

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Юридический институт
Кафедра «Предпринимательское, конкурентное и экологическое право»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой ПКиЭП

_____ В.В. Кванина

_____ 2019 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ И ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ
ЮУрГУ – 40.03.01. 2014. № Ю-522

Научный руководитель
выпускной квалификационной
работы
Замрыга Дарья Викторовна
старший преподаватель кафедры

_____ 2019 г.

Автор выпускной
квалификационной работы
студент группы Ю-522
Давыдов Евгений Андреевич

_____ 2019 г.

Нормоконтролер
Спиридонова Алёна Вячеславовна,
канд. юрид. наук, доцент кафедры

_____ 2019 г.

Челябинск 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА В РОССИИ	
1.1. История развития налогообложения недвижимого имущества в России	6
1.2. Современная система налогообложения недвижимого имущества в России .	17
II. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ	
2.1. Налогово-правовой статус организаций – плательщиков налога на имущество организаций.....	29
2.2. Порядок исчисления и уплаты налога на имущество организаций	42
2.3. Налоговые льготы по налогу на имущество организаций.....	52
III. НАЛОГИ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	
3.1. Налогово-правовой статус физических лиц – плательщиков налога на имущество физических лиц.....	66
3.2. Порядок исчисления и уплаты налогов на имущество физических лиц	78
3.3. Налоговые льготы по налогам на имущество физических лиц.....	88
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	100
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	108

ВВЕДЕНИЕ

В большинстве развитых стран с развитой экономикой налог на имущество юридических лиц и физических лиц имеет значимое место в налоговой системе. Данный факт обусловлен в первую очередь тем, что вся налоговая база по имеющемуся налогу определяется контрольными органами с максимально высокой степенью эффективности.

Налог на имущество организаций и физических лиц – это один из налогов налоговой системы Российской Федерации.

Налогообложение берет своё начало в царской России в конце IX века, первыми стали появляться такие виды налога: «квартирный налог» и «налог с наследства». В странах с развитой экономикой налог взимается в странах со стоимости недвижимого имущества, как правило по низким ставкам, в системе местного налогообложения.

В свете определенных изменений порядка расчета и уплаты налога, на примере зарубежных стран, можно сказать, что налог на имущество предприятий является одним из основных в системе налогообложения в РФ и вызывает определенный интерес как у государства, так и у налогоплательщиков.

Особенностью имущественных налогов является то, что имущество является объектом налогообложения, а не источником дохода.

Налог на имущество организаций значительно отличается от налога на имущество физических лиц прежде всего порядком введения, объектом налогообложения, порядком исчисления и уплаты налога

Наибольшую сложность вызывает практическое применение порядка и правил налогообложения налогоплательщиками, осуществляющими деятельность на территориях различных субъектов РФ, здесь необходимо учитывать соответствующие региональные особенности налогообложения.

Объектом исследования является комплекс теоретических и практических проблем, вытекающих из общественных отношений, возникающих по поводу исчисления и взимания налога на имущество организаций и налога на имущество физических лиц в свете действующего налогового законодательства.

Предметом исследования являются нормы налогового законодательства, регулирующие отношения по исчислению и взиманию налога на имущество организаций и налога на имущество физических лиц.

Цель исследования заключается в теоретическом и практическом рассмотрении имущественного налогообложения, выявлении перспектив и путей дальнейшего развития такого налогообложения.

Для достижения целей ставились следующие задачи:

- рассмотреть историю развития налогообложения недвижимого имущества в России;
- проанализировать современную систему налогообложения недвижимого имущества в России;
- исследовать налогово-правовой статус организаций – плательщиков налога на имущество организаций;
- определить порядок исчисления и уплаты налога на имущество организаций;
- определить налоговые льготы по налогам на имущество организаций;
- установить налогово-правовой статус физических лиц – плательщиков налога на имущество организаций;
- определить порядок исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц;
- определить налоговые льготы по налогам на имущество физических лиц.

Структура и объем работы обусловлены логикой и результатами исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложения. Общий объем работы 128 страниц.

I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА В РОССИИ

1.1. История развития налогообложения недвижимого имущества в России

В древнеславянском государстве в конце IX века основным источником поступления в казну стал сбор дани, прямым налогом называлась «подать», которая собиралась с населения. Историки считают, что первые упоминания и взимании дани стоит отнести к эпохе, когда правил князь Олег, период его правления продлился с 882 по 912 годы. Изучая исторические документы, историки утверждают, что «данью» называют военную контрибуцию.

По мере резкого и стремительного роста и военного усиления Киевского феодального государства дань стала называться «подать» и перестала быть контрибуцией. Единицей обложения данью в Киевской Руси назывался «дым», он обуславливался наличием и численностью печей и труб в каждом домохозяйстве, рало или плуг (известное количество пашни). Обложение «по дыму» известно с давних времен¹.

При сборе некоторых прямых налогов счет «на дым» существовал в России до XVII в. (раскладка мирских повинностей, деньги на ратных людей, на выкуп пленных, стрелецкая подать), а в Закавказье – до начала XX в. Дань платили предметами потребления (мехами и пр.) либо деньгами – «по шлягу от рала» (под ралом воспринималась единица обложения – плуг или соха, а шляг – арабские монеты, основное платежное средство того периода на Руси).

Существовала два способа взимания дани: первым назывался «повоз», вторым был «полюдье». Под «повозом» понималась система привоза дани

¹ Кудрин А.Л. История министерства финансов 1903-2002 г.г. / под ред. А.Л Кудрин. М.: РГГУ, 2010. С. 25-27.

непосредственно князю (великому князю), а под «полюдьем» – система сбора дани путем снаряжения экспедиций. Изначально вся дань собиралась при непосредственном участии князя и его дружины (полюдье), позднее установили места для сбора дани и назначались лица, которые отвечали за сбор дани. Дань как прямая подать просуществовала с начала XI века до первой половине XIII века.

Во времена правления Золотой Орды (1243-1480) существовали разного рода подати и сборы с податного населения, взимавшиеся предпочтительно раскладочным методом. Известно 14 видов «ордынских тягостей», из которых основными являлись: «выход» («царева дань»), налог лично монгольскому хану; торговые сборы («мыт», «тамка»); извозные повинности («ям», «подводы»); взносы на существование монгольских послов («корм») и другие расходы.

В российском законодательстве термин «недвижимость» впервые упоминается в 1397 году, в Псковской судебной хартии, в ней всё имущество разделено на живот (движимое) и отчине (недвижимое). Данный термин ввёл Петр I в указ «О порядке наследования движимого и недвижимого имущества» (1714). Магазины, дома, полезные ископаемые, земля, а также некоторые здания после этого были отнесены к недвижимости.

При Иоанне IV Грозном (1530-1584) в 1555 г. установлен сбор Четвертовых денег (денег из чети), представлявших собой подать, взимавшуюся с населения для содержания должностных лиц. Сбор их осуществляли чети – центральные государственные учреждения (XVI-XVII вв.), ведавшие сбором разного вида податей (оборонные, стрелецкие, ямские, полоняничные деньги, таможенные и кабацкие пошлины). К XVII в. функционировало шесть четей: Владимирская, Галицкая, Костромская, Нижегородская, Устюгская и Новая¹.

¹ Лучинский М.Ф. Деньги на Руси. К.: Казань, 1958. С. 219-227.

Во времена Золотой Орды стали использовать термин «пошлинные люди», означавший знатных лиц, которые брали на откуп дань ханам. При Иоанне IV пошлинные люди состояли при наместниках и собирали с городов и окружающих жителей разного рода пошлины, это аналог западноевропейских откупщиков.

С 1556 г. проводились реформы государственного и местного управления, были ликвидированы кормления (система содержания должностных лиц за счет местного населения), упразднена власть наместников и волостелей, вместо них учреждены губные и земские учреждения.

В период царствования Михаила Федоровича (1596—1645, царь с 1613 г., первый царь из рода Романовых) взимание податей стало основываться на писцовых книгах. Служилых людей, живущих в посадах, обложили общим посадским тяглом. Под термином «тягло» порой понимались все виды прямых налогов.

Член общины не облагался тяглом, им облагались только определенные единицы, волость (нижняя единица административно-территориального деления) как совокупность хозяйств, округ. Гражданские служащие по назначению от правительства, военная, дворцовая и придворная служба, а также отчасти те, кто принадлежал к купеческому сословию пользовались привилегии и освобождались от «тягла». Но с начала XVII века эти привилегии стали подвергаться ограничениям.

В XV-XVI вв. в период становления централизованного распространение получила подать, поступающая в казну Московского князя (впоследствии – царя), взимавшаяся в качестве посошного обложения. Данный вид налогообложения получил свое название от «сохи».

Соха – единица обложения в Московском государстве с XIII в. до середины XVII в., когда соха стала заменяться новой податной единицей – «живущей

четвертью». На отдельных территориях в различные периоды значение «соха» часто менялось.

В 17 веке изменился земельный налог на дворе, вследствие чего сильно увеличилось количество налогоплательщиков налога на дворе.

Если говорить простым языком, уровень коррупции резко снизился, и стало легче определить сумму уплаченного налога.

Принятый в 1649 году Кодекс Совета стал официальным документом, регулирующим земельные и налоговые отношения, он содержал правовые нормы, регулирующие сбор и уплату налогов.

Особое значение в формировании налоговой системы имеют реформы Петра I. За время его правления налоговая нагрузка значительно возросла из-за увеличения количества и объема налогов. Во второй половине 19-го века система налогообложения имущества становилась все более и более развитой, был издан ряд указов о налогах и сборах и был установлен порядок их взимания. Роль земельного налога возросла, сумма средств, собранных с этого налога, вместе с остальными позволила устранить дефицит бюджета.

В 19-м веке в законе о замене налога на душу населения налогом с домохозяйств стоимость земельного налога была определена как «капитал известной стоимости, который может быть наложен непосредственно на его качество и доходность»¹.

Значение земельного налога при формировании бюджета усилилось в связи с тем, что появилось большое количество налогоплательщиков (крестьян), а также изменился статус крестьян, объединив их в единое имущество, облагаемое налогом данного вида.

С установлением советской власти налоговая система страны была реформирована. Экономические и политические условия были предельно

¹ Соколов А. А. О развитии податного дела //Вестник финансов. 1927. № 6. С. 24-25.

сложными, население не хотело и не имело возможности платить налоги, некоторые искали возможность уклониться от уплаты налогов. Результатом стало снижение налоговых поступлений в государственный бюджет. Все это усугубляло положение страны, государственные предприятия не получали финансирование и бюджет, поэтому власти использовали метод компенсаций от капиталистических элементов. На VI съезде РСДРП, в случае прихода к власти большевиков, планировалось реформирование налоговой системы. Изменения касались налога на имущество и подоходного налога, налога на прирост имущества, предметов роскоши, а также предполагалось усилить контроль за уплатой налоговых платежей и дисциплиной.

В СССР многие результаты дореволюционного гражданского права не использовались. Вследствие этого была использована концепция «основные средства», которая означала, что производственные и непроизводственные объекты, которые функционировали в течение нескольких лет и не утратили своих качеств, в то время не учитывались. Термин «недвижимость» был законодательно закреплён только в 1994 году¹.

В советское время использовался только стоимостной метод оценки недвижимости. В дальнейшем, в связи с переходом на рыночные отношения, недвижимость стала товаром, и возникла необходимость его оценки.

После Октябрьской революции земельный налог и налог на городскую недвижимость все еще платили. Соответствующие законы (указы), взимающие эти налоги, были продлены до 1918 года.

Несмотря на все меры, налоговые поступления все еще были недостаточны для покрытия дефицита. Совет Народных Комиссаров в конце 1917 года открыл кредит в Госбанке для выделения средств городам и земствам на нужды США. С

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

помощью компенсаций было собрано большое количество средств от капиталистических элементов, которых также было недостаточно для обеспечения достаточной государственной поддержки. Проблема заключалась в том, что использование компенсаций хотя и давало деньги на короткое время, но эти доходы были нерегулярными.

В начале 1920-х годов налоги на имущество перестали играть решающую роль, предпочтение отдавалось подоходным налогам как наиболее эффективной мере пополнения государственного бюджета. Они также попытались увеличить доходы бюджета, введя единовременный чрезвычайный революционный налог, натуральный налог в виде части сельскохозяйственной продукции.

В 1923 году был введен налог на имущество, который заменил гражданский налог. Налог взимался с граждан и юридических лиц, занимающихся коммерческой и промышленной деятельностью.

