализа налоговых систем в разных странах. Несмотря на то, что произошла серьезная унификация налоговых систем и многие изменения были осуществлены единообразно, налоговые системы даже внутри стран Европейского Сообщества серьезно различаются.

Исходя из вышеперечисленного, эта страна была выбрана для написания данного реферата.

Целью реферата является описание налоговой системы Дании. Рассмотрение основных налогов этой страны, схема функционирования механизма перераспределения доходов бюджета, описание работы налоговых органов и т.п. Описание налоговой системы Дании будет дополнено сравнительным анализом опыта этой страны с опытом налогообложения в России. Кроме того возможностей применения положительного опыта налогообложения Дании в России.

Продолжающаяся реформа российского налогообложения настоятельно требует скрупулезного анализа и осмысления изменений налоговых систем зарубежных стран. Выявление общих тенденций развития налоговых систем позволит освободиться от отдельных налоговых мифов, догм и иллюзий, которыми, несмотря на сравнительно короткий период использования налогов в России, засорено общественное сознание.

Основными задачами реферата являются:

1. Рассмотрение общих принципов построения налоговой системы Дании;
2. Выделение основных, наиболее значимых налогов в этой стране;
3. Описание системы функционирования налоговых служб и система сбора налогов в Дании;
4. Определение возможности применения положительного опыта Дании в практике налогообложения в Российской Федерации.

Основой для реферата послужил учебник под редакцией В.Г. Князева, Д.Г. Черника – «Налоговые системы зарубежных стран». В нём изложены основные характеристики налоговой системы Дании. Кроме того теоретической основой для реферата послужил учебник «Финансы» под редакцией В.В. Ковалёва. Здесь изложены основные принципы построения налоговых систем в разных странах ми

*Характеристика экономики Дании.*

**Дания относится к так называемым скандинавским странам. Данные государства располагают довольно значительными природными ресурсами при относительно небольшой численности населения.**

«Большую роль в экономике Дании играет государственный сектор. В нем занято около 33% всей рабочей силы в стране. Государственные расходы соответствуют приблизительно 25% ВВП, а объем налоговых поступлений - около 50% ВВП. Эти показатели - среди самых высоких по странам ОЭСР. В результате состояние государственного бюджета в большой степени зависит от экономической активности в стране. Соответственно состояние системы государственных финансов заметно улучшается в периоды экономического "бума". Так, в 2000 году профицит государственного бюджета Дании составил 35 000 млн. датских крон (почти 3% ВВП), а объем государственного долга сократился до показателя, не превышающего 50% ВВП (один из самых низких показателей в ЕС).»[[1]](#footnote-1)

Государственная политика Дании в большой мере ориентирована на социальную сферу. Обеспечение пенсий, пособий, сфера здравоохранения и другие функции ложатся в Дании на плечи государства.

«Сложность изменений в обществе, возможности и недостатки новых технологий, с одной стороны, означают вмешательство государства в те области, которые ранее не регулировались. А с другой стороны, государство должно обеспечить создание системы услуг и информации, которая обеспечила бы развитие торговли и промышленности даже в условиях все возрастающей конкуренции.»[[2]](#footnote-2)

В Дании все задачи по социальному обеспечению были переданы государству, которое должно было обеспечить уход за детьми, образование, пенсии по старости, дома для престарелых людей, больницы и т.п.

«Датское общество характеризуется тем, что выполнение этих задач происходит за счет налогов, а также тем, что в принципе все граждане имеют равное право воспользоваться указанными видами деятельности государства. В тех странах, где некоторые виды такой деятельности осуществляются за счет работодателя или страхования, не существует равного права на пользование ими, поскольку оплата производится работодателем или через систему страхования, что порождает неравные условия.»[[3]](#footnote-3)

Развитие современного общества в Дании характеризуется существенным усилением роли государственного сектора. Налоговое бремя с 1950 по 1988 гг. возросло с 20% до 52% валового национального дохода. Это следствие того, что большая часть новых задач в области предоставления услуг промышленности и торговле, а также в сфере воспроизводства людского потенциала решается государством, которое покрывает затраты на финансирование путем введения налогов.

В то же время высокие налоги компенсируются солидными доходами, как личными, так и от предпринимательской деятельности. Это не мешает не только резидентам, но и нерезидентам Дании открывать новые предприятия. К тому же организация своего бизнеса в Дании – вещь довольно-таки не сложная: «Избежать уплаты налогов в этой стране не получится, но начать дело без знания налоговых законов можно. Достаточно оплачивать в срок все счета, которые присылает государственная налоговая служба. Если непонятно, откуда взялась та или иная сумма, можно попросить разъяснить. Клерки в фискальном ведомстве доходчиво все растолкуют.

Нанимать бухгалтера тоже совсем не обязательно. Всю бухгалтерию начинающему предпринимателю заменит обыкновенная школьная тетрадь: слева написано, сколько вы потратили за этот день, справа – сколько вы заработали. Плюс две папки: в одной квитанции об оплате покупок, в другой все выписанные клиентам счета.»[[4]](#footnote-4)

Финансовой основой скандинавской социал-демократии является государ­ственный бюджет, который предполагает достаточно высокий уровень госу­дарственных расходов, для финансирования которых установлен достаточно высокий уровень налогового бремени. Государ­ственный сектор скандинавской экономики - это отнюдь не тотальное государ­ственное регулирование и контроль, полномасштабная государственная собственность, а перераспределение государством ВВП через налоговую систему для достижения принципа социальной справедливости.

Основными экономическим функциями государства в Дании являются разработка долговременной стратегии развития экономики, выработка приоритетов развития национального хозяйства, инвестиционная политика, стимулирование НИОКР, внешнеэкономическая стратегия и за­конодательное регулирование предпринимательства.

«Социальная направленность скандинавской модели заключается в:

* *перераспределительной роли* государства в экономике, воздействии на экономику через механизм налогообложения, действии принципа «выравнивания доходов» путем передачи части доходов предпринимателей в пользу трудящихся, работающих по найму, социальной защите населения;
* *активности общества в социально-экономических процессах*: на практике воплощается принцип социального партнерства трудящихся, профсоюзов и предпринимателей;
* *экономической политике властей*, нацеленной на первоочередное решение социальных проблем, в частности уменьшение количества безработных;
* *высокой этике труда и предпринимательской культуре*, высочайших морально-этических нормах поведения жителей скандинавских стран.»[[5]](#footnote-5)

В Дании существует очень мощная система социальных гарантий, а государство и бизнес являются равными партнерами в экономи­ческой системе. Экономика Дании довольно конку­рентоспособна ( 3 место среди 47 ведущих стран мира), но и она отягощена значительными социальными расхо­дами.

