

логовыми резидентами Республики Казахстан (пункт 4 статьи 189 Налогового кодекса):

- тех, кто отправляется за рубеж органами государственной власти
- члены экипажей транспортных средств, принадлежащих юридическим лицам или гражданам Республики Казахстан, осуществляющих регулярные международные перевозки;
- военные и гражданские персонал военных баз, воинских частей, групп, сил, или соединений, дислоцированных за пределами Республики Казахстан;
- тех, кто работает на объектах за пределами Республики Казахстан, если имущество принадлежит Республике Казахстан или субъектов Республики Казахстан (в том числе концессионных соглашений);
- студенты, стажеры и практиканты, проживающие за пределами Республики Казахстан с целью обучения или прохождения практики, в течение всего периода обучения или практики;
- преподаватели и исследователи, проживающие за пределами Республики Казахстан с целью преподавания, консультирования или научной работе в течение всего периода преподавания или выполнения указанных работ;
- любые лица, проживающие за пределами Республики Казахстан с целью лечения или прохождения оздоровительных, профилактических процедур.

Таким образом, хочется сказать, что страны Таможенного союза различаются по ряду условий для определения резидентства физических и юридических лиц, но существуют и некоторые общие принципы. Для всех стран основное требование для налогового резидентства физических лиц является их присутствие в стране не менее 183 дней в течение любых последовательных 12 месяцев. То же самое и с юридическими лицами: место регистрации играет решающую роль для налогового резидента. Но особенно хотелось бы выделить Республику Казахстан. Её Налоговый кодекс проработал все нюансы, связанные с местом жительства, чтобы избежать пробелов в бюджете и уклонения от уплаты налогов, т.е. уменьшить потоки денег за рубеж.

После такого детального анализа ясно, что Налоговый кодекс Российской Федерации требует доработки, так как на примере вопроса о налоговом резидентстве видно, что нам есть чему поучиться у наших соседей.

МАСШТАБ НАЛОГА КАК ЭЛЕМЕНТ ЮРИДИЧЕСКОЙ КОНСТРУКЦИИ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Григоров К.Н.

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Соколова Э.Д., д.ю.н., профессор

Аннотация: в статье исследуется характеристика масштаба налога на имущество организаций, его особенности и актуальные проблемы.

Annotation: the article deals with characteristic of the organizations' property tax scale, its features and actual problems.

Ключевые слова: юридическая конструкция налога, масштаб налога, налог на имущество организаций, налоговая база.

Key words: legal tax construction, tax scale, organizations' property tax, tax base.

В числе элементов юридической конструкции налога¹ масштаб налога занимает особое место. О нем не говорится в ст.17 ч.1 Налогового кодекса Российской Федерации² (далее — НК РФ), масштаб налога также прямо не закреплен в национальных налоговых кодексах стран СНГ³.

Масштаб налога — основание измерения налоговой базы — представляет собой какой-либо взятый за основу параметр (физический, количественный или стоимостной) предмета налога. По мнению И.И. Кучерова, главное предназначение масштаба заключается в измерении учитываемых при налогообложении характеристик (параметров) объекта налога, что позволяет определить налоговую базу. Налог на имущество организаций относится к числу налогов, объекты которых имеют стоимостное либо денежное выражение⁴. Ю.Е. Курилюк считает масштаб налога одной из составляющих налоговой базы⁵, что подтверждает довод о взаимосвязи двух указанных элементов юридической конструкции налога.

Порядок определения масштаба налога на имущество организаций основан на нормах ряда статей ч.II НК РФ, в первую очередь ст.375, ст.376 и 378.2 НК РФ. Из них следует главный вывод о том, что масштаб данного налога по своей сути является неоднородным.

Так, Л.Г. Вострикова заключает, что масштаб рассматриваемого налога — это стоимость (как стоимостная характеристика) имущества в соответствии с требованиями бухгалтерского учета⁶. Данный вывод соответствует действующим на сегодняшний день нормам НК РФ, однако содержание категории «стоимость» с учетом внесенных в НК РФ изменений расширилось.