С 1 октября 1927 года основная и дополнительная арендная плата были объединены. Для установления арендной платы за землю все населенные пункты были разделены на 10 классов в зависимости от их административного значения; размер, социальный состав и основные занятия населения, развитие промышленности и торговли; положения о средствах связи и другие экономические условия, влияющие на городскую аренду земли. В общегосударственном масштабе классы городов устанавливали только самые высокие пределы арендной платы, а местные Советы сами определяли конкретные ставки для каждого города¹

В 1930–1932 гг. В Советском Союзе глобальная налоговая реформа была проведена постановлением ЦИК и Совета Народных Комиссаров СССР от 3 сентября 1930 года, в результате чего акцизная система была полностью

¹ Тургенев Н.И. Опыт теории налогов 3-е изд. / под ред. Н.И. Тургенев. М.: Соцэжгиз, 1937. С. 100-107.

отменена, а налоговые платежи были унифицированы и с небольшими изменениями эта реформа была осуществлена до 1 июля 1981 года.

После перехода к новому порядку планирования и экономического стимулирования в 1966 году в целях более эффективного использования основных средств и оборотных средств в бюджет были внесены платежи за эти средства. Плательщиками средств для фондов были государственные плановые и доходные объединения, предприятия, организации промышленности, строительства и другие отрасли народного хозяйства, чьи балансы доходов и расходов (финансовые планы) предусматривают этот платеж. Сбор был уплачен в бюджет независимо от реализации плана получения прибыли и взимался по ставкам (ставкам), выраженным в процентах от средней стоимости: основных средств; избыточные (сверхплановые) запасы неустановленного оборудования на действующих предприятиях, в объединениях, нормализованный оборотный капитал, не зачисляемый банком.

По сути, говорить о налогообложении и, в частности, о налоге на имущество, в этот исторический период было бы не совсем справедливо, поскольку вся прибыль промышленных и коммерческих предприятий, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, была отозвана государству.

Таким образом, государственный доход формировался не за счет налогов, а за счет прямого изъятия ВВП, произведенного на основе государственной монополии. К началу реформ середины 1980-х гг. Более 90% государственного бюджета Советского Союза, а также отдельных его республик было сформировано за счет доходов от народного хозяйства. Налоги с населения (прямые) занимают незначительную долю, около 7–8% всех доходов бюджета. С принятием в СССР Закона «О государственном предприятии» начинается реформа системы обязательных платежей государственных предприятий в

бюджет. 14 июня 1990 г. был принят Закон СССР № 1560-I «О налогах с предприятий, объединений и организаций», в котором установлено обязательство предприятий, объединений и организаций уплачивать общесоюзные налоги: налог на прибыль, налог с оборота, экспортный налог и налог на импорт. Налог на имущество юридических лиц был введен в действие 1 января 1992 года на основании Закона «О налоге на имущество предприятий» в качестве регионального налога. В соответствии с этим законом порядок и сроки уплаты, а также конкретная ставка налога устанавливаются законодательным органом власти субъекта Российской Федерации. В соответствии с этим Законом действовала Инструкция Государственной налоговой службы России «О порядке исчисления и уплаты налогов на имущество организаций в бюджет», разъясняющая порядок исчисления и уплаты налога на имущество. Уже в конце двадцатого века в Российской Федерации начали происходить фундаментальные изменения в системе налогообложения предприятий. В 1998 году была принята первая часть Налогового кодекса Российской Федерации, а в 2000 году – вторая. Глава 30 Налогового кодекса Российской Федерации, которая непосредственно регулирует вопросы налогообложения имущества организаций, вступила в силу с 1 января 2004 года. Она рассчитана на две основные выплаты – налог с оборота и отчисления от прибыли. Использование рыночной стоимости имущества впервые было предложено в законопроекте 2004 года. Первое чтение законопроекта прошло в июне 2004 года. С 2008 года Правительством Российской Федерации определены направления деятельности органов власти по созданию условий для полного налогообложения недвижимого имущества, в том числе создание рационального механизма оценки этих объектов¹.

¹ Хритина О.Х. Новый налог на имущество организаций: «горячая линия» // Российский налоговый курьер. 2017. № 9. С. 16-17.

В настоящий момент рассматривается законопроект № 51763-4 о введении единого налога на имущество физических лиц¹ (далее – ЕНДФЛ), который полностью должен заменить налоги на землю и объекты капитального строительства. В данном параграфе мы попытаемся проанализировать некоторые плюсы и минусы введения данного налога.

Положительной стороной введения данного налога является то, что он будет стимулировать участников рынка совершать регистрируемые сделки, а также регистрировать объекты, которые были построены незаконно, поскольку в случае обнаружения таких объектов за весь период их существования, когда не уплачивался налог, он может быть взыскан с учетом штрафов и накопленной пени. Также введение такого налога позволит связать объекты капитального строительства с местом непосредственного строительства, земельным участком, что устраним существующее на данный момент противоречие между количеством застроенных земельных участков и количество построек. Введение данного налога позволит избежать неравного налогообложения, ранее существующего в связи с уплатой налога на имущество физических лиц, основанного на обязательной технической инвентаризации. Если проанализировать статистику доходов, то в среднем данный налог в одном регионе составляет порядка 5-6 миллиардов рублей на данный момент, а после введения данного налога Госкомстат прогнозирует увеличение суммы в 4-5 раз, что увеличит финансирование местных бюджетов и будет способствовать ускоренному развитию регионов.

В тоже время в законопроекте отсутствует четкая конструкция налогоплательщика, например, в случае если физическое лицо владеет каким-

¹ Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» от 29 ноября 2004 года № 14-ФЗ // СЗ РФ. 2009. № 49. Ст. 4840.

либо строительным объектом, относящимся к нежилым помещениям, то оно может регистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя и перевести данное имущество на баланс своей фирмы, и, таким образом, на законном основании уклониться от уплаты ЕНДФЛ. В рассматриваемом законопроекте не четко сформулирован порядок исчисления ЕНДФЛ, а именно расчет данного налога планируется производить исходя из рыночной стоимости данного объекта, что может привести к тому, что недобросовестные налогоплательщики будут искусственно занижать цену продажи в договоре, и тем самым они снизят сумму налога. Кроме того, на данный момент налоговые органы не в состоянии обеспечить ежегодный контроль даже за крупными предприятиями, проверки проводятся в среднем раз в три года. И при возложении на них новых функций контроля за сбором налога значительно возрастет нагрузка, что приведет к тому, что они не смогут осуществить качественный контроль по расчету и уплате налогов.

Мнение ученых по поводу введения данного налога расходятся. Так в частности Бондарчук С.Л. говорит о том, что необходимость ввести данный налог назрела уже давно, и его введение не только принесет значительное увеличение местных бюджетов, но и поспособствует установлению порядка в сфере взимания налогов с граждан. Однако существуют и противоположные точки зрения на данный налог, так Скуфинский О.А. считает, что данный налог только усилит налоговое бремя обычных граждан, тогда как более материально обеспеченные найдут способ уклониться от уплаты данного налога¹.

Обобщив все вышесказанное можно сделать вывод о том, что введение данного налога имеет как плюсы, так и минусы. В целом данная инициатива явно несет в себе положительные черты, но представленный законопроект нуждается в доработке и совершенствовании ряда положений. В этом случае введение ЕНДФЛ

¹ Кудинова С.А. Налог на богатство является достаточно спорным // Бюджет. 2012. № 4. С. 13.

не только положительно отразится на экономике, но и также не увеличит дополнительную нагрузку на налогоплательщиков.

Исходя из практического опыта зарубежных стран, где налоговая система включает в себя не только налоги на имущество, но и налоги с оборота с ними, российская налоговая система попытается еще раз, когда приблизится к определенной стадии экономического развития (стабильной и эффективной). Включить данный вид налога в налоговую систему Российской Федерации.

При дальнейшем развитии института частной собственности, росте населения России, количественном росте частной собственности граждан, налогах с оборота имущества может занять сильное, но не слишком значительное место в доходной части бюджет РФ.

Основываясь на анализе мирового опыта, только очень маленькие страны с низкими налогами для привлечения инвестиций не имеют налога на наследство и пожертвований в своей налоговой системе.

Налоги с оборота недвижимости, в частности налоги на наследство и дарение, должны быть возвращены в российскую налоговую систему, поскольку «нет оснований отрицать эту эффективную (не путать с прибыльной) форму платежей государству»

Налогообложение недвижимости имущества начало свое развитие с начала IX века и имеет принципиальное значение для развития налогообложения государства.

Налоги в первую очередь обеспечивают финансовую базу для общегосударственных расходов, но также активно используются государственной властью в качестве механизма косвенного управления общественными отношениями в сфере экономики, политики, социальной защиты граждан. В данном случае применение налогов на имущество направлено на финансирование

единого росреестра, для обеспечения защиты имущества граждан в случае стихийных и иных бедствий.

Особенности правового регулирования налогообложения недвижимости зависит от факта признания право собственности в отношении частного имущества. В связи с чем в современный период развития Российской Федерации восстановлено налогообложение имущества физических и юридических лиц.

Налогообложение физических и юридических лиц имеет отличия, которые будут раскрыты в параграфе 1.2. Следует отметить, что наука налогового права не стоит на месте и продолжает развитие и ведется обсуждение о введение единого налога. Применение концепции единого налога на недвижимость в России повлекло рост налоговой базы, за счет применения государственной кадастровой оценки недвижимости¹. В настоящий момент расчет налоговой ставки стал более прозрачен и справедлив, владельцы более дорогой недвижимости стали выплачивать больший налог.

1.2. Современная система налогообложения недвижимого имущества в России

Оценка объектам недвижимого имущества для целей налогообложения считается важнейшей функцией системы в руководстве управления в народном предприятии, хозяйстве и оказывает крайне существенное влияние как на образование формирование хозяйственно-денежных связей систем организаций и государства, так и на всю его структуру в целом.

В странах с развитой экономикой поимущественное налогообложение как правило обычно связано с определенными объектами недвижимости и всей их

¹ Федеральный закон «О государственной кадастровой оценке» от 03 июля 2016 года № 237-ФЗ // СЗ РФ. 2016. № 27. Ст. 4170.

рыночной оценкой, и объективно продиктовано финансовыми экономическими законами рыночного хозяйства данных стран. Для целей налогооблагаемая база может включать в себя территорию, землю и строения, находящиеся в пределах этой территории. В зависимости от организации, сбор налога на жилье, недвижимость, землю и постройки строения могут облагаться отдельно, либо совместно по стоимости, определяемой в соответствии с нужной методикой. Две составные составляющей части налога дополнительно на недвижимость обладают своими чертами особенностями.

Одной из важных особенностей налога на землю дополнительно считается его неповторимость по отношению к принятым решениям экономическими представителями агентами, являющимися прямыми налогоплательщиками данного налога.

Величина альтернативных расходов остается прежней и не зависит от существования дополнительного налога на землю. Кроме того, неэластичность основания базы данного налога позволяет собирать достаточные финансовые доходы без отрицательного влияния на производственные процессы¹.

Налог на недвижимость – это налог, которым облагается объект недвижимого имущества, присущий гражданину какой-либо страны.

Одним из важнейших направлений в налоговой реформе РФ является обложение налогом недвижимого имущества. Финансовые доходы консолидированного бюджета РФ от налогообложения имущества в 2012 г. составили 137,8 млрд. руб., что составляет 3,7 % от общего размера налоговых сборов и добавляет лишь 1,0 % к ВВП. В сравнении с предшествующим годом доля налоговых доходов упала на 0,6 %.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. (Часть первая) от 31 июля 1998 года №147-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3825.

В настоящее время система имущественных налогов имеет ряд отрицательных качеств, выражающиеся, во-первых, невыгодное обновление основных фондов предприятий-производителей, так как налогом на имущество облагается остаточная стоимость основных фондов. Во-вторых, нестабильность поступлений в бюджет платежей за землю, в результате ежегодно изменяющихся ставок земельного налога и арендной платы. В-третьих, существующая разница в налогообложении, какого-либо имущества юридических и физических лиц никак не стимулирует снижение налогового бремени путем реоформления объектов на физических лиц. В-четвертых, налогом на имущество физических лиц не облагается налогом значительная часть вновь построенных объектов, которые имеют высокую стоимость. В-пятых, устарели методы определения налогооблагаемой базы сбора налога на имущество физических лиц. В-шестых, жилье лучшего качества и расположения по остаточной стоимости дешевле, чем крупнопанельные новостройки, а рыночная стоимость значительно выше.