«Основными отличительными чертами экономики Дании являются:

1) Высокая степень интеграции в систему мирохозяйственных связей. Страны Северной Европы, пожалуй, в наибольшей степени интегрированы в мировую экономику, они достаточно быстро адаптируются к изменениям во внешней среде международного бизнеса, обладают передовым производством, высококвалифицированной рабочей силой. На первый план здесь выдвину­лись отрасли высоких технологий, наукоемкое производство: производство медицинских приборов (компании Polar Electronics и Gambro), автомобилестроение (Scania), высокотехнологичное судо­строение, фармацевтика (компания Astra) и биотехнологии.

Высокий производственный потенциал Северной Ев­ропы подтверждают нижеследующие цифры: представляя менее 1% населения развитых стран мира, на данный регион приходится 3% ВВП и промышленно­го производства, а также 5% экспорта. Свыше половины ВВП стран Северной Европы поступает на экспорт.

2) Высокая доля государственного участия в экономике через механизм перераспределения ВВП. В среднем около 30% ВВП Дании перераспределяется через налогообложение и взносы предпринимателей на со­циальное страхование в пользу трудящихся. Государство, кроме того, стимули­рует научно-технический прогресс, почти на 80% финансируя сферу НИОКР.

3) Наличие мощных финансово-промышленных групп, а также разви­тое кооперативное движение.

4) Высокая квалификация рабочей силы. Высокие образовательные стан­дарты средней и высшей школы, программы тренинга и переподготовки пер­сонала обеспечивают соответствие уровня квалификации рабочей силы необ­ходимым требованиям, предъявляемым рынком.

5) Социальная направленность экономической политики правительства. Государство в Дании обеспечивает полную занятость насе­ления.

6) Активное приспособление экономических структур к меняющимся ус­ловиям мирохозяйственного развития.»[[6]](#footnote-6)

 «Датское сельское хозяйтсво производит продукцию достаточную для 15 миллионов людей - эта цифра в три раза больше, чем население Дании. Хотя роль сельского хозяйства в экономике Дании неминуемо снижается в связи с индустриализацией и экономическим развитием, оно все еще занимает важное место в экономике страны как источник валютной выручки[[7]](#footnote-7), как важный фактор рынка занятости и как главный фактор в обеспечении населения пищевыми продуктами ежедневного спроса.»[[8]](#footnote-8)

Дания - индустриальная страна с высоким уровнем развития монополий. 25 крупнейших акционерных обществ контролируют более 53% промышленности, сельского хозяйства и торгово-финансовых предприятий, 57% всех банковских операций осуществляется 3 крупнейшими банками. До 33% промышленных предприятий контролируются иностранными компаниями (американскими, шведскими, германскими), особенно в таких отраслях как машиностроение, нефтедобывающая, нефтеперерабатывающая, пищевая и химическая .

Свыше 80% промышленной продукции приходится на ведущие отрасли:

**металлообрабатывающую и машиностроительную** (особенно судостроение, производство судовых двигателей, сельскохозяйственных машин, электротехническая, радиоэлектронная),

**пищевкусовую** (молочное, мясоконсервное, мукомольное, сахарное, табачное, пивоваренное производство),

**химическую**,

**целлюлозно-бумажную**,

**текстильную**.[[9]](#footnote-9)

Датские природные ресурсы весьма ограничены. В 1970-х гг. экономика страны полностью зависела от импорта нефти, 90% которой шло на производство электроэнергии. Нефтяные корпорации являются основным плательщиком налога на прибыль корпораций. Обнаруженные нефтяные месторождения в датском секторе Северного моря частично снизили зависимость Дании от состояния мировых нефтяных рынков. Около 90% электроэнергии производится теперь на угольных электростанциях (в 1970-х гг. доля угольных электростанций составляла около 10%).[[10]](#footnote-10)

Объем внешней торговли Дании составляет приблизительно 2/3 ее валового внутреннего продукта. При этом большая часть внешней торговли осуществляется с другими странами Евросоюза. Крупнейший торговый партнер Дании - Германия. За ней следуют Швеция и Великобритания.[[11]](#footnote-11) Крупнейшими партнерами за пределами ЕС являются Норвегия, США и Япония. После падения в 1989 г. Берлинской стены стали стремительно развиваться экономические связи со странами Восточной Европы. Из них набольшее значение для Дании приобрела торговля с Польшей. Россия на сегодняшний день занимает 14 место по объемам торговли с Данией.[[12]](#footnote-12)

Дания вынуждена импортировать широкий круг товаров. Около 30% импорта приходится на потребительские товары. Оставшуюся часть составляют: сырье, полуфабрикаты, энергоносители, оборудование, транспортные средства и т.д.

Сейчас особый упор в структуре экономики делается на более активной политике на рынке труда (в связи с основным доходом государства – налогом с физических лиц) (обучение и предложение вакансий), на котором делаются попытки улучшить квалификацию безработных.

*Характеристика налоговой системы Дании.*

|  |
| --- |
| **В жизни неизбежны две вещи – смерть и налоги.****Бенджамин Франклин.** |

***«Неофициальным, но признанным чемпионом мира по сбору налогов является небольшая Дания, где они составляют 51,7% валового национального продукта (ВНП).»[[13]](#footnote-13)***

Развитие современного общества в Дании характеризуется существенным усилением роли государственного сектора. Налоговое бремя с 1950 по 1988 гг. возросло с 20% до 52% валового национального дохода. Это следствие того, что большая часть новых задач в области предоставления услуг промышленности и торговле, а также в сфере воспроизводства людского потенциала решается государством, которое покрывает затраты на финансирование путем введения налогов.