Как известно, в предшествующей редакции ст.375 НК РФ по общему правилу налоговая база определялась как среднегодовая стоимость признаваемого объектом налогообложения имущества. Однако согласно нормам Федерального закона от 02.11.2013 г. № 307-ФЗ «О внесении изменений в

¹ В работах налогово-правовой тематики употребляются также словосочетания «правовой механизм налога», «юридический состав налога», «элементный состав налога» и т.д. См.: Кучеров И.И. К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов // Финансовое право. 2010. №1. С. 23.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824 в ред. от 29.12.2014 г., с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2015 г.

³ Здесь и далее: доступ к Кодексам Беларуси, Казахстана, Украины, Кыргызстана, Молдовы, Азербайджана, Таджикистана, Узбекистана, Туркменистана из ИС «Континент» [электронный ресурс]— URL: <http://continent-online.com/>.

⁴ См.: Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. Автор главы И.И. Кучеров. — М.: Издательство Юрайт, 2014. — С. 332, 334–335.

⁵ См.: Курилюк, Ю.Е. Налоговая база как элемент юридической конструкции налога: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. — Москва, 2012. — С. 16.

⁶ См.: Вострикова Л.Г. Финансовое право: Учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Юстицинформ, 2007. — 376 с. СПС «КонсультантПлюс».

статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»⁷ налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со статьей 378.2 НК РФ.

В числе имущественных налогов выделяются налоги, имеющие в качестве масштаба стоимость, определяемую на основе соответствующих официальных регистров и кадастров⁸. Таким образом, стоимостной параметр налога на имущество организаций на основании норм НК РФ необходимо признавать неоднородным, т.к. он представлен уже не только среднегодовой стоимостью имущества, но также кадастровой стоимостью.

То, что среднегодовая стоимость имущества основывается на бухгалтерском учете, соответствует традиционной ориентации отечественного налогообложения на показатели бухгалтерского учета⁹. Этот вывод, основанный на нормах НК РФ (в частности, п.3 ст.375 НК РФ), подтверждается также, например, разъясняющими положения НК РФ актами Минфина России (письма Минфина России от 21.10.2011 г. № 03-05-05-01/83, от 11.09.2013 г. № 03-05-05-01/37353)¹⁰. Вопрос определения масштаба налога — главный дискуссионный момент юридической трансформации налога на имущество организаций фактически в налог на недвижимое имущество.

В налоговом законодательстве стран СНГ относительно налогов на имущество организаций (в узком смысле без учета земельных налогов и особенностей налогообложения транспортных средств) также в целом нашел закрепление стоимостной параметр. Интересен пример Таджикистана: масштаб налога на объекты недвижимости отражает физический параметр, которым является общая площадь.

Как было сказано, закрепленный в НК РФ стоимостной параметр налога на имущество организаций является неоднородным. В странах СНГ стоимостной параметр — чаще всего стоимость в соответствии с требованиями бухгалтерского учета, например, среднегодовая балансовая стоимость. Отличительными особенностями характеризуется налоговое законодательство Молдовы. Так, например, налог на недвижимое имущество в этой стране имеет стоимостной параметр (налогооблагаемая база недвижимого имущества есть его оцененная стоимость). Оценка недвижимого имущества проводится территориальными кадастровыми органами. Государственная налоговая служба на базе представляемых кадастровыми органами данных организует ведение фискального кадастра.

На сегодняшний день проблема определения кадастровой стоимости по налогу на имущество организаций остается актуальной ввиду недостаточно длительной практики применения норм НК РФ. Заметим, что между участ-

⁷ СЗ РФ. 2013. № 44. Ст. 5646 в ред. от 02.04.2014 г.

⁸ См.: Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. Автор главы И.И. Кучеров. — С. 335.

⁹ См.: Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. — М.: Юриспруденция, 2014. — 216 с. СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ См.: Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к главе 30 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на имущество организаций» (подготовлен для системы КонсультантПлюс) // СПС КонсультантПлюс. 2014.

никами налоговых правоотношений периодически возникали споры касательно налоговой базы — среднегодовой стоимости имущества.