При подготовке к созданию проекта Налогового кодекса Российской Федерации Министерством финансов эти недостатки существующей системы имущественных налогов были учтены. НК РФ предусмотрел возможность замены налогов на имущество организаций физических лиц, и земельного налога консолидированным налогом на недвижимость по решению органов власти субъектов РФ¹.

Одним из направлений реформирования налоговой системы является создание системы налогообложения недвижимости на основе рыночной стоимости.

¹ Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2012 года №188-ФЗ // СЗ РФ. 2005. № 1. Ст. 14.

Целями реформирования налоговой системы в сфере налогообложения недвижимости являются стимулирование развития рынка недвижимости и его легализации, эффективное использование земли, зданий и построек.

Налогом на недвижимость облагаются: земельные участки, здания, постройки, жилые и нежилые помещения, изолированные водные объекты и леса.

Налогоплательщиками налога на недвижимость являются: юридические и физические лица, которые обладают вещными правами на недвижимость, находящуюся в государственной или городской муниципальной собственности; собственники недвижимости, находящейся в частной и иных формах владения.

Базой налогообложения является стоимость объекта недвижимости. Налоговая база определяется на основе цены земельного участка и иного недвижимого имущества, зафиксированной на определенную дату, с последующей целевой индексацией. Организации имеют право самостоятельно определять базу налогообложения. Для физических лиц стоимость объектов недвижимости определяется налоговыми органами.

Подходящим является предписание о выделении отдельного налогообложения на объект прибыльной доходной недвижимости. Предполагается к ней отнести недвижимость, использование которой способно приносить прибыль благодаря её индивидуальным особенностям (помещения, магазинов, гостиниц ресторанов, учреждений игорного бизнеса, финансово-кредитных учреждений¹.

Налогом на недвижимость не будут облагаться объекты, находящиеся в собственности иностранных государств и международных организаций в соответствии с международными договорами Российской Федерации².

¹ Приказ Минфина России «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету», «Расходы организации» ПБУ 10/99: от 06 мая 1999 № 33 // Российская газета. 03.06.1999. № 116.

² Гаврилова Н.А. Знакомьтесь новый налог на имущество / Н.А. Гаврилова // Российский налоговый курьер. 2003. № 24. С. 27-31.

Законодательные органы субъектов РФ вправе устанавливать дополнительные льготы по видам недвижимости. Предполагается введение социальной льготы при расчете налогов зданий, находящихся в собственности физических лиц. Не будет облагаться налогами площадь в размере 21 квадратного метра на одного человека и дополнительно 10,5 квадратных метров на семью. Ставки налогообложения устанавливаются законодательными в отдельности для разных типов земельных участков и для построек и сооружений субъектов РФ в следующих пределах (в процентах к рыночной стоимости) – индивидуальные жилые дома, квартиры жилые помещения, дачи – не более 0,5 %, автогаражи, гаражи на одно-два места, не более 1%, объекты недвижимого имущества используемые для промышленного производства – не более 2 %; и иные объекты – не более 5 %¹.

Для точного учета объектов недвижимости создается налоговый реестр объектов недвижимости, в котором содержится следующие данные, виды объектов недвижимости, физические характеристики объектов недвижимости, полномочия на объекты недвижимости и субъекты этих прав, фактическое использование объектов недвижимости, оценка стоимости объектов недвижимости для целей налогообложения и другие сведения. Организации, уплачивающие налог на имущество обязаны зарегистрироваться и получить регистрационный номер, а также сообщать об изменениях объектов имущества. В организациях сумма налога на недвижимость относится на расходы, связанные с производством и реализацией продукции выполненных работ и услуг. Индивидуальными предпринимателями сумма налога на недвижимость включается в состав расходов декларации о доходах².

¹ Гаврилова Н.А. Налог на имущество: льготы по налоговому кодексу / Н.А. Гаврилова // Российский налоговый курьер. 2017. № 9. С. 31-38.

² Крохина Ю.А. Налоговое право России. Учебник для вузов / Ю.А. Крохина / под ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. М.: НОРМА, 2003. С. 320-327.

Действующая в настоящее время функция налогообложения имущества применяется во всех развитых странах мира.

Налог на недвижимость в странах Запада является одним из основных экономических рычагов стимулирования страной эффективного применения денежных средств.

В России налог на имущество предшествовала плата за производственные фонды. Она определялась по дифференцированным показателям в процентах к среднегодовой стоимости основных производственных фондов и нормируемых оборотных средств. В связи с изменением ставок и объектов налогообложения величина платы за фонды не была стабильной и не носила налогового характера. Таким образом, важным вопросом взимания налога на недвижимое имущество становится его социально-экономическое значение¹.

Налог на имущество физических лиц входит в подсистему налогов, взимаемых с физических лиц. Все налоги выплачиваются физическим лицом из его доходов, в том числе и налог на имущество. При этом, если имущество не приносит дохода физическому лицу, то налог с него уплачивается из доходов после уплаты подоходного налога (НДФЛ), уменьшая тем самым величину реальных доходов граждан. Так, при разном уровне доходов, уплата одной и той же суммы налога на имущество прямо влияет на благосостояние налогоплательщика и уровень его налоговой нагрузки. Здесь данные касаются не о льготных категориях населения, а выражается необходимость учета уровня доходов налогоплательщиков при налогообложении их имущества. Первой и главной функцией реформ, проводимых в имущественном налогообложении,

¹ Горский, И.В. Развитие налоговой системы Российской Федерации: автореф. дис. ... к.ю.н. / И.В. Горский. Москва, 2004. 342 с.

заявлена реализация принципа справедливости. Собственники дорогостоящей недвижимости должны обеспечивать большее поступление налога на имущество физических лиц. Собственники единственного жилья не должны ощущать значительного повышения налоговой нагрузки. Поэтому предлагается среди критериев дифференциации налоговых ставок предусмотреть критерий количества объектов недвижимого имущества в собственности. Данный критерий частично позволит реализовать регулируемую функцию. Так, по повышенной налоговой ставке необходимо облагать те объекты имущества, в которых налогоплательщик не проживает сам. К объектам для личного проживания или использования целесообразно применять специальную ставку, установленную в муниципальном образовании. Место жительства в данном случае может определяться по месту регистрации налогоплательщика, а применение специальной ставки должно носить заявительный характер. В перспективе развитие мобильных технологий должно позволить налоговым органам контролировать все объекты недвижимого имущества налогоплательщика для устранения противоречия между реальным уровнем имущественного владения и уплачиваемыми налогами. Это связано, прежде всего с тем, что администрирование налогов на недвижимое имущество отражает территориальные полномочия органов власти¹.

Таким образом, проводимая модернизация налогообложения недвижимого имущества физических лиц в целом основывается на зарубежной практике имущественного налогообложения, однако недостаточно учитывает богатый накопленный опыт налогообложения высокоразвитых стран и российские реалии. Выработанные предложения по проведению оценке недвижимого имущества

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 года № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340

физических лиц и его налогообложению способствуют реализации принципа справедливости и росту налоговых доходов в России.

Теоретический аспект проблемы соотношения частного и публичного интереса в сфере налогообложения присутствует в монографиях, и диссертационных исследованиях, однако ни один автор в своих исследованиях не экстраполировал этот вопрос в сферу материального имущественного налогообложения.

Налоговое право, будучи подотраслью финансового права, является публичным.

Из этого вытекает, что налоговые правоотношения (в частности, связанные с имущественным налогообложением) – это урегулированные нормами налогового права общественные финансовые отношения, возникающие по поводу установления и взимания налогов с организации и физических лиц¹.

Основным содержанием налогового правоотношения является обязанность налогоплательщика внести в бюджетную систему денежную сумму в соответствии с действующим налоговым законодательством.

При этом сторонами налогового правоотношения, носящего властный, императивный характер являются, с одной стороны, налогоплательщики (носители налога и налоговые агенты) и органы государства, наделенные налоговыми полномочиями, предоставленными им действующим законодательством для реализации налоговой компетенции. Все эти положения относятся, в частности к имущественному налогообложению.

Очевидно, что в процессе реализации такого правоотношения, на первый взгляд, возникает «конкуренция» публичных интересов государства и частных интересов налогоплательщика. Известно, что правовой нигилизм даже в развитых

¹ Казмирчук Ю. О налоге на имущество структурных подразделений // Финансовая газета. 16.10.2018. № 41. С 36-38.

зарубежных странах наиболее часто проявляется именно в отношении налогового законодательства. Не случайно мнение «украсть у казны не значит украсть» бытует не только в нашей стране, но и за рубежом.

Вместе с тем, хочется вспомнить высказывание такого классика, как И.А. Ильин, который считал, что «тот, кто умеет блюсти закон, каков бы суров он ни был, вплоть до самой его отмены, – тот предотвращает анархию и бесправие, ограждает принцип права и воспитывает правосознание своих сограждан».

Такого рода «конкуренция» возникает и в отношении имущественного налогообложения. Примером может служить не постановка на учет организациями активов (например, таких, как автомобили, компьютерная техника и др.) с целью уклонения от налога на имущество предприятий.

Вообще в нашей стране проблема уклонения от реализации налогоплательщиками своей конституционной обязанности перед государством стоит как нигде остро. На мой взгляд, следует согласиться с мнением тех, кто полагает, что «считать, что такого явления не существует – значит не только наносить ущерб государству, но и нарушать права и интересы налогоплательщиков».

Существующая проблема, на первый взгляд, подтверждает наличие «конкуренции» публичного и частного интересов в сфере налогообложения.

Вместе с тем, по определению Ю.А. Тихомирова, «публичный интерес – это признанный государством и обеспеченный правом интерес социальной общности, удовлетворение которого служит условием и гарантией ее существования и развития».

Таким образом можно сделать вывод, что надлежащая реализация налогового законодательства налогоплательщиками, следствием которой должно явиться поступление налоговых доходов в бюджетную систему государства, и является гарантией полноценного финансирования таких социально значимых

направлений финансовой деятельности государства, как здравоохранение, социальная сфера, пенсионное обеспечение, не противоречит их же собственным частным интересам, поскольку налогоплательщики являются гражданами, потребляющими социальные блага.

Теоретически, интерес представляет собой явление объективное, субъективное и объективно-субъективное.

Представляется, что субъективный интерес можно охарактеризовать как эмоциональную оценку субъекта реальной действительности, в то время как объективный интерес представляет собой степень общественной полезности явлений материального мира, не зависящей от психоэмоционального отношения к нему субъекта.

Таким образом интерес можно рассматривать, как категорию объективную, с учетом того, что факты реальной действительности «неизбежно должны пройти через сознание людей», то есть предпочтительнее говорить об интересе, как об объективно-субъективном явлении¹.

По этому, можно предположить, что на самом деле «конкуренции» публичного интереса государства и частного интереса налогоплательщика при уплате налогов последними не существует. Это только кажется на первый взгляд.

На самом деле не уплата или не доплата налоговых платежей может быть расценена, как субъективный сиюминутный интерес налогоплательщика, в то время как уплата налоговых платежей с целью формирования фондов государства, достаточных для обеспечения его финансовой деятельности, является объективным интересом налогоплательщика-гражданина.

Вместе с тем, как справедливо отмечает Д.Ю.Мельник, «особым стимулом сокращать налоги становится подозрительно в том, что правительство не

¹ Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 7 декабря 1991 года №2118-1 // Российская газета. 10.03.1992. № 56.

использует налоговые средства по назначению. В этой связи, государство, как властный субъект должен реализовывать свои налоговые правоотношения, выражающиеся в установлении налогов таким образом, чтобы не изымать у налогоплательщика сверх того, что в действительности необходимо для его (государства) жизнедеятельности».

Современная система налогообложения недвижимого имущества в Российской Федерации представляет собой совокупность налогов включающая налог на имущество организаций и налог на имущество физических лиц, а также земельный налог. В рамках настоящей работы земельный налог в силу своей исключительности рассматриваться не будет. Основными тенденциями развития науки налогового права является создание системы налогообложения недвижимости на основе рыночной стоимости и стимулирование развития рынка недвижимости и его легализации, эффективное использование земли, зданий и построек.