**Общие принципы организации налоговой системы Дании.**

Дания - страна с достаточно высоким уровнем налогов.[[14]](#footnote-14) В структуре доходов бюджета[[15]](#footnote-15) (структура бюджета Дании рассмотрена в приложениях 1, 2, 3, 4) около половины занимает подоходный налог с физических лиц. К примеру сумма доходов бюджета от уплаты налогов в 2002 году составила 106 млрд. долларов США. Размер налоговой ответственности зависит от статуса налогоплательщика (резидента или нерезидента) и от источника получения дохода. Кроме граждан, проживающих постоянно на территории Дании, к резидентам относятся физические лица, находящиеся на территории страны в течение полных шести месяцев, даже если они не имеют постоянного жилья. Резиденты выплачивают налог со всего дохода, полученного как в стране, так и за ее пределами, нерезиденты - только с доходов, полученных на территории Дании. Различные виды доходов облагаются по разным ставкам. Для целей налогообложения доходы дифференцируются по следующим группам: личные доходы, доходы от капитала, налогооблагаемого простого дохода и дохода от акций.[[16]](#footnote-16)

Рассмотрим основные виды налогов в Дании[[17]](#footnote-17).

Подоходный налог - один из основных налогов Дании. Это связано прежде всего с социально-ориентированной экономикой. В этой стране основным доходом населения, как ни странно, является заработная плата, причём уровень её довольно существенный.

 «Подоходный налог включает в себя государственный, муниципальный и церковный налоги. Средняя ставка муниципального и церковного налогов в сумме составляет 29,5 %. Ставка государственного налога дифференцирована в зависимости от дохода. Если простой налог превышает 134500 датских крон, дополнительно устанавливается налог в размере 5 % и 15 % - при превышении дохода 243500 датских крон. Предельная ставка подоходного налога составила в 1996 г.- 61 %, в 1998 г. предполагается ее снижение до 58 %.»[[18]](#footnote-18)

«Подоходный налог с физических лиц-резидентов взимается с их личного дохода (включая заработную плату, пенсии, поступления от предпринимательской деятельности) и с дохода от владения имуществом (капиталом), находящимся в Дании и за границей. Базовая ставка с личного дохода - 14,5%, дополнительно взыскивается 5% с дохода, превышающего 173,1 тыс. датских крон. Ставка с дохода от имущества - 50%. Предусмотрены скидки. Нерезиденты уплачивают налог только с доходов в Дании (без скидок).»[[19]](#footnote-19)

С 1994 г. введен новый налог в социальные фонды. Ставка в 1996 г. составила 7 % от валовой заработной платы. Налогооблагаемая база может быть уменьшена на суммы взносов по страхованию по безработице, суммы пожертвований, некоторые виды транспортных расходов, затраты на воспитание детей и алименты.

Налогом на доход от капитала облагается краткосрочная прибыль, возникающая от операций по акциям, находящимся во владении менее чем три года.[[20]](#footnote-20)

«Прибыль, возникающая при реализации акций, принадлежащих кому-либо на праве собственности более чем три года, облагается налогом в зависимости от того, включены акции в список котировок или нет. Ставка налога на доход от акций за доход, не превышающий 33800 датских крон, установлена в размере 35 %, а на доход более 33800 датских крон - 40 %. Убытки могут быть зачтены за счет прибыли по такой же категории долгосрочных доходов, а убытки свыше этих сумм могут быть перенесены в счет прибыли последующих пяти лет. Все доходы от не листинговых акций (акций, которые не участвуют в котировках) облагаются по ставкам 25 % и 40 % в соответствии с размером портфеля акций.

Льготы по понесенным убыткам достаточно весомы. Убытки сначала вычитаются за счет полученной долгосрочной прибыли, но если это по некоторым причинам неосуществимо, то суммы убытков могут быть предметом уменьшения налогооблагаемой прибыли. Прибыль от продажи частного дома или квартиры, в которой их собственник жил в течение длительного периода, обычно освобождается от налога. Капитальная прибыль, полученная от продажи или погашения облигаций или других ценных бумаг, выпущенных в эквиваленте датских крон, освобождается от налогообложения при условии, что номинальная процентная ставка по этим финансовым инструментам не более 6-7 % по эмиссиям, проведенным до 1995 г. Прирост в отношении долговых инструментов, приносящих низкий доход, облагается налогом как доход от капитала.»[[21]](#footnote-21)

Доход от инвестиционной деятельности, проценты и некоторые зарубежные инвестиции включаются в *капитальные доходы*.

Дивиденды облагаются налогом в размере 25-30%, этот налог удерживается у плательщика компанией, осуществляющей свои обязательства.[[22]](#footnote-22) «Налог на дивиденды взимается с физических и юридических лиц. Стандартная ставка 30%. Физические лица, получающие дивиденды в сумме свыше 32,7 тыс. датских крон, уплачивают налог по ставке 40%. Юридические лица, получающие дивиденды в подконтрольных датских фирмах (при владении не менее 25% акций) и в иностранных фирмах (при определенных условиях), не включают эти дивиденды в сумму налогооблагаемого дохода. Держатели акций за границей могут потребовать возврата налога, если есть соглашение об избежании двойного налогообложения.»[[23]](#footnote-23)

Годовая налоговая декларация должна быть предоставлена в налоговые органы по месту проживания не позднее 31 мая года, следующего за отчетным годом. Если физическое лицо осуществляет предпринимательскую деятельность, то крайний срок подачи декларации - 30 июня.[[24]](#footnote-24)

Подоходный налог уплачивается авансовыми платежами в течение налогового года на основании предварительной налоговой регистрации.

Суммы, уплаченные свыше причитающегося налога, возмещаются с дополнительным процентным начислением в размере 4 % в сроки предоставления извещения налоговыми органами.

Рассмотрим основные вопросы *корпоративного* налогообложения.

«Компания считается резидентом Дании, если она была зарегистрирована согласно датскому законодательству или если главный орган управления этой компанией расположен на территории Дании. Юридические лица - резиденты Дании имеют полную налоговую обязанность по всему доходу, полученному как на территории Дании, так и за ее пределами. Компании-нерезиденты выплачивают налоги только с тех доходов, источники которых находятся в Дании, включая прибыль постоянного представительства, доходы от земельных участков, авторские гонорары, дивиденды и другие источники доходов. Налоговое бремя распространяется на доходы, полученные в отчетном финансовом году. Началом финансового года для только что созданной компании является момент ее регистрации.»[[25]](#footnote-25)

Налог на прибыль корпораций. Ставка налога для основной части компаний, в том числе иностранных, составляет 34%; для закупочных, производственных и сбытовых ассоциаций - 16%. Не существует различий при налогообложении распределенной и нераспределенной прибыли компании.