По своей сути данные споры связаны с организацией и ведением бухгалтерского учета налогоплательщиками-организациями, например, относительно формирования первоначальной стоимости объекта как одного из обязательных условий включения объекта в состав основных средств. В этих и других спорах вырабатываются положения, способствующие разрешению противоречий в будущем. В частности, для признания имущества основным средством существенно не то, на каком счете его учитывает налогоплательщик, а наличие признаков для признания имущества основным средством.

Ученые-экономисты обращают внимание на то, что если кадастровая стоимость есть следствие сложившихся рыночных цен, то балансовая стоимость определяется согласно правилам бухгалтерского учета. Таким образом, несоответствие рыночной стоимости и стоимости имущества согласно данным бухгалтерского учета не является абсолютным основанием для публичных субъектов воздействовать на иных участников налоговых правоотношений.

Данное утверждение следует, например, из обстоятельств, изложенных в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 03.06.2013 г. по делу № А03-10961/2012. После произведенной налогоплательщиком переоценки стоимости объектов недвижимого имущества налоговый орган, установив уменьшение рыночной стоимости этих объектов, назначил оценочную экспертизу и в итоге доначислил налог на имущество организаций. Суд признал решение налогового органа неправомерным, т.к. вследствие отсутствия в ст.40 НК РФ оснований налоговый орган был не вправе проверять правильность установления стоимости имущества. Признаков сделки не имелось, право произвести переоценку у налогоплательщика было.

У конфликтной природы правоотношений между налогоплательщиками-организациями и органами государственной власти (налоговыми органами, уполномоченными органами исполнительной власти субъекта РФ и т.д.) по поводу кадастровой стоимости есть особые причины. Одна из них заключается в том, что относительно определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества основные обязанности лежат не на налогоплательщике, а на специальных органах исходя из содержания ст.378.2 НК РФ.

Часть споров связана с определением кадастровой стоимости, право оспаривая которой предоставлено налогоплательщику в соответствии со ст.24.18 Федерального закона от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»¹¹. В зависимости от обстоятельств дела суды встают на сторону субъекта, уполномоченного в области оценки¹² (Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 12.11.2014 г. по

¹¹ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3813 в ред. от 21.07.2014 г.

¹² В конкретном случае ответчик — федеральное государственное бюджетное учреждение «Федеральная кадастровая палата Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии» в лице филиала по Московской области.

делу № А41-35176/14) либо поддерживают позицию налогоплательщика (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.12.2014 г. № 09АП-50240/2014 по делу № А40-54208/2014).

Имеют место споры относительно признания частично недействительным Перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость (в данном случае — по г. Москве). Характерной особенностью данной категории споров является связь сущности спора с двумя аспектами — видами разрешенного использования земельных участков и назначением/признаками объекта недвижимого имущества, что также согласуется с нормами ст.378.2 НК РФ.

В итоге необходимо отметить, что масштаб налога на имущество организаций есть стоимость; это соответствует положениям налогового законодательства большинства стран СНГ. Вместе с тем сказать, как именно будет характеризоваться стоимостной параметр данного налога в будущем, достаточно сложно. Н.В. Волович считает, что общественные отношения, складывающиеся в сфере государственной кадастровой оценки, наименее обеспечены адекватным правовым регулированием; при построении модели налогообложения недвижимости на основе ее рыночной стоимости зарубежные страны столкнулись со значительными сложностями¹³. Поэтому в будущем следует ожидать новаций в правовом регулировании соответствующих сфер общественных отношений, как на уровне законов, так и на уровне подзаконных нормативных правовых актов.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ОБЛАСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Демченко М.В., к.ю.н., доцент
Финансовый университет при Правительстве РФ

Аннотация: Статья посвящена анализу законодательства, регулирующего государственную поддержку субъектов малого и среднего предпринимательства, в ней рассматриваются вопросы установления налоговых преференций для таких субъектов, формулируются предложения о совершенствовании нормативных правовых актов в рассматриваемой области

Annotation: This article analyzes the legislation regulating state support for small and medium-sized businesses, it addresses issues of establishing tax incentives for such subjects, makes proposals for the improvement of normative legal acts in the area under consideration

¹³ См. подробнее: Волович Н.В. Переход к налогообложению объектов капитального строительства по их кадастровой стоимости. Часть 1 // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. № 6. С. 71-89. СПС «КонсультантПлюс».