Система налогообложения недвижимого имущества так же имеет ряд отрицательных качеств: значительные издержки администрирования: для продуктивного исчисления налога необходимо осуществлять сбор, переработку и регулярную актуализацию значительного объема информации, включая компьютерное обеспечение, поддержку, подготовку и содержание штатных сотрудников, оценщиков. Нужно учитывать ,что недостаточно качественное администрирование этого налога, приводящее к неадекватной оценке недвижимости либо к неспособности обеспечить налоговые поступления со всех объектов недвижимости, может привести к крайне негативным экономическим и социальным результатам, включая создание условий для нечестной конкуренции, наличие недвижимости не связано напрямую с текущим доходом собственника, а следовательно, с платежеспособностью, поэтому уплата налога может порождать дополнительные социальные проблемы. В целях сглаживания влияния этого

недостатка необходимо установить необлагаемый минимум, а также предусмотреть предоставление льгот для социально незащищенных категорий налогоплательщиков (инвалиды, неработающие пенсионеры и т.п.). Для данных категорий людей исключить налогообложение на ту часть имущества, которая по закону необходима для проживания статья 38 ЖК РФ, на начало 2019 года она составляет 12 квадратных метров на 1 человека по данным ЖК РФ ФЗ РФ от 29 декабря 2017 года №188-ФЗ, так же 6 квадратных метров санитарного помещения¹. На остальную часть имущества, не превышающую 33 квадратных метров (социальная норма проживания), понизить процентную ставку до 0.05%, исключить дальнейшее повышение процентной ставки налога и дать возможность отсрочки выплаты налога на 1 год в тяжелых жизненных ситуациях без наложения штрафа и пени. Налог на недвижимость касается практически каждого плательщика налогов, поэтому не очень популярен у населения, а переоценка недвижимости или повышение ставок налога связаны с политическими рисками. Применяемые налоговые льготы призваны не только повысить собираемость налога, но и решать социальные задачи, стоящие перед государством.

¹ Постановление Главного государственного санитарного врача Российской Федерации от 27 декабря 2010 года № 175 СанПиН 2.1.2.2645-10 // Российская газета. 01.01.2011. № 54.

II. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

2.1 Налогово-правовой статус организаций – плательщиков налога на имущество организаций

Налогоплательщиками организаций и предприятий, признаются российские и заграничные иностранные организации. Налог уплачивают все организации независимо от формы собственности и ведомственной подчиненности (исключение составляют организации, использующие специальные налоговые режимы). Рассмотрев особенности уплаты налога на имущество иностранными организациями можно сказать, что ранее налог на имущество платили все иностранные организации, у которых имущество находилось на территории РФ.

С 2004 иностранные организации без постоянного представительства на территории РФ налог не уплачивают. Исключение составляют те организации, у которых в собственности объекты недвижимого имущества находятся на территории РФ.

Поводом такого нововведения стал слабый налоговый контроль со стороны государства за иностранными организациями, у которых нет постоянных представительств на территории РФ.¹

Несмотря на наличие ряда узкоспециализированных исследований, обобщающих систематические исследования правосубъектности участников налоговых отношений с конца двадцатого века не проводилось. Актуальность категории правосубъектности обусловлена, прежде всего, интересом к правовому статусу участников налоговых отношений, который (правовой статус) в сфере

¹ Гуреев В. И. Российское налоговое право / под ред. В.И. Гуреев. М.: ИНФРА*М, 1997. С. 178-181.

финансового права регулярно подвергается значительным изменениям с учетом изменений в законодательстве и обширной судебной практике¹.

Юридическая личность создана основываясь от особенностей субъекта финансового права, то есть участника финансовых отношений на которые может оказывать значительное влияние его юридический статус в остальных (основополагающих для данного участника) отраслях права.

Интерес к данной теме связан с рассмотрением особенностей субъектов с целью определения их правового статуса, который в полной мере выражается в категории правосубъектности. Статья 11 Федерального закона от 21 декабря 2001 г. № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества» (далее- Закон о приватизации государственного имущества) определяет состав имущественного комплекса унитарного предприятия, подлежащего приватизации². Состав имущественного комплекса унитарного предприятия, подлежащего приватизации, определяется передаточным актом. В передаточный акт включена информация обо всех обязательствах, в том числе налоговых, в составе имущественного комплекса унитарного предприятия. Из буквального (ad motteram) толкования вышеуказанной нормы можно сделать вывод, что после приватизации предприятия, являющегося тем же имущественным комплексом – объектом права, продолжает существовать в новой организационно-правовой форме – акционерное общество, и целью приватизации является не ликвидация, а дальнейшее развитие предприятия.

Специальная правоспособность предприятия меняется на другую – универсальную. С учетом того, что предприятие не принадлежит государству в лице исполнительной власти, общая правоспособность должна увеличиться в

¹Закон РФ «О налоге на имущество предприятий» от 13 декабря 1991 № 2030-1 // Российская газета. 10.03.1992. № 56.

² Федеральный закон «О приватизации государственного и муниципального имущества» от 21 декабря 2001 года №178-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 4. Ст. 251.

объеме, в том числе и налоговая. Но на практике это происходит не всегда. В соответствии со статьей 37 «Закона о приватизации государственного имущества в уставе акционерного общества, созданного в ходе приватизации государственной и муниципальной собственности», устанавливается обязательная цель и предмет деятельности общества. После регистрации вновь созданное АО часто имеет такую же правоспособность, как и приватизированное предприятие. Статья 38 «Закона о приватизации государственного имущества» определяет особенности правового статуса открытых акционерных обществ, в отношении которых было принято решение об использовании специального права («золотая акция»). Таким образом, акционерное общество, сто процентов акций которого находится в федеральной собственности, юридически определяется как юридическое лицо, единственным владельцем которого является государство.

Этот вывод подтверждается возложением ряда таких предприятий на стратегический Указ Президента Российской Федерации от 04 августа 2004 года № 1009 «Об утверждении перечня стратегических предприятий и стратегических акционерных обществ», акции которых находятся в федеральной собственности и участие Российской Федерации в управлении которыми обеспечивает стратегические интересы, безопасность государства и обороноспособность, здоровья, охрану нравственности, законных интересов и прав граждан Российской Федерации¹. Данные предприятия по умолчанию находятся в общем налоговом режиме и в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс Российской Федерации) являются налогоплательщиками, в том числе и имущество организации. Однако возникает логический вопрос: есть ли ощущение налогообложения этих юридических лиц, если указанные организации

¹ Указ Президента РФ «Об утверждении Перечня стратегических предприятий и стратегических акционерных обществ» от 04 августа 2004 года № 1009 // СЗ РФ. 2004. № 32. Ст. 3313.

фактически получают работы, финансируемые государством во исполнение государственных заказов, а налоги включаются в себестоимость производства указанной продукции (работ, услуг)? Можно было бы отказаться от уплаты налогов многим из указанных организаций, что отразится на их правосубъектности, но на определенном этапе развития государства это может быть преждевременным.

В дальнейшем перспективы развития законности и защиты прав налогоплательщиков (как одного из видов участников финансовых правоотношений) в будущем будут более сконцентрированы не вокруг отдельных категорий субъектов и содержания (правоотношений), а вокруг категории правосубъектности как концепции, характеризующей правовой статус субъекта, с учетом особенностей правового статуса субъекта, не исходя из самого налога (финансового права), а с учетом особенностей правового статуса, определенных иным законодательством, организационно-правовой формы обособленной организации. В рамках проведенного исследования были выявлены следующие особенности налоговой правоспособности организаций, обусловленные как изменениями в законодательстве (налоговой и гражданской), так и судебной практике.

Уже сейчас видно из современной практики, что в будущем налоговое законодательство вероятнее всего станет более «гибким», т.е., с одной стороны, будет учитывать особенности отдельных видов организаций и их объединений для достижения большей эффективности налогового механизма и, с другой стороны, определять правовой статус организации как участника налоговых отношений с учетом особенностей, не вытекающих из налогового законодательства¹.

¹ Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 04 мая 2011 года № 99-ФЗ // СЗ РФ. 2011. № 19. Ст. 2716.

По результатам проделанной работы можно сделать следующие выводы, которые, на наш взгляд, являются трендом развития налогового законодательства, по крайней мере, в ближайшем будущем.

Налоговая правосубъектность – это сложная характеристика участника налоговых отношений, отражающая правовой статус лица в сфере налогов и сборов, т.е. меры надлежащего поведения при исполнении налоговых обязательств, способность приобретать права в рамках налоговых правоотношений и нести ответственность за налоговые правонарушения, которая возникает у организаций (и физических лиц) с момента возникновения налоговых обязательств¹.

Современное законодательство допускает появление и (или) создание субъектов налогового права, не только в обязательном, но и в диспозитивном порядке.

НК РФ не содержит положений, аналогичных положениям статьи 183 Гражданского кодекса Российской Федерации, в которой представитель, действовавший с превышением полномочий, несет ответственность за последствия своих действий.

Налоговая и гражданская правосубъектности не совпадают. Объем прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений изменяется из-за различных факторов и особенностей ведения хозяйственной деятельности: права и обязанности организаций в части налогообложения возникают до определенного момента. Это следует учитывать при разработке налогового законодательства².

Особенностями наличия правового статуса являются: момент возникновения прав и обязанностей с момента регистрации.

¹ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 2 т. Т.1. Общая часть. / под ред. к.ю.н. Д.М. Щекина. М.: Статут, 2009. С. 213-214.

² Винницкий Д.В. Налоговое право. Учебник для академического бакалавриата. / под ред. Д.В. Винницкий. М.: Юрайт, 2014. С. 214-218.

Из анализа судебной практики применения норм международного налогового права стоит отметить, что нормы международного налогового права влияют на правовой статус налогоплательщика в части признания его в качестве налогоплательщика в конкретном государстве и (или) суммы налога к уплате и состава иных обязательств.

В результате применения налогового законодательства может измениться юридическая личность налогоплательщика. Уменьшение или повышение правоспособности организации налогоплательщика проявляется в силу ее воли, а не только из публично-правовых отношений, регулируемых Налоговым кодексом Российской Федерации. Уже сегодня существует необходимость в дополнении раздела Налогового кодекса РФ. Взаимозависимые лица, положения которых регулируют случаи нахождения взаимозависимых лиц в разных странах с различным налоговым режимом.

Судебные доктрины в налоговом праве влияют на содержание прав и обязанностей лиц, вовлеченных в налоговые отношения.

Анализ текущей практики показал, что не редким является объявление нескольких юридических лиц единым экономическим субъектом в силу наличия признаков взаимозависимости. При этом имущество, находящееся в собственности каждого из субъектов, рассматривается как единый комплекс, а распределение его между субъектами имущества, включающиеся в группу – называется дроблением бизнеса.

Налоговые органы руководствуясь положениями, содержащимися в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», нередко приходят к выводу об осуществлении группой лиц хозяйственной деятельности, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды в условиях целенаправленного,

формального дробления бизнеса в виде уменьшения размера доходов, дающего право на применение специальных режимов налогообложения¹.

Руководствуясь статьями 291.6, 291.8 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судья определил в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказать.

Судья Верховного Суда Российской Федерации Павлова Н.В., изучив кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Рекачук (Ошкиной) Алены Владимировны (Ставропольский край, Георгиевский район, станица Незлобная; далее – заявитель, предприниматель) на решение Арбитражного суда Ставропольского края от 24 апреля 2018 по делу №А63-23241/2017, постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20 июля 2018 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29 октября 2018 по тому же делу по заявлению предпринимателя к Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Георгиевску Ставропольского края (далее – инспекция, налоговый орган) о признании незаконным решения от 09 августа 2017 № 07-16/9 в части доначисления 1 426 390 рублей налога на добавленную стоимость (далее – НДС) за IV квартал 2015 года, 112 300 рублей налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) за IV квартал 2015 год, 38 101 рубля налога по упрощенной системе налогообложения (далее налог по УСН) за 2015 год, 276 179 рублей пеней, предусмотренных статьей 75 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), 160 187 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса (с учетом уточнения заявленных требований в порядке, установленном ст. 49 Арбитражного

¹ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 года № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

процессуального кодекса Российской Федерации), при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, Управления Федеральной налоговой службы Российской Федерации по Ставропольскому краю, установил: решением Арбитражного суда Ставропольского края от 24.04.2018, оставленным без изменения постановлением Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2018 и постановлением Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.10.2018, в удовлетворении требований о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления НДС за 4 квартал 2015 года в размере 1 426 390 рублей, налога на доходы физических лиц за 4 квартал 2015 год в сумме 112 300 рублей, налога по УСН за 2015 год в сумме 38 101 рублей, пени в сумме 276 179 рублей, штрафа предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ, в размере 160 187 рублей, привлечения к ответственности за совершение правонарушения в соответствии со статьями 75, 122 НК РФ, отказано.