Установлены достаточно жесткие правила определения и корректировки налогооблагаемой прибыли.

Капитальные затраты обычно не уменьшают налогооблагаемую базу. Однако некоторые виды затрат на открытие и расширение бизнеса, такие, как затраты на маркетинговые исследования, гонорары, выплаченные экспертам, и регистрационная пошлина, могут уменьшить налогооблагаемую базу предприятия. Дивиденды и проценты вычитаются в полном объеме.

Предприятие может уменьшить размер чистой стоимости материальных запасов по бухгалтерским книгам предприятия в целях налогообложения до 12 % в год, независимо от других положений, вычитаемых из налогооблагаемой базы, по устаревшим и труднореализуемым объектам.

Амортизация не учитывается в целях налогообложения корпоративным налогом и, соответственно, должна быть прибавлена к балансовой стоимости активов при определении налогооблагаемого дохода. Ставки амортизационных отчислений и метод списания в приложении 1[[26]](#footnote-26).

Ускоренная амортизация может быть предоставлена по машинам, оборудованию и зданиям начиная с года подписания контракта до момента доставки этих активов, контрактная стоимость которых должна превышать 700000 датских крон. Сумма амортизационных отчислений по ускоренному методу списания не может быть выше 30 % от общей стоимости по контракту и не должна превышать 15 % в год. Специальные повышенные ставки амортизационных отчислений установлены для зданий, машин и оборудования, принадлежащею предприятиям, основанным (зарегистрированным) на территории зон свободного предпринимательства.

«Прибыль, полученная от реализации акций, находившихся во владении более чем 3 года, освобождена от налога, если операции с ценными бумагами не являются специальной деятельностью (основным источником дохода).

Прибыль, полученная от распоряжения объектами недвижимости, принадлежащими на правах собственности более чем три года, может быть уменьшена до 5 % за каждый год (после трех лет инкубационного периода) владения недвижимостью, но не более 30 %.

Дивиденды освобождаются от налога при условии, что их получатель владеет не менее чем 25 %-ным пакетом акций в течение полного финансового года. В остальных случаях 66 % нераспределенных дивидендов должны быть включены в налогооблагаемую базу. Если дивиденды получены от зарубежных источников, то они подлежат обложению налогом согласно датскому законодательству.

Убытки, понесенные в финансовом году, могут быть списаны в течение последующих пяти лет и не могут быть списаны за счет прибыли года, в котором они были получены.»[[27]](#footnote-27)

Работодатель обязан выплачивать за каждого работника, занятого полный рабочий день, ежемесячный взнос в пенсионный фонд в размере 1491 датских крон. Суммы, выплачиваемые в пенсионный фонд, полностью вычитаются из налогооблагаемой базы при расчете корпоративного налога.

«Датская компания, имеющая отделение или филиал за рубежом, обязана включать в совокупный доход головной компании прибыли и убытки, полученные этим отделением в отчетном финансовом году. Однако датская компания может получить налоговый кредит на сумму доходов, полученных из зарубежного источника, при условии, что доходы, принадлежащие этому отделению, не будут превышать 50 % от суммы совокупного дохода из всех источников.»[[28]](#footnote-28)

Однако льготное налогообложение доходов от зарубежных источников постепенно ликвидируется и к 2000 г. предполагается эту льготу полностью отменить.

Налог уплачивается двумя авансовыми платежами: 20 марта и 20 ноября отчетного финансового года. Суммы авансовых платежей рассчитываются как средняя сумма налога за последние три года, соответственно один взнос равен 50 % от этой суммы. Компании, применяющие форму выплаты налога по счету, при неполном перечислении причитающегося налога обязаны заплатить пени в размере с 11,75 % от суммы неуплаченного налога.[[29]](#footnote-29)

«Налоговая декларация по налогу на прибыль корпораций должна быть представлена в налоговые органы не позднее 6 месяцев до окончания финансового года. Если окончание финансового года попадает в промежуток от 1 января до 31 марта, то крайний срок для представления декларации - это 1 июля. Пересмотр и перерасчет поданных деклараций может проводиться вплоть до 31 июля.»[[30]](#footnote-30)

Предприятия, оперирующие материальными запасами, за которые подлежит уплата НДС и имеющие годовой оборот, превышающий 20000 датских крон, обязаны зарегистрироваться в качестве плательщиков НДС. Если зарубежное представительство не должно регистрироваться на территории Дании как обособленное юридическое лицо, то от имени этого представительства регистрации в качестве плательщика НДС подлежит физическое лицо, являющееся резидентом Дании, либо другое юридическое лицо, зарегистрированное в Дании.

Ставка НДС установлена в размере 25 %. Экспортные поставки товаров и предоставление некоторых услуг, таких, как медицина, образование, пассажирский транспорт, финансы, страхование и т.д. освобождены от уплаты НДС. С импортных товаров НДС взимается по ставке 25 %. «Исключается из налогообложения продажа газет, продажа и аренда самолетов и судов, а также деятельность почт, банков, страховых компаний, пассажирский транспорт, услуги общеобразовательных, здравоохранительных и некоторых других организаций. Освобождаются от уплаты налога предприниматели с годовым оборотом до 10 тысяч датских крон.»[[31]](#footnote-31)

Сравнительный анализ по НДС в Дании и в других странах в приложении 4[[32]](#footnote-32).

Акцизы взимаются с нефтепродуктов, электроэнергии, угля, табачных изделий, крепких спиртных напитков, пива, минеральной воды, чая, кофе, кондитерских изделий, электроламп и некоторых других товаров, а также с игорного бизнеса. Ставки акцизов: на бензин (за 1 литр) - 240 и 310 датских крон в зависимости от содержания свинца; на электроэнергию для отопления жилых домов (за I кВт/ч) - 39,5 эре, для других целей - 46 эре; на сигареты - 21,22% с розничной цены плюс 60,68 эре за 1 шт.

Структура датских налогов в энергетике состоит из трех частей:

1.    Акцизный сбор на топливо, размер которого зависит от вида топлива.

2.    Налог на выбросы СО2, равный 100 датских крон на тонну выбросов в атмосферу СО2

3.    Налог на выбросы SO2, равный 10 датских крон на 1 кг выбросов серы S (20 датских крон на кг SO2)

За счет налогов цена на топливо возрастает в 2-6 раз. Для некоммерческих потребителей существует также 25% НДС.

При планировании инвестиций в производство тепла и электроэнергии существует практика разделения исследований на социально-экономические исследования и частные экономические исследования. В социально-экономическом исследовании топливные налоги не принимаются во внимание, в то время как в частных экономических исследованиях они учитываются.[[33]](#footnote-33)

Резиденты уплачивают налог на имущество, расположенное как на территории Дании, так и за ее пределами. Нерезиденты - только на имущество, находящееся в Дании. В 1996 г. ставка налога на имущество установлена в размере 0,7 % от чистой стоимости имущества, стоимость которого превышает 2,4 миллиона датских крон.

Супружеские пары облагаются налогом на имущество раздельно.

«Налог с наследства на имущество уплачивается: со всего имущества, если умерший являлся резидентом Дании; только с имущества, расположенного на территории Дании, если умерший - нерезидент. Однако имущество, находящееся в Дании, является объектом обложения налогом независимо от статуса резидентства. Налог на наследование выплачивается только на недвижимость по ставкам от 15 % до 36,25 % в зависимости от степени родства получателя и умершего.»[[34]](#footnote-34)

Подарки облагаются налогом как обычный доход у их получателя. Однако подарки супругам, родителям или детям облагаются специальным налогом на подарки по ставке 15 %.

«В Дании с 1999 года введён экологический налог на любителей спорта. Каждый член спортивных объединений или кружков обязан платить в каждом году 150 крон (более $20), если ему больше 25 лет, и 25 крон, если меньше. Любители бейсбола, футбола, гольфа и других, связанных с движением, спортивных игр платят за износ площадок и земли под ними, а также за вредные выбросы в атмосферу (имеется в виду, что большинство игроков приезжает к месту тренировок и соревнований на автомашинах). Эта инициатива принадлежит коммуне Хернинг и обосновывается тем, что занятия спортом создают нагрузку на природу.»[[35]](#footnote-35)

**Структура налоговой службы Дании.**

В состав Министерства налогообложения Дании (МТ)[[36]](#footnote-36) входят 8 структурных подразделений, основным из которых является ***Центральная таможенная и налоговая администрация.***

«В функции Центральной таможенной и налоговой администрации входит курирование вопросов, связанных с организацией работы с налогоплательщиками, разъяснением налогового законодательства, проверкой правильности начислений по налогам и контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, а также осуществление зачетов и возвратов излишне уплаченных сумм налогов (сборов).»[[37]](#footnote-37)

МТ Дании в коммерческом банке BG-BANK открыты счета по учету доходов, на которые зачисляются все налоги и сборы.

Банк, принимающий документы по НДС осуществляет не только перечисление денежных средств по платежным документам по НДС на счета МТ Дании, но и набивку деклараций по НДС.

Вся информация, содержащаяся в базе данных федерального уровня, распределена по следующим блокам:

* Регистрация импорта;
* Регистр начислений;
* Система контроля;
* Регистрация налогоплательщиков (Госреестр создан 5 лет назад);
* Учёт подоходного налога (удержание, возврат);
* Учет недоимки, безнадежных долгов, ликвидированных компаний, пени и штрафов;
* Система внутреннего учета (поступления, зачеты, возвраты).

Карточки лицевых счетов налогоплательщиков не ведутся.

Администрирование налогоплательщиков осуществляется путем доступа специалистов региональных управлений к единому информационному ресурсу.

«МТ Дании администрирует как таможенные, так и налоговые платежи и включает в себя службу приставов, осуществляющих принудительное взыскание недоимки, в том числе путем реализации изъятого имущества.

В подчинении у МТ Дании находятся 26 региональных управлений. Помимо указанных управлений имеются 275 муниципальных инспекций, осуществляющих администрирование налога на доходы. До настоящего времени финансирование деятельности муниципальных инспекций осуществляют муниципалитеты. В ближайшие годы планируется сокращение численности муниципальных инспекций до 225, а затем до 50. После сокращения численности муниципальных инспекций до 50, указанные инспекции перейдут в ведение региональных управлений МТ Дании, и соответственно будут финансироваться за счет средств федерального бюджета. Несмотря на отсутствие в настоящее время прямой подчиненности муниципальных инспекций региональным управлениям, указанные управления осуществляют контроль за работой муниципальных инспекций.»[[38]](#footnote-38)

        Система начислений.

При осуществлении контроля за правильностью исчисления налогоплательщиками сумм налогов, подлежащих уплате в бюджеты всех уровней используется вся информация, содержащаяся в базе данных МТ Дании, поэтому сами декларации занимают не более одного листа (в том числе по НДС).

При исчислении подоходного налога с физических лиц в сумму налога, подлежащего уплате включаются все виды доходов, в том числе доходы, полученные по депозитным счетам, а также налог на имущество и другие.

Исчисленная налоговой службой сумма налога на доходы направляется работодателям для удержания полной суммы налога по месту работы, а также каждому физическому лицу для проверки правильности исчисления этой суммы. В случае возникновения разногласий сумма исчисленного налога может быть скорректирована налоговой службой.

В последнее время широко пропагандируется возможность представления деклараций по INTERNET. Защита информации обеспечивается использованием криптозащиты и присвоением налогоплательщику индивидуального ПИНКОДА, который сообщается ему только по почте. В настоящее время по INTERNET декларируется около 30-40% начислений.[[39]](#footnote-39)

Порядок уплаты.

Уплата налоговых платежей осуществляется через коммерческие банки, по INTERNET, чеками и через региональные управления налоговой службы наличными денежными средствами.

Платежи через банки и по INTERNET поступают в базу данных только в электронном виде. Наибольшие трудности вызывает обналичивание чеков, однако от этого способа уплаты МТ Дании считает нецелесообразным отказываться.