В остальной части производство по делу прекращено судом первой инстанции в связи с принятием отказа от требований.

В жалобе заявитель ссылается на нарушение судами норм материального права, указывает на применение судами норм права, не подлежащих применению при рассмотрении настоящего дела.

Согласно положениям части 7 статьи 291.6, части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) кассационная жалоба подлежит передаче для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, если изложенные в ней доводы подтверждают наличие существенных нарушений норм материального права и (или) норм процессуального права, повлиявших на исход дела, без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной

экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов. Оснований для пересмотра принятых по настоящему делу судебных актов в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации не установлено.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды, руководствуясь статьями 146, 164 – 168, 346.12 – 346.17, 346.25 Налогового кодекса, а также разъяснениями, содержащимися в Постановлении Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», пришли к выводу, в соответствии с которым налоговым органом доказан факт получения предпринимателем необоснованной налоговой выгоды путем дробления бизнеса совместно с взаимозависимым лицом – обществом с ограниченной ответственностью «ЕвроСтандарт» с целью минимизации налогообложения.

При этом суды указали на правомерность определения налоговой базы и расчета инспекцией налогов при вынесении оспариваемого решения.

Из обстоятельств видно, доводы заявителя не являются основанием для передачи заявления на рассмотрение в порядке кассационного производства Судебной коллегией ВСРФ, так как направлены на переоценку доказательств по делу и оспаривание выводов нижестоящих судов по обстоятельствам спора.

Руководствуясь статьями 291.6, 291.8 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судья определил: в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказать.

Особенности уплаты налога иностранными организациями: ранее налог на имущество платили все иностранные организации, имеющие имущество на территории Российской Федерации.

Кадастровая оценка, время от времени, индексируется по решению местных властей. Следовательно, иностранным организациям, целесообразно уточнять и отслеживать инвентаризационную стоимость в Бюро БТИ или отслеживать нормативные акты об индексации инвентаризационной стоимости¹.

Процессуальные условия, в которых протекают налоговые споры, имеют существенные особенности, которые отличают их от других споров.

Суд исходя из доказательств и доводов сторон вынес решение:

- в пользу налогоплательщика;
- в пользу налогового органа. В первом случае, подлежит исполнению за счет федерального бюджета.

Порядок исполнения судебных решений о передаче денег из бюджета налогоплательщикам устанавливается из Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Во втором случае, налогоплательщику следует построить свою защиту на этой стадии процесса на основании следующего:

- рассмотреть вопрос о рассрочке или отсрочке исполнения судебного акта на основании арбитражного процессуального законодательства.
- рассмотреть вопрос о заключении с налоговым органом мирового соглашения об исполнении судебного решения.

Можно заметить, что необходимое условие любой налоговой системы демократического государства является предоставление налогоплательщикам гарантий защиты их прав. Основу правового регулирования защиты прав

¹ Федеральный закон «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов» от 11 ноября 2003 № 139-ФЗ // СЗ РФ. 2003. № 46. Ст. 4435.

организаций-налогоплательщиков составляют Конституция РФ¹, НК РФ, АПК РФ, правовые позиции ВС, разъясняющие положения законодательства и заполняющие пробелы в праве, тем самым создающие направление судам в их правоприменительной практике.

Согласно ст. 374 НК РФ, объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество, учтенное на балансе организации в качестве основных средств, признаваемые в соответствии с правилами бухучёта (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесённое в совместную деятельность). Исключения составляют: земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и иные природные ресурсы). С 1 января 2004 года, из-под налогообложения были выведены нематериальные активы, товарно-материальные запасы и затраты, находящиеся на балансе организации².

Не являются объектами налогообложения; водные объекты, земельные участки, иные объекты природопользования и другие природные ресурсы.

К природным ресурсам относятся: компоненты природной среды, природные объекты и природно-антропогенные объекты, которые используются или могут быть использованы в хозяйственной и иной деятельности в качестве источников энергии, продуктов производства и предметов потребления и имеют потребительскую ценность, а под природной средой понимается совокупность компонентов природной среды, природных и природно-антропогенных объектов³. Полный перечень объектов, которые относятся к природно-антропогенным, также приведен в п. 3 ст. 4 вышеуказанного закона.

¹ Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 года // Российская газета. 25.12.1993. № 237.

² Андрианов С.А. Налог на имущество: последний аккорд / С.А. Андрианов // Практическая бухгалтерия. 2005. № 3. С. 93-98.

³ Федеральный закон «Об охране окружающей среды» от 10 января 2002 года № 7-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 2. Ст. 133.

Не относятся к антропогенным природным объектам здания и искусственные сооружения, возведенные человеком.

Не является объектом налогообложения имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, и используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ. К военной службе также приравнивается фельдъегерская служба¹.

В соответствии с п. 1 Указа Президента². и ст. 1 Федерального закона³ таможенные органы, в том числе региональные таможенные управления, таможни и таможенные посты, входят в систему правоохранительных органов РФ и относятся к государственным военизированным организациям

Следует обратить внимание на то что, не подлежат налогообложению основные средства федеральных органов исполнительной власти, используемые ими для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ. Если указанное имущество используется не по назначению или сдается в аренду, оно подлежит налогообложению в общеустановленном порядке⁴.

Федеральные органы исполнительной власти в целях исчисления и уплаты налога на имущество организаций обязаны вести отдельный учет основных

¹ Федеральный закон «О федеральной фельдъегерской связи» от 17 декабря 1994 года № 67-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 34. Ст. 3547.

² Указ Президента РФ «Об отнесении таможенных органов Российской Федерации к государственным военизированным организациям» от 22 декабря 1993 года № 2253 // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 52. Ст. 5065.

³ Федеральный закон «О службе в таможенных органах Российской Федерации» от 21 июля 1997 года № 114-ФЗ // СЗ РФ. 1997. № 30. Ст. 3586.

⁴ Федеральный закон «О безопасности» от 28 декабря 2010 года № 390-ФЗ // СЗ РФ. 2011. № 1. Ст. 1.

средств, не являющихся объектом налогообложения в соответствии с пп. 2 п. 4. ст. 374 НК РФ, и основных средств, облагаемых данным налогом в общеустановленном порядке.

Особенностями характеристики правового статуса налогоплательщика является их налоговая правосубъектность, то есть способность лица иметь налоговые права и обязанности (налоговая правоспособность), способность участвовать в налоговых правоотношениях (налоговая дееспособность) и нести ответственность за налоговые преступления и их последствия (налоговая деликтоспособность). Для юридических лиц моментом появления право- дее- и деликтоспособности совпадают. Это дата государственной регистрации организаций, т. е. дата внесения в ЕГРЮЛ.

Однако, законом предусмотрены исключения – организации имущество которых не облагается налогом. К ним относятся организации, участвующие в организации отдельных международных спортивных мероприятий.

Практика предоставления таким организациям льгот является международной и представляет собой форму государственной поддержки. Налоговые преференции также предоставляются религиозным организациям и другим соответствующим требованиям организациям, указанным в ст. 381 НК РФ.

Анализ судебной практики применения норм международного налогового права показывает, что нормы международного налогового права влияют на правовой статус налогоплательщика в части признания его в качестве налогоплательщика в конкретном государстве и (или) суммы налога к уплате и состава иных обязательств.

В результате применения налогового законодательства может измениться юридическая личность налогоплательщика. Уменьшение или повышение правоспособности организации налогоплательщика проявляется в силу ее воли, а

не только из публично-правовых отношений, регулируемых НК РФ. Уже сегодня существует необходимость в дополнении раздела НК РФ «Взаимозависимые лица» положениями, о взаимозависимых лицах, зарегистрированных в разных странах с различным налоговым режимом.

Анализ текущей практики показал, что не редким является объявление нескольких юридических лиц единым экономическим субъектом в силу наличия признаков взаимозависимости. При этом имущество, находящееся в собственности каждого из субъектов, рассматривается как единый комплекс, а распределение его между субъектами имущества, включающиеся в группу – называется дроблением бизнеса.

Налоговый орган называет дробление практически любые действия налогоплательщика направленные на формирование структуры бизнеса в группы взаимозависимых лиц. Поэтому таким взаимозависимым лицам мы рекомендуем не применять любые, даже установленные законом, схемы минимизации налогообложения, например: применение налоговых льгот, а также специальных налоговых режимов. Любые такие действия будут рассматриваться как получение необоснованной налоговой прибыли.

2.2 Порядок исчисления и уплаты налога на имущество организаций

Налог на имущество организаций – региональный налог, что вытекает из п. 1 ст. 14 Налогового кодекса Российской Федерации.

Данному налогу посвящена гл. 30 «Налог на имущество организаций» Налогового кодекса Российской Федерации. Из п. 2 ст. 372 НК РФ следует, что по многим вопросам исчисления и уплаты этого налога решение могут принимать только законодательные органы субъектов Российской Федерации. Например, они могут устанавливать ставку налога, которая в соответствии с п. 1 ст. 380 НК РФ

должна быть в пределах 2,2% или размера, установленного п. 1.1, 3, 3.1 и 3.2 ст. 380 НК РФ. Кроме того, они имеют право определять «порядок и сроки уплаты налога»¹.

Как налог на имущество, так и авансовые платежи по данному налогу обычно уплачиваются в бюджет по месту нахождения экономического субъекта. Это следует из п. 3 ст. 383 НК РФ.

Порядок определения места нахождения экономического субъекта (обособленного подразделения) и объекта налогообложения описан в ст. 83 НК РФ. Место государственной регистрации экономического субъекта, то есть «место нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации» – это место нахождения организации.

В ст. 385.1 и 385.3 НК РФ описан особый порядок определения и уплаты налога на имущество организаций-резидентов особой экономической зоны в Калининградской области и «в отношении железнодорожных путей общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью».

Налог на имущество, облагаемы по среднегодовой стоимости: исчисление и уплата авансовых платежей. Правила уплаты авансовых платежей по налогу на имущество описаны в п. 2 ст. 379 НК РФ. Они уплачиваются трижды по итогам каждого отчетного периода: за первые 3 месяца, за 6 месяцев и за 9 месяцев календарного года, если экономические субъекты не освобождены от этого региональным законодательством, о чем говорилось ранее.

Выбытие основного средства в отчетном периоде на его остаточную стоимость на первое число месяца выбытия не влияет. Остаточная стоимость выбывшего объекта основных средств в последующих месяцах будет равна нулю.

¹ Крохина Ю.А. Налоговое право России. Учебник для вузов / Ю.А. Крохина / под ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. М.: НОРМА, 2003. С. 170-179.

Порядок расчета авансовых платежей по налогу на имущество. Остаточная стоимость выбывшего объекта основных средств, по которому организация рассчитывала авансовые платежи в совокупности с другим налогооблагаемым имуществом, принимается во внимание при исчислении средней стоимости основных средств и после выбытия. Поэтому сумма авансовых платежей, которая была уплачена в отношении данного имущества в налоговом периоде, будет больше суммы налога по итогам года, поскольку после выбытия объекта основных средств остаточная стоимость основных средств не меняется в течение всего налогового периода, а делить ее для определения средней (среднегодовой) стоимости необходимо на все большее количество месяцев. По итогам же года при расчете налога к уплате авансовые платежи будут зачтены. Если возникнет переплата по налогу на имущество, есть возможность ее вернуть или зачесть, как это указано в ст. 78 НК РФ.

Разъяснения порядка заполнения ранее действовавшей формы налогового расчета даны в письме ФНС России от 05.08.2008 № 3-3-06/234, которые, на взгляд автора, применимы и при заполнении формы расчета, утвержденной приказом ФНС России от 31.03.2017 № ММВ-7-21/271, поскольку в рассматриваемой части отчетность не изменилась. Приказом ФНС России от 31.03.2017 № ММВ-7-21/271, который применяется, начиная с представления декларации за налоговый период 2017 г., утверждены новые формы декларации и расчета по авансовому платежу по налогу на имущество, форматы юс представления и порядок заполнения. Письмом ФНС России от 14.04.2017 № БС-4-21/7145 налоговым органам рекомендовано принимать расчеты по авансовым платежам по новой форме начиная с расчетов за I квартал 2017 года¹.

¹ Приказ Минфина РФ «Об утверждении форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и порядков их заполнения» от 20 февраля 2008 года № 27-н // Российская газета. 29.03.2008. № 68.

Налог на имущество организации: расчет по итогам налогового периода. По итогам налогового периода экономический субъект должен исчислить сумму налога на имущество, порядок расчета которого закреплен в п. 1, 2 ст. 382 НК РФ.