Практикуется система уплаты налогов через специальную компанию. Например, Компания PBS имеющая доступ ко всем счетам в банках Дании осуществляет уплату налогов за тех налогоплательщиков, с которыми у нее заключены договора.

Система взыскания.

Специалисты региональных управлений, занимающиеся вопросами обеспечения погашения недоимки имеют доступ к соответствующим информационным ресурсам федерального уровня.

Вопросы урегулирования задолженности могут быть решены путем предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате задолженности. За несвоевременную уплату налогов взимаются пени в размере 9% в месяц от суммы недоимки. Расчет пеней по ставке 9% осуществляется независимо от количества дней просрочки платежа в данном месяце, плюс за дополнительную просрочку дополнительно будут взысканы 18% от суммы задержанного налога.

Если с налогоплательщиком не достигнута договоренность о добровольной уплате задолженности по налоговым платежам вступают в действие *приставы*. Приставы также имеют доступ к соответствующей информации в база данных федерального уровня и самостоятельно выбирают налогоплательщиков, по отношению к которым будет применена мера взыскания в виде изъятия и реализации имущества.

Для облегчения задачи выбора конкретного налогоплательщика (налогоплательщиков), для приставов в программном продукте заложено формирование специальных аналитических и группировочных таблиц.

За каждым приставом закреплены определенные районы и находящиеся на их территории налогоплательщики.

При наличии переплаты по одному налогу и недоимки по другому, налоговая служба проводит зачет переплаты без заявления налогоплательщика. О проведенной операции налоговая служба уведомляет налогоплательщика.

Если сумма недоимки не превышает 15 тыс. крон долг может быть перенесен на следующий год. В случае если сумма долга превышает 15 тыс.крон, в обязательном порядке осуществляется принудительное взыскание.
       Возврат излишне уплаченного подоходного налога осуществляется в обязательном порядке без заявления плательщика.[[40]](#footnote-40)

Порядок регистрации физических лиц.

Каждому новорожденному в Дании присваивается индивидуальный номер. Указанный номер сообщается родителям по почте. В дальнейшем физическое лицо не может осуществить ни одной операции (покупка, продажа, кредит, открытие счета и т.д.) без указания в оформляемых документах своего индивидуального номера. Карточка с индивидуальным номером обновляется налоговой службой с периодичностью раз в пять лет. При этом индивидуальный номер физического лица сохраняет прежнее значение.[[41]](#footnote-41)

Налоговая система Дании в большой мере интегрирована в экономику этой страны и является основой финансового перераспределения ресурсов. Основные налоги, такие как НДС и подоходный налог, перераспределяются налоговыми институтами по бюджетам министерств и ведомств. Относительно небольшая территория страны позволяет с особой эффективностью вести учёт налогоплательщиков и сбор налогов. Бюджетные средства, в которых наибольшую часть составляют налоговые поступления, расходуются в первую очередь на социальные программы и фонды труда.

## Возможность применения опыта налогообложения в Дании к Российской налоговой системе.

Для начала хочу отметить, что сравнивать эти два государства довольно сложно. Уж очень мало общего у России и Дании. В первую очередь кардинальные различия в территориях, различия в климате, объёме природных ресурсов, структуре экономики, населении и т.д. Россия – федерация, Дания – унитарное государство, - отсюда все различия в налоговой, бюджетной и финансовой сферах.

Опыт Дании в области налогообложения довольно значителен. Налоговые доходы составляют основную часть всех доходов бюджета, а в связи с социально-ориентированной экономикой эти доходы довольно эффективно перераспределяются по министерствам и ведомствам.

Эффективность перераспределения средств бюджета на местном уровне связано не только с незначительным размером территории, но также связано и с эффективностью работы существующей системы перераспределения. Большинство налогов, уплаченных в бюджет, направляются на социальные программы, повышение квалификации работников, профсоюзы и т.п. Таким образом деньги обращаются в экономике и возвращаются налогоплательщикам.

В России же основные поступления в бюджет идут на финансовую помощь бюджетам других уровней (около 30%), а также на национальную оборону.

В настоящее время, после введения новой 25-й главы Налогового кодекса в действие, в России максимальная ставка налога на прибыль составляет 24 процента. Из них 7 процентов обязательно надо отдать в федеральный бюджет, а дальше региональная законодательная власть устанавливает уже свой порог, который должен быть не более 17 процентов. Как правило, все 17 и устанавливают. Далее эти 17, как правило, делятся так: 2 процента идут в муниципальный бюджет, то есть ближе к земле, где все мы, собственно, и живем, а остальные - в бюджет региональный.

Правда, есть налоги, которые очень четко расписаны, например, налог с продаж. Он полностью идет в региональные бюджеты.

Все доходы от внешней торговли и налоги на импорт идут полностью в федеральный бюджет. Наконец, туда идет и самый главный налог - на добавленную стоимость. Чтобы собрать налог на прибыль, налоговой инспекции необходимо провести целое исследование: правильно или неправильно что-то списано на себестоимость, насколько правильно показана выручка. А косвенные налоги собираются легко. Поэтому регионалы в рамках дискуссии с федералами всегда обвиняют последних в том, что федеральный бюджет забирает все легко собираемые налоги, а регионам оставляет налоги, которые трудно собрать, заявляя, что регионы ближе к налогоплательщикам и должны их опекать плотнее.[[42]](#footnote-42)

В отличие от России в Дании преобладают прямые налоги, причём основными получателями как прямых, так и косвенных налогов являются муниципальные бюджеты.

Для России сейчас очень важно реанимировать производство, в первую очередь промышленность. Это связано с огромной изношенностью основных фондов. Но в тоже время мы сталкиваемся с нехваткой средств для модернизации производства.

У Дании огромный опыт в налоговом регулировании регионов. Специфика власти в Дании состоит в том, что власть децентрализована и управление осуществляется в основном на местном уровне. Для России, как для Федерации, очень важна централизация управления, но для такой обширной территории как в нашей стране необходима эффективная система перераспределения финансовых ресурсов. Для этого не обязательно использовать высокие ставки налогов, а достаточно повысить качество сбора налогов. Для этого нужно оставлять основные налоги в бюджетах субъектов РФ.

Сейчас России очень нужна эффективная налоговая система, и в первую очередь – система перераспределения бюджетных средств. Для решения этой проблемы возможна передача полномочий по распределению средств администрациям субъектов федераций и муниципалитетам.