Налогообложение объектов недвижимости, базой налогообложения по которым является их кадастровая стоимость. Объекты недвижимого имущества, по которым налоговая база исчисляется как кадастровая стоимость, приведены в п. 1 ст. 378.2 НК РФ.

К ним относятся, «административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них», «нежилые помещения, назначение, разрешенное использование или наименование которых в соответствии со сведениями, содержащимися в Едином государственном реестре недвижимости (далее – ЕГРН), или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания», «объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства» .

Согласно подп. 3 п. 12 ст. 378.2 НК РФ «объект недвижимого имущества подлежит налогообложению у собственника такого объекта или у организации, владеющей таким объектом на праве хозяйственного ведения, если иное не предусмотрено» ст. 378 и 378.1 НК РФ.

Сумма авансовых платежей по налогу по данному имуществу, как следует из п. 12 ст. 378.2 НК РФ, определяется в предусмотренном ст. 382 НК РФ

порядке: «сумма авансового платежа по налогу исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая кадастровой стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку», «если кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества», указанного в подп. 1 или 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, «была определена в соответствии законодательством Российской Федерации в течение налогового (отчетного) периода и (или) указанный объект недвижимого имущества не включен в перечень по состоянию на 1 января года налогового периода, определение налоговой базы и исчисление суммы налога (авансового платежа по налогу) по текущему налоговому периоду в отношении данного объекта недвижимого имущества осуществляются в соответствии с правилами» гл. 30 НК РФ. В данном случае положения ст. 378.2 НК РФ не принимаются во внимание.

Налог (авансовые платежи), подлежащий уплате, равен произведению действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой находятся объекты недвижимого имущества, налоговой ставки и «кадастровой стоимости (1/4 кадастровой стоимости)» объекта недвижимости. Как следует из ст. 380 НК РФ, ставка налога не может превышать 2%. Пунктом 14 ст. 378.2 НК РФ закреплено следующее: «если в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства,

кадастровая стоимость не определена, то в отношении указанных объектов недвижимого имущества налоговая база принимается равной нулю»¹.

В п. 15 ст. 378.2 НК РФ зафиксировано, что при исчислении налоговой базы в текущем (предыдущих) налоговом периоде «изменение кадастровой стоимости объектов налогообложения в течение налогового периода не учитывается». При этом изменение кадастровой стоимости объекта налогообложения в результате: «исправления ошибок, допущенных при определении его кадастровой стоимости, учитывается при определении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором была применена ошибочно определенная кадастровая стоимость»; принятия решения комиссией «по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости», судом «сведения о кадастровой стоимости, установленной решением указанной комиссии или решением суда, учитывается при определении налоговой базы начиная с налогового периода, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в ЕГРН кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания».

В случаях, когда у налогоплательщика на поименованные в ст. 378.2 НК РФ объекты недвижимого имущества в течение налогового периода возникают или прекращаются права собственности, определение как суммы налога, так и авансовых платежей по нему «в отношении данных объектов недвижимого имущества осуществляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение количества полных месяцев, в течение которых данные объекты недвижимого имущества находились в собственности налогоплательщика, к

¹ Письмо ФНС России «О направлении письма Минфина России о применении налоговых ставок по налогу на имущество организаций» от 17 апреля 2018 года № БС-4-21/7322 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

количеству месяцев в налоговом (отчетном) периоде», если иное не указано в ст. 382 НК РФ.

В таких случаях при возникновении права собственности на данные объекты: «до 15-го числа соответствующего месяца включительно или прекращение указанного права произошло после 15-го числа соответствующего месяца», то «за полный месяц принимается месяц возникновения (прекращения) указанного права»; «после 15-го числа соответствующего месяца или прекращение указанного права произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, то месяц возникновения (прекращения) указанного права не учитывается при определении коэффициента», указанного в п. 5 ст. 382 НК РФ.

Согласно ст. 379 НК РФ отчетные периоды по налогу на данный вид имущества – это первый, второй и третий кварталы календарного года.

Налог на имущество организаций и авансовые платежи: срок уплаты в бюджет. В течение налогового периода экономический субъект обычно перечисляет в бюджет авансовые платежи, а после его окончания – сумму налога¹. Как уже отмечалось, если: отчетные периоды законом субъекта РФ в соответствии с п. 3 ст. 379 НК РФ не определены, авансовые платежи экономическими субъектами не уплачиваются; субъектами РФ согласно п. 6 ст. 382 НК РФ отдельные категории экономических субъектов от уплаты авансовых платежей освобождены, они также не уплачивают.

Крайний срок уплаты авансового платежа закрепляется региональным законом. При этом срок уплаты авансовых платежей устанавливается в рабочих днях, если иное не указано в законе субъекта РФ. Как следует из п. 6, 7 ст. 6.1 НК РФ и письма Минфина России от 10.04.2009 № 03–05–04–01/13, если последний день срока уплаты налога совпадает «с выходным и (или) нерабочим

¹ Мамрукова О.И. Налоги и налогообложение / под ред. О.И. Мамрукова. М.: Омега Л, 2010. С. 287-290.

праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день».

Срок и порядок уплаты суммы данного налога за год определяются в соответствии с п. 2 ст. 372 НК РФ региональным законодательством. Как следует из п. 6 ст. 6.1 НК РФ, «срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях».

При выбытии в течение налогового периода всего налогооблагаемого имущества экономический субъект вправе уплатить налог и представить налоговую декларацию досрочно. Если впоследствии основные средства, признаваемые объектом налогообложения, будут организацией приобретены до истечения указанного налогового периода, то она должна в соответствии с письмом ФНС России от 30.07.2013 № БС–4–11/13835 представить уточненную налоговую декларацию, а также своевременно уплатить сумму налога к доплате¹.

Однако Минфин России в письме от 26.10.2015 № 03–05–05–01/61337 указал, что в случае выбытия с баланса обособленного подразделения организации объектов недвижимости, расположенных вне его местонахождения, уплата налога и представление декларации в сроки, предусмотренные для уплаты авансового платежа и представления расчета авансового платежа по итогам отчетного периода, в котором произошло выбытие объектов недвижимости в связи с их реализацией, обязательны. Поэтому налоговые органы могут руководствоваться этим подходом и посчитать обязательными уплату налога и представление декларации в сроки, предусмотренные для уплаты авансового платежа и представления расчета авансового платежа по итогам отчетного периода, в котором будут реализованы все объекты основных средств².

¹ Хритина О.Х. Как заполнить декларацию по налогу на имущество // Российский налоговый курьер. 2017. № 9. С. 18-30.

² Письмо Минфина РФ «О досрочном исполнении обязанности по уплате налога на имущество организаций» от 26 октября 2015 г. № 03-05-01/61337 // Экономика и жизнь. 2015. № 46. С. 14.

В случае, когда день окончания налогового периода совпадает с днем окончания отчетного периода, по истечении которого представляется декларация, подавать расчет по авансовому платежу за отчетный период, в котором произошла реализация, не нужно, что следует, например, из письма Минфина России от 19 июня 2009 № 03–05–04–01/44.

Ответственность за неуплату или несвоевременную уплату авансовых платежей и налога на имущество организаций. Если экономический субъект перечислил налог (авансовый платеж) несвоевременно или в неполной сумме, его ожидают следующие последствия.

При неуплате в срок авансового платежа последует начисление пеней, размер процентной ставки которых с 01.10.2017 в соответствии с Федеральным законом от 30 ноября 2016 № 401–ФЗ для организаций увеличивается.

Если организация несвоевременно перечислила в бюджет авансовые платежи по налогу, исходя из положений абз. 3 п. 3 ст. 58 НК РФ, налоговые органы штрафовать организацию не могут. При нарушении сроков уплаты авансовых платежей организация согласно абз. 2 п. 3 ст. 58 НК РФ должна заплатить пени, которые начисляются со дня, следующего в соответствии с п. 3 ст. 75 НК РФ за последним днем, когда организация должна была перечислить авансовый платеж.

Порядок начисления пеней по авансовым платежам рассмотрен Пленумом ВАС РФ в п. 14 Постановления от 30 июля 2013 №-57, согласно которому «пени за неуплату в установленные сроки авансовых платежей по налогам подлежат исчислению до даты их фактической уплаты или в случае юс неуплаты – до момента наступления срока уплаты соответствующего налога».

Налог на имущество организаций – является региональным налогом, обязанность по его исчислению возложена на налогоплательщиков. Порядок исчисления предусмотрен НК РФ и иными подзаконными актами. Основной

проблемой является множественность подзаконных актов, не знание которых может привести к ошибкам в исчислении и привлечении к налоговой ответственности. Организации обязаны уплачивать налог в безналичной форме. Налог на имущество является одним из основных налогов и является обременительным для налогоплательщика, тем не менее является эффективным инструментом налоговой системы. Отдельные налоговые льготы будут рассмотрены в следующем параграфе.

На сегодняшний день схема определения порядка уплаты налога на имущество включает следующие элементы: объект налогообложения, плательщики, налоговый период, налоговая база, ставка и срок уплаты.

Наиболее важным для налогоплательщика является определение объекта налогообложения. К объектам налогообложения относятся любые объекты недвижимости, за исключением земельных участков и объектов указанных в пп. 1,8 п. 4 ст. 374 НК РФ.

Кроме того, налогоплательщик должен рассчитать сумму налога на основе кадастровой стоимости объекта. В случае несогласия с кадастровой стоимостью, он имеет право обжаловать размер установленной кадастровой стоимости в комиссию по рассмотрению споров или в суд¹. При этом, рассмотрение в комиссии имеет ряд преимуществ перед судебным: во-первых, быстрое рассмотрение спора (в течение месяца), во-вторых, отсутствие судебных расходов, в том числе, необходимости уплачивать госпошлину и в-третьих, возможность оспорить решение комиссии, если оно не устроит заявителя, в судебном порядке.

¹ Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» от 27 декабря 2002 года № 182-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 52. Ст. 5138.

Стоит отметить, что анализ законодательства позволяет рекомендовать налогоплательщикам получить данные о кадастровой стоимости объекта до его приобретения, так как право на обжалование ограничено сроком, предусмотренным в ч.4 ст.22 закона №237-ФЗ, если новые результаты оценки кадастровой стоимости уже внесены в ЕГРН. Если новых данных не вносили, срок обращения со дня фиксации первоначальных показателей – 5 лет по данным ч. 10 ст. 24.19 федерального закона «Об оценочной деятельности» № 135-ФЗ¹. Этот срок можно восстановить по решению суда согласно абз.3 п.8 постановления № 28².

2.3. Налоговые льготы по налогу на имущество организаций

Большая часть действовавших до 1 января 2004 года льгот по налогу на имущество организаций были отменены Главой 30 НК РФ. Под отмену попали льготы для государственных учреждений и организаций, органов исполнительной и законодательной власти, бюджетных учреждений и внебюджетных фондов, организаций по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, отдельных научных организаций. Законодательством установлены следующие группы льгот: федеральные льготы и региональные льготы.

Федеральные льготы предусматривают чёткий круг субъектов (налогоплательщиков). К ним относятся различные их группы, и устанавливаются отдельным пунктом, статьи 381 НК РФ. Например, в соответствии с п. 1 ст. 381 НК РФ, к ним относятся, например – организаций и учреждений уголовно-

¹ Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29 июля 1998 года № 135-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3813.

² Постановление Пленума Верховного Суда РФ «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» от 30 июня 2015 года № 28 // Российская газета. 10.07.2015. № 150.

исполнительной системы. Этим субъектам предоставлено освобождение от уплаты налога на имущество организаций, используемое для осуществления функций, возложенных на эти организации, установленные законодательством. Региональные льготы устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации, самостоятельно.

Религиозные организации, в соответствии с п. 2 ст. 381 НК РФ, освобождаются от налога на имущество¹.

В соответствии со ст. 8 Закона, религиозная организация – добровольное объединение граждан РФ, иных лиц, постоянно и на законных основаниях проживающих на территории РФ, которое образовано для совместного исповедания и распространения веры и в установленном законом порядке зарегистрированного в качестве юридического лица.

Учреждения профессионального религиозного образования, создаются религиозными организациями для подготовки служителей и религиозного персонала, также подлежат регистрации в качестве религиозной организации и должны иметь лицензию на право заниматься образовательной деятельностью².

Не подлежит налогообложению имущество: церкви, монастыри и иные культовые здания, сооружения и объекты, предназначенные для проведения религиозных обрядов и церемоний. Так же стоит отметить, что государство финансово и материально оказывает большую поддержку РПЦ, президентом лично было выделено из средств Федерального бюджета на авиатранспорт и охрану главе РПЦ, что бесспорно не может не вызывать возмущение у налогоплательщиков, так как государство помогает РПЦ, из налогов, которые они не выплачивают.

¹ Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 7 декабря 1991 года № 2118-1 // Российская газета. 10.03.1992. № 56.

² Федеральный закон «О свободе совести и о религиозных объединениях» от 26 сентября 1997 года № 125-ФЗ // СЗ РФ. 1997. № 39. Ст. 4465.

Не всё имущество, входящее в указанные объекты, освобождается от налога, в отношении других основных средств, льгота не применяется, если иное не предусмотрено законодательством субъекта.

Стоит отметить, что на представительство иностранной религиозной организации не распространяется статус религиозного объединения и они не в праве заниматься культовой и религиозной деятельностью, соответственно льготы на них не распространяются.

Общероссийские общественные организации инвалидов, в соответствии с п. 3 ст. 381 НК РФ, освобождаются от уплаты налогов на имущество¹. Здесь стоит проработать закон и ограничить список имущества, который может принадлежать данным организациям для исключения мошеннических действий от третьих лиц, например, исключить возможность обладать имуществом большим, чем весь капитал данной организации.

Их определение приведено в ст. 33 Закона, это – организации, созданные инвалидами и лицами, представляющие их интересы, в целях защиты законных прав и интересов инвалидов, для обеспечения им равных с другими гражданами возможностей, решения задач общественной интеграции инвалидов. Среди членов такой организации, инвалиды и их представители (один из родителей, опекуны, попечители, усыновители), должны составлять не менее 80%. Так же могут образовываться союзы и ассоциации этих организаций.

Льгота не предоставляется при производстве, реализации подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров, указанных в перечне, утверждённом Правительством РФ от 18.02.2004 № 90.

¹ Федеральный закон «О социальной защите инвалидов в РФ» от 24 ноября 1995 года №181-ФЗ // СЗ РФ. 1995. № 48. Ст. 4563.

Организации, осуществляющие производство фармацевтической продукции, в соответствии с п. 4 ст. 381 НК РФ, освобождаются от налога на имущество организаций используемое для производства фармацевтической продукции, ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенные для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями. Льгота предоставляется при наличии лицензии, выдаваемой на основе Закона и Положения¹.

Для правомерного применения льготы, данные организации должны вести отдельный учёт имущества, используемого в производстве.

Организации имеющие на балансе памятники культурного наследия федерального значения, также пользуются в соответствии с п. 5 ст. 381 льготами установленными Налоговым кодексом, но при её применении необходимо учитывать то, что объектами культурного наследия федерального значения являются объекты, обладающие историко-архитектурной, художественной, научной и мемориальной ценностью, имеющие особое значение для истории и культуры России, а также в соответствии со ст. 4 Закона, объекты археологического наследия, в соответствии с установленным перечне². Здесь стоит отметить, что затраты на их поддержание выделяется из средств организации у которых они на балансе, соответственно государство предоставляет им льготы на налог, но данные организации обязаны не только поддерживать соответствующий вид, но также обеспечить охрану и целостность этих памятников.

¹ Постановление Правительства РФ «Об утверждении положения о лицензировании производства лекарственных средств» от 04 июля 2002 года № 500 // СЗ РФ. 2002. № 27. Ст. 2711.

² Федеральный закон «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов РФ» от 25 июня 2002 года №73-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 26. Ст. 2519.

У такой организации так же возникает встречное обязательство по охране памятников, оформленное в соответствии с законодательством, находящихся у него на балансе.

Под недвижимостью в жилищной сфере понимается – «недвижимое имущество с установленными правами владения, пользования и распоряжения в границах имущества», и включает в себя: земельные участки и прочно связанные с ними жилые дома с жилыми и нежилыми помещениями, приусадебные хозяйственные постройки, зелёные насаждения с многолетним циклом развития; жилые дома, квартиры, иные жилые помещения в жилых домах и других строениях, пригодные для постоянного и временного проживания; сооружения и элементы инженерной инфраструктуры жилищной сферы. Так же в состав зданий, входят и их коммуникации, необходимые для их эксплуатации, система отопления, включая котельную установку, внутренняя сеть водопровода, газопровода и канализации со всеми устройствами, внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной арматурой, внутренние телефонные и сигнализационные сети, вентиляционные устройства общесанитарного назначения, подъёмники и лифты. При определении того, что входит в состав здания следует определить площадь здания и исходя из этого определять площадь отвода коммуникаций от здания (трубы, канализация, электропроводка и т.п. и включать в имущество этого здания. Чем больше площадь здания, тем больше площадь отходящего от здания имущества должна.

Организации, имеющие на балансе объекты социально-культурной сферы, в соответствии с п. 7 ст. 381 НК РФ, имеют право на льготу по налогу на имущество (объекты) организаций, используемое ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения.

Организации, имеющие радиационно-опасные и ядерно-опасные объекты (ядерные установки, используемые в научных целях, хранилища радиоактивных отходов, суда (ледоколы) с ядерными энергетическими установками и суда атомно-энергетического обслуживания), освобождаются от налогообложения¹. Благодаря таким льготам данные организации занимают большие площади для размещения, не опасаясь начислению существенных налогов, что повлияет на их деятельность и помогают государству в производстве и разработке вооружения в целях самообороны. В соответствии со ст. 3 Закона к ядерным установкам относятся: сооружения и комплексы с ядерными реакторами, в том числе атомные станции, суда и другие плавательные средства, космические и летательные аппараты, другие транспортные и транспортабельные средства; сооружения и комплексы с промышленными, экспериментальными и исследовательскими ядерными реакторами, критическими ядерными стендами и подкритическими ядерными стендами; сооружения, комплексы, полигоны, установки и устройства с ядерными зарядами для использования в мирных целях; другие объекты содержащие ядерные материалы

Постановлением Правительства РФ, утверждён Перечень организаций, с особо радиационно-опасными и ядерно-опасными производствами и объектами, которые обязаны в соответствии со ст. 34 Закона, иметь лицензию, выданную органами государственного регулирования².

Организациям, имеющим космические объекты (спутники связи и т.д.) имеют льготу в соответствии с п. 12 ст. 381 НК РФ, для применения льготы к

¹ Постановление Правительства РФ «Об утверждении перечня предприятий и организаций в состав которых входят особо радиационно-опасные производства и объекты осуществляющие разработку, производство, эксплуатацию, хранение, транспортировку утилизацию ядерного оружия, компонентов ядерного оружия радиационно-опасных материалов и изделий» от 07 марта 1995 года № 238 // СЗ РФ.1995. № 11. Ст. 996.

² Федеральный закон «Об использовании атомной энергии» от 21 ноября 1995 года № 170-ФЗ // СЗ РФ. 1995. № 48. Ст. 4552.

данным организациям следует руководствоваться специализированным законодательством¹.

Коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации, пользуются льготой, в соответствии с п. 14 ст. 381 НК РФ. Так же стоит отметить, что помимо льгот, коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации могут и предоставляются бесплатно физическим лицам предусмотренные законами, а так же иностранным гражданам, в данной работе подробно раскрывать перечень этих законов не будем².

Научные организации российских академий наук, пользуются льготой, предоставленной п. 16 ст. 381 НК РФ: Российская академия (далее РА) наук, РА медицинских наук, РА сельскохозяйственных наук, РА образования, РА архитектуры и строительных наук, РА художеств. От налогообложения освобождается имущество, используемое в целях научной (научно-исследовательской) деятельности³.

Региональные льготы включают в себя; законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ и вправе дополнительно (т.е. независимо от льгот, предоставленных на федеральном уровне) предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков любые налоговые льготы и основания для их использования.

Законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ, вправе установить на подведомственной им территории льготы аналогичные тем, что указаны в ст. 381 Налогового кодекса Российской Федерации. Федеральным законодательством введены ограничения на сроки действия некоторых льгот.

¹ Закон РФ «О космической деятельности» от 20 августа 1993 года № 5663-1 // Российская газета. 06.10.1993. № 186.

² Федеральный закон «О бесплатной юридической помощи в Российской Федерации» от 21 ноября 2011 года № 324-ФЗ // СЗ РФ. 2011. № 48. Ст. 6725.

³ Указ Президента РФ «О государственных научных центрах Российской Федерации» от 22 июня 1993 года № 939 // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 26. Ст. 2420.

Региональные власти могут установить действие льгот без ограничения. Такие меры были предприняты в Иркутской области, в соответствии со ст. 3 Закона Иркутской области, освобождаются от налогообложения: органы государственной власти области, бюджетные учреждения, органы местного самоуправления, финансируемые из областного и местных бюджетов¹².

Рассмотрев судебную практику по льготам по налогу на имущество можно сделать вывод, что налоговая инспекция ссылаясь на то, что компания неправомерно применила льготу по налогу на имущество, доначисляет налог.

Практика показывает, что такое случается довольно часто, когда налоговая доначисляет налог. Такие организации имеют право обратиться в суд за обжалованием незаконных решений налоговых органов. Например, организация обратилась в суд и получила доказательство своего права на применение льготы, так как указанное имущество относится к объектам коммунального хозяйства в соответствии с пунктом 15 статьи 3 Закона Астраханской области о налоге на имущество³. Здесь мы видим, что региональное право влияет на применение налогового права.

Еще один пример, основанием для вынесения спорного решения послужил вывод налогового органа о неправомерном применении обществом налоговой льготы, предусмотренной пунктом 11 статьи 381 НК РФ, и пониженной налоговой ставки, предусмотренной пунктом 3 статьи 380 НК РФ, при исчислении налога на

¹ Федеральный закон «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 08 ноября 2007 года № 257-ФЗ // СЗ РФ. 2007. № 46 Ст. 5553.

² Закон Иркутской области «О налоге на имущество организаций, а также о признании утратившими силу некоторых законов Иркутской области» от 26 ноября 2003 года № 59 оз // СЗ РФ. 2003. № 32. Ст. 2.

³ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 21 сентября 2018 года №-Ф0637205/2018 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

имущество в отношении объектов, не являющихся линиями электропередач либо неотъемлемыми технологическими частями данных объектов.

Суды, удовлетворяя требования общества, исходили из того, что 118 спорных объектов основных средств, находящихся на балансе общества, функционально предназначены для использования как для собственных производственных нужд общества, так и для оказания услуг по передаче энергии третьим лицам, следовательно, данные объекты подпадают под льготное налогообложение независимо от того, использовал ли налогоплательщик в спорный период эти объекты для передачи энергии третьим лицам либо по каким-либо причинам в спорном периоде такие услуги не оказывались¹.

С проблемами налогообложения сталкиваются инвесторы. Так например, налоговый орган в ходе проверки пришел к выводу о необоснованном применении компанией льготы по налогу на имущество в части имущества, переданного в аренду физическим и юридическим лицам, в отношении которого действовало инвестиционное соглашение о реализации инвестиционного проекта.

Но так как инвестиционное соглашение и бизнес план не содержат запрета на сдачу в аренду бытового помещения, суд признал действия налогоплательщика обоснованными².

Еще одним основанием для доначисления налога на имущество послужили выводы налогового органа о занижении налоговой базы по данному налогу в результате не включения в основные средства внеплощадочных и внутриплощадочных сетей водоснабжения и водоотведения жилого массива.

¹ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04 декабря 2018 года № Ф09584/18 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

² Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 06 сентября 2018 года № А647629/2017 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

Суды, исходя из анализа исследованных доказательств, имеющихся в материалах дела, и установленных в ходе судебного разбирательства обстоятельств, пришли к выводу об отказе в удовлетворении заявленных требований, при этом правомерно исходили из следующего. Инспекцией установлено, что внутриплощадочные и внеплощадочные сети водоснабжения и водоотведения для целей бухгалтерского и налогового учета фактически являются основными средствами; удовлетворяют всем требованиям пункта 4 ПБУ 6/01, положениям статей 256, 257 НК РФ¹.

Основанием для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности могут послужить выводы налогового органа о занижении налогооблагаемой базы в отношении объектов недвижимости (нежилых помещений).

В удовлетворении заявленных требований отказано. Налоговый орган правомерно установил налоговую базу исходя из кадастровой стоимости, определенной путем умножения среднего значения удельного показателя кадастровой стоимости нежилых помещений по кадастровому кварталу на его площадь².