Региональные проблемы России  и, в частности, проблемы российских городов во многом созвучны с теми, которые возникли в Европе по мере углубления процесса Европейской интеграции. Россия  подобно ЕС представляет собой федерацию неравномерно развитых регионов, имеющих свои специфические проблемы. Здесь тоже идет становление "нового федерализма", децентрализация властных полномочий, есть свои регионы-доноры и регионы-бенефициарии. И здесь и там, яблоком раздора между центром и периферией выступает бюджетный процесс. Подобно тому, что мы наблюдаем в Европе, в систему организации власти в стране не удается вписать города. И в Дании, и в России в городах проживает большая часть населения, в городах производится большая часть ВНП.

Децентрализация функций государственного управления сама по себе не является чем-то новым. Она имела место и ранее, например, в отношении удаленных, труднодоступных или иных специфических регионов. Децентрализация часто была радикальной, вплоть до различных форм автономии или самоуправления. Однако сейчас децентрализация (через правовые инструменты или в рабочем порядке) превратилась из исключений в правило государственного управления и государственного строительства в Европе, причем уже не только в федеративных, но и в формально унитарных странах. Корни этого явления -  неприспособленность, а фактически - даже ***неспособность современного государства централизованно решать многие, в том числе социальные, инфраструктурные и экологические проблемы***. Так, например, центральная власть не смогла преодолеть, отмеченную выше неравномерность в уровнях развития регионов и, более того, лишь легализовала донорско-клиентские отношения между ними, опосредуемые через госбюджет. В результате у населения все более укореняется мнение об особой ценности именно местной, конкретной демократии, в отличие от абстрактной, общенациональной.

Что же необходимо использовать в налогово-экономической практике России?

Во-первых, это утверждение корпоративного бюджетного федерализма. В Дании примерно тот же принцип носит название принципа субсидиарности. Вне какого-то варианта корпоративного бюджетного федерализма задача укрепления федерального государства решения, на наш взгляд, не имеет. Корпоративный бюджетный федерализм предполагает гарантированное соблюдение принципов равностепенной загрузки *налогового потенциала* каждого из регионов общефедеральными расходами, в том числе, необходимые для формирования трансфертов. Он также предполагает равную бюджетную обеспеченность всех регионов и территорий. Он предполагает разумную децентрализацию средств и ответственности, благодаря чему должна уменьшиться степень загрузки налогового потенциала каждого региона.

По существу мы должны на принципах экономической целесообразности создать сообщество (корпорацию) для комплексного социально-экономического развития всех территорий Российской Федерации. Равенство субъектов Федерации заключается в том, что общие федеральные расходы, предусматривающие в частности, и взаимопомощь субъектов Федерации, распределяются по принципу равной относительной загрузки налогового потенциала субъектов. Перераспределение производится в целях достижения равной бюджетной обеспеченности (равного покрытия бюджетной потребности).[[43]](#footnote-43)

В прошедшее десятилетие использование западного опыта в большей степени было вопросом здравого смысла, а не принадлежности к определенной идеологии, то теперь более четко обозначились альтернативы экономической политики в рамках сделанного «западного выбора».

Что касается научно-популярного сравнения России с Западом с учетом климата, то климатические затраты, действительно, делают производство в России менее конкурентоспособным по сравнению с более теплыми странами третьего мира. Но не по сравнению с Западом. Если Россия, как и весь остальной мир, кроме Запада (и нескольких стран Дальнего Востока) — находится в индустриальной эре производства товаров, то Запад находится в эре постиндустриальной — производства идей.

Технологии создаются и патентуются на Западе, а производятся — где дешевле. Северные страны ЕС намного богаче южных, и эта пропорция не очень сильно меняется, несмотря на десятилетия дотаций. Разница температур между Данией и Южной Италией очень существенна. Но между Северной и Южной Европой существует еще разница в менталитете. Северные народы более индивидуалистичны, но воспитаны таким образом, что не злоупотребляют своей свободой. Коррупция и непослушание закону — редкое явление в этих странах.

Заключение

В Дании очень важную роль играет государство. В первую очередь государство является основным получателем налоговых поступлений, а также перераспределяет совокупный доход через бюджетно-налоговую систему. Государство является как социальным, так и экономическим гарантом для населения.

Экономика Дании в большей мере индустриальная, но в то же время с довольно развитой отраслью сельского хозяйства. В большой мере экономика страны, в связи с недостатком ресурсов, ориентированна на импорт. Сейчас экспорт Дании, как постиндустриальной страны, это не экспорт товаров, а экспорт идей. Благодаря высоким затратам на НИОКР Дания является значимым поставщиком высокотехнологичного оборудования, приборов, а также, собственно, принципиально новых промышленных и др. научных разработок.

Налоговое бремя в этой стране очень высокое. Это связано в первую очередь с социально-ориентированной экономикой. С другой стороны высокие налоги не мешают населению Дании зарабатывать. Социальная обеспеченность, трудовые гарантии создают основу для активного труда. Даже выплачивая все налоги в Дании можно прекрасно существовать, благодаря высоким доходам.

Налоговая система Дании представляет собой единую структурированную систему с довольно грамотной реализацией налогообложения. Здесь налоги, несмотря на высокий их уровень, платят все, независимо от социального статуса или дохода. Организовано налоговое регулирование преимущественно на местном уровне. Ответственность за перераспределение налоговых поступлений лежит на органах местного самоуправления. Государство в основном только регулирует ставки налогов, диктует свою политику в области налогообложения, а также получает часть налогов для поддержания своих функций.

Налогообложение в Дании дифференцировано, в зависимости от доходов каждого жителя. В зависимости от вида деятельности – налоги также различаются.

Качество сбора налогов в Дании зависит не только от хорошо организованный системы (регистрация физических лиц, упрощённая система подачи деклараций), но и от менталитета, так сказать самосознания Датских подданных. Этот признак появился у жителей Дании исторически и никогда не сопровождался тотальным контролем за сбором налогов или законодательно установленными санкциями за их неуплату

Сейчас, тенденции по реформированию налоговых систем стран ЕС, а в частности Дании направлены на общее снижение ставок налогов. В основном направление на снижение ставок косвенных налогов.