Основанием для доначисления налога на имущество организаций является вывод о том, что спорные объекты основных средств ПАО являются оборудованием, обеспечивающим выработку, преобразование и передачу электроэнергии до точки разграничения, находятся в зоне балансовой и эксплуатационной ответственности общества и не относятся к линиям

¹ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 07 декабря 2018 года № Ф0639857/2018 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

² Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11 октября 2018 года № Ф0636735/2018 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

энергопередач и магистральным трубопроводам, а также сооружениям, являющимся неотъемлемой технологической частью указанных объектов.

Суд пришел к выводу, что спорные основные средства по своим техническим характеристикам не отвечают критериям, установленным в Перечне, не относятся к линиям электропередачи, а также не являются их составной частью, следовательно, не могут быть включены в состав льготированного имущества в 2012 году, а также в отношении данных объектов не может применяться пониженная налоговая ставка по налогу на имущество организаций в 2013–2014 годы¹.

По результатам рассмотрения обращения общества налоговым органом было принято оспариваемое решение об отказе в согласовании представления одной (единой) налоговой декларации по налогу на имущество.

В удовлетворении было отказано, потому что компания (ее имущество) располагается на территории, имеющей различные коды ОКТМО, и невозможностью корректного указания данного кода при уплате налога.

Организация неправомерно применяющая льготы рискует не только доначислением налога, но и вероятным применением в отношении их штрафных санкций. Так, компания была привлечена к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде штрафа за неуплату налога на имущество². Условия для применения ставки налога на имущество с пониженным процентом у компании отсутствовали³.

¹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 01 ноября 2018 года № А40122509/2017 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

² Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11 сентября 2018 года № А40218527/2017 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

³ Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 11 ноября 2018 года № А0812569/2017 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

Таким образом, с 1 января 2019 года налог на имущество исчисляется только в отношении недвижимого имущества¹. Это позволило существенно снизить налоговую нагрузку на фонд основных средств².

В налогообложении на протяжении последних 3-х лет различают 2 вида федеральных льгот: освобождающие организацию от уплаты налога совсем – ставка 0% на все имущество; освобождающие от уплаты налога только по определенным видам имущества. Адвокатские коллегии и научно-исследовательские институты пользуются первым видом льгот³.

Также на него имеют право предприятия, изготавливающие протезы и другие ортопедические изделия. Что касается частичного освобождения от уплаты налога, оно предусмотрено для уголовно-исполнительных организаций, церквей и других общественно-значимых организаций. На местах имеют право вводить иные налоговые вычеты при конкретных условиях. К примеру, использование сэкономленных от уплаты налога денег на социальные проекты, как это делают в Московской области. Но региональные власти не могут устанавливать ограничения по срокам их действия, поскольку сроки устанавливаются по письму Минфина РФ №03–05–06–01/120⁴.

Федеральные льготы предусмотрены законодательством для чёткого круга субъектов (налогоплательщиков). К ним относятся различные их группы, и устанавливаются отдельным пунктом, статьи 381 НК РФ. Например, в

¹ Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 03 августа 2018 года № 302-ФЗ // СЗ РФ. 2018. № 32. Ст. 5095.

² Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 июня 2018 года № А4080269/2017 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

³ Федеральный закон «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» 31 мая 2002 года №63-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 23. Ст. 2102.

⁴ Письмо Минфина «О налогообложении основных средств образовательного учреждения, находящихся в пользовании его филиалов» от 22 октября 2007 года № 03-05-06-01/120 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

соответствии с п. 1 ст. 381 НК РФ, к ним относятся, например – организаций и учреждений уголовно-исполнительной системы. Этим субъектам предоставлено освобождение от уплаты налога на имущество организаций, используемое для осуществления функций, возложенных на эти организации, установленные законодательством.

Что же касается региональных льгот, то тут льготы устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации, самостоятельно.

Следует отметить, большое количество разнообразных льгот необходимость и эффективность которых ставится под сомнение обществом в целом и научным сообществом. Тем не менее, можно отметить, что основной тенденцией является предоставление налоговых льгот социально-значимым организациям, а также организациям, эксплуатирующим особо опасные объекты.

На практике часто случаются случаи, когда налоговая инспекция ссылалась на то, что компания неправомерно применила льготу по налогу на имущество, доначисляет налог. Такие организации имеют право обратиться в суд и обжаловать незаконные решения налоговых органов. Однако, анализ судебной практики показывает, наличие массы проблем, связанных с определением объекта налогообложения, позволяющего применить ту или иную налоговую льготу, при этом суд зачастую встает на сторону налогового органа.

Острой проблемой остается порядок определения составных частей трубопроводов и иных линейных сооружений. В целях устранения ситуации правовой неопределенности предлагаем внести следующие изменения в п. 3 ст. 380 НК РФ и читать в следующей редакции: «3. Налоговые ставки, определяемые законами субъектов Российской Федерации в отношении магистральных трубопроводов, линий энергопередач, а также сооружений и их частей, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, не

могут превышать в 2013 году 0,4 процента, в 2014 году – 0,7 процента, в 2015 году – 1,0 процента, в 2016 году – 1,3 процента, в 2017 году – 1,6 процента, в 2018 году – 1,9 процента, в 2019 году – 1,9 процента. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Российской Федерации.»

III. НАЛОГИ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

3.1. Налогово-правовой статус физических лиц – плательщиков налога на имущество физических лиц

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс Российской Федерации) физические и юридические лица могут являться носителями статуса налогоплательщика. Исходя из этого и понимания статуса субъектов налогового права в литературе предлагается выделить общие правовые статусы налогоплательщиков – физических лиц и налогоплательщиков – организаций.

Термин «физическое лицо» является специальным юридическим термином для отдельного субъекта права. В советском законодательстве и научных трудах индивидуальный субъект права обозначался в основном через понятие «гражданин». Это объясняется тем, что «советское законодательство предоставляет иностранным гражданам широкие права и возможности, обеспечивая для них во многих сферах общественных отношений такое же положение, как и для советских граждан». В постсоветской России законодательство вернулось к понятию «физическое лицо». Такой подход представляется более логичным: понятие «физическое лицо» шире понятия «гражданин» и охватывает все отдельные субъекты права.

Физическое лицо как субъект налогового права имеет две основные характеристики. Первый признак заключается в том, что субъектами права являются лица, которые могут быть обладателями субъективных юридических прав и обязанностей. Второй признак заключается в том, что они приобрели собственность субъекта права в силу правовых норм. Это имущество, т.е.

способность нести и осуществлять права и обязанности, называется правосубъектностью.

Наличие прав и обязанностей субъектов, возможность иметь другие права и обязанности обусловлены их участием в общественных отношениях, которые являются сферой правового регулирования. Детальная проработка данного положения в отдельных областях предполагает разделение субъективно-однородных отношений и лежит в основе классификации правосубъектности по отраслевым разновидностям. Исходя из этого, выделяется общая, отраслевая и особая правосубъектность.

Между тем, понимание правосубъектности налогообложения в системе неоднозначно. Таким образом, Д.В. Винницкий считает, что «налоговая правосубъектность является одним из видов отраслевой правосубъектности». Н.П. Кучерявенко считает, что «налоговой правосубъектностью является институциональная правосубъектность¹. Принимая во внимание интерпретацию налоговой правосубъектности как предпосылки для получения налогового статуса юридического (институционального) лица, вторая из этих позиций представляется правильной».

Физическое лицо как субъект налогового права может являться носителем не только статуса налогоплательщика, но и других статусов, таких как статус налогового агента. Таким образом, налоговая правосубъектность физического лица-налогоплательщика является одним из видов общей налоговой правосубъектности физических лиц.

Анализируя категорию налоговой правосубъектности, Н.П. Кучерявенко определяет ее как «социально-правовую собственность лица». Публичный характер налоговой правосубъектности заключается в том, что именно через реализацию прав и обязанностей субъекта правоотношений формируются

¹ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. // Финансовое право. 1990. № 4. С. 9.

денежные средства для обеспечения задач и функций государства и косвенно общества в целом¹.

С учетом вышесказанного и с учетом особого, определяющего значения конституционной обязанности платить налог в статусе налогоплательщика представляется, что налоговая правосубъектность физического лица должна рассматриваться в первую очередь как возможность иметь и исполнять указанную обязанность.

Налоговая правосубъектность определяется правоспособностью и дееспособностью. Под правоспособностью налогоплательщика подразумевается способность лица нести обязательства и иметь права в сфере налоговых правоотношений. Статья 57 Конституции Российской Федерации предусматривает обязанность каждого платить установленные законом налоги. Из этого следует, что обязанность государства по уплате налогов возникает в зависимости от обстоятельств, предусмотренных налоговым законодательством. Таким образом, очевидно, что каждый человек способен иметь права и общественные обязанности в области налогообложения, и при наличии определенных юридических фактов такое лицо имеет конкретные субъективные права и юридические обязательства по уплате конкретных налогов. Таким образом, нет возражений против утверждения о том, что правоспособность налогоплательщика – физического лица по налогу на прибыль возникает от рождения.

Реальное участие налогоплательщика – физического лица в налоговых правоотношениях обеспечивается еще одним элементом правоспособности – правоспособностью налогоплательщика. Налоговая дееспособность – это

¹ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. / под ред. И.В. Кучерявенко. Харьков.: Легас, 2002. С. 320-334.

способность лица своими действиями приобретать налоговые права и выполнять налоговые обязательства в сфере налоговых правоотношений.

Наличие правоспособности обусловлено, прежде всего, состоянием умственной дееспособности и степенью зрелости человека. Поэтому бывают случаи, когда физическое лицо может платить налог, но не может платить. Такие случаи требуют специального законодательного регулирования.

Налоговое законодательство содержит правила о порядке исполнения обязанности по уплате налога физическому лицу, признанному судом недееспособным, а также отсутствующему (ст. 51 Налогового кодекса Российской Федерации). В частности, выполнение этой обязанности возлагается на опекунов или лиц, уполномоченных представлять собственность пропавшего без вести лица. Кроме того, опекуны и лица, управляющие имуществом налогоплательщика, исполняют обязанности налогоплательщика за счет средств самих недееспособных или пропавших без вести лиц. Таким образом, налоговые полномочия пропавших без вести или недееспособных лиц заменяются налоговыми полномочиями опекунов или лиц, управляющих имуществом.

Вопрос возраста дееспособности и порядка исполнения обязанности по уплате налога несовершеннолетними налоговым законодательством практически не решен. Единодушие среди ученых, изучающих эту проблему, отсутствует. Так, М.В. Карасева считает, что «налоговая дееспособность физического лица возникает с 14 лет, Д.В. Винница – с 16 лет, В.И. Гуреев, М.Б. Разгильдиева – с 18 лет».

Как пишет М.В. Карасева, «реальная налоговая эффективность человека возможна только тогда, когда он уже приобрел объекты налогообложения, т.е. имущество, доходы и т.д.». Иными словами, ученый выдвигает тезис о возможности вторичного налогообложения в связи с гражданским и трудовым законодательством.

Протесты Д.В. Винницкого и Н.П. Кучерявенко против этого заявления. Так, Д.В. Винницкий отмечает, что «возможность приобретения объектов налогообложения может быть связана со способностью платить только личные налоги. Однако эта возможность не влияет на способность платить налоги на недвижимость».

По мнению Ю.Кучерявенко, «гражданская и трудовая дееспособность граждан дает им возможность использовать свои права и обязанности, но это не означает реализацию налоговых прав и обязанностей». Причем по мнению Ю.Кучерявенко «содержание правоспособности связано не с каким-либо объектом гражданско-правового регулирования, а только с тем, что оно порождает налоговую ответственность. В то же время могут иметь место пробелы и несоответствия между реализацией этих видов правоспособности, что становится очевидным при наличии четкого разграничения между субъектами регулирования, сферами публичного и частного права при формировании такого содержания гражданской или трудовой правоспособности и налогового потенциала». Конечно, между ними есть какая-то связь, но нет никакой производной, которая бы посредничала между ними. Это основано на единстве всей правовой системы, что вполне естественно и практически не вызывает возражений.

Основополагающим критерием при определении налогоплательщиков налога является наличие права собственности на имущество. Принимая во внимание широкий круг налогоплательщиков и объектов налогообложения данного налога, его администрирование является достаточно дорогим, и иногда расходы на его осуществление превышают поступившие суммы налога.

Налоги на имущество физических лиц относятся к группе личных налогов и взыскиваются непосредственно с собственника имущества, признанного объектом налогообложения, независимо от того, пользуется он этим имуществом или нет.