Что касается применения положительного опыта Дании в России то здесь нужно определиться. Опыт Европы – лишь информация к размышлению, но не поваренная книга. Нельзя полностью переносить систему налогообложения на нашу Русскую действительность. В России любые европейские новинки, как в политике, так и в экономике в принципе встречаются в «штыки».

Россия – страна не похожая ни на одну из других стран. К нашей стране нужен индивидуальный подход, как, возможно, к больному неизвестной болезнью – лечить нужно аккуратно, чтобы не навредить. Различия в климате, культуре, территории и массе других факторов – ещё более усложняют вопрос о применении опыта Дании.

В России возможно применение хорошей организации системы налогообложения – то есть функция перераспределения должна быть передана на местный уровень самоуправления. Основные налоги (самые доходные) должны идти не на покрытие государственного долга, а на социальные нужды. Кроме системы налогообложения в Дании, в России возможно применять похожую структуру социальной политики. Но всё равно, все нововведения нужно модернизировать под русского человека.

В результате описания налоговой системы Дании были выявлены качественные характеристики её функционирования. Были описаны основные налоги и их ставки. Далее возможен сравнительный анализ налоговых систем других стран с целью выявления структурных различий и общих тенденций развития налоговых систем.

# Список используемых источников:

1. Датский закон о компаниях № 545 от 20 июня 1996 года.
2. Датский закон о закрытых акционерных компаниях№ 378 от 22 мая 1996 г*.*
3. Финансы. Учебник/ Под ред. проф. В.В. Ковалёва. – М.: ООО «ТК Велби», 2003.
4. А.И. Погорлецкий. Экономика зарубежных стран. – Спб.: 2000.
5. Christensen Hans Skov, Sletbjerg Pia, Rasmussen Britt Dyg Danish Manufacturing .: Denmark, The Confederation of Danish Industries .: Copenhagen, 1998.
6. Налоговые системы зарубежных стран: учебник для вузов/ Под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. – М.: Закон и право, ЮНИТИ – 1997.
7. Клаус Фафлер. Налоги в сфере энергетики, действующие в Дании// ЭСКО. – 2003. - №4. – апрель. – стр. 7-10.
8. Н.Г. Вовченко. Налоги на потребление стран-членов ЕС: проблемы гармонизации // Финансы и кредит. – 2003. – №6. - стр. 63-67.
9. М. Котов. Дания: Чиновник – друг бизнесмена// Свой бизнес. – 2002. – 3 октября. – стр. 12.
10. Дания и Швеция - лидеры по налогам// Известия. – 2001. - №16. – стр. 5.
11. Надёжнее чем оффшор// Компаньон. – 2000. - №29. – стр. 20.
12. В. Иглин. Из опыта социального управления обществом в Дании// Управление персоналом. – 2000. – №6. – с.18-21.
13. Егорова Е.Н., Петров Ю.А. Налоговые системы России и 20 зарубежных стран в 1991-1997 гг.: сравнительный анализ полных налоговых ставок. - М.: ЦЭМИ РАН, 1999.
14. Дания – в этой стране введён экологический налог//Бюллетень Трансграничного Экологического Информационного Агентства для граничных районов Севеpо-Запада России, стран Балтии, Финляндии. – 1999. – №34.- стр. 1.
15. http://www.adelanta.ru/consalting5.htm
16. http://www.nalog.ru
17. http://denmark.spb.ru/denmark365$#5<tax.html
18. http://www.danishembassy.ru/economy/index.html
19. http://www.radiomayak.ru/economics/935/5189.html?620020051
20. http://www.mos.ru – официальный сайт правительства Москвы**.**
1. (17) [↑](#footnote-ref-1)
2. (12, стр. 18) [↑](#footnote-ref-2)
3. (11, 20) [↑](#footnote-ref-3)
4. (8, 12) [↑](#footnote-ref-4)
5. (4, 261) [↑](#footnote-ref-5)
6. (4, 264) [↑](#footnote-ref-6)
7. Приложение 7 [↑](#footnote-ref-7)
8. (18) [↑](#footnote-ref-8)
9. Приложение 8 [↑](#footnote-ref-9)
10. (5, 89) [↑](#footnote-ref-10)
11. Приложение 7 [↑](#footnote-ref-11)
12. (18) [↑](#footnote-ref-12)
13. (10. стр. 5) [↑](#footnote-ref-13)
14. Приложение 9 [↑](#footnote-ref-14)
15. Приложение 1-4 [↑](#footnote-ref-15)
16. Приложение 5 [↑](#footnote-ref-16)
17. Приложение 6 [↑](#footnote-ref-17)
18. (1., Часть 2 пункт 3) [↑](#footnote-ref-18)
19. (15) [↑](#footnote-ref-19)
20. (2., Часть 4 пункт 15) [↑](#footnote-ref-20)
21. (6, стр. 83) [↑](#footnote-ref-21)
22. Приложение 11 [↑](#footnote-ref-22)
23. (15) [↑](#footnote-ref-23)
24. (6, стр. 84) [↑](#footnote-ref-24)
25. (11, стр. 20) [↑](#footnote-ref-25)
26. Приложение 10 [↑](#footnote-ref-26)
27. (6, стр. 86) [↑](#footnote-ref-27)
28. (1., Часть 4 пункт 17) [↑](#footnote-ref-28)
29. (6, стр. 87) [↑](#footnote-ref-29)
30. (1., Часть 5 пункт 23) [↑](#footnote-ref-30)
31. (15) [↑](#footnote-ref-31)
32. Приложение 12, 13. [↑](#footnote-ref-32)
33. (7, стр. 7) [↑](#footnote-ref-33)
34. (6, стр. 88) [↑](#footnote-ref-34)
35. (14, стр. 1) [↑](#footnote-ref-35)
36. \*Ministry of taxation [↑](#footnote-ref-36)
37. (http://www.nalog.ru) [↑](#footnote-ref-37)
38. http://www.nalog.ru [↑](#footnote-ref-38)
39. http://www.nalog.ru [↑](#footnote-ref-39)
40. http://www.nalog.ru [↑](#footnote-ref-40)
41. http://www.nalog.ru [↑](#footnote-ref-41)
42. (19) [↑](#footnote-ref-42)
43. (20) [↑](#footnote-ref-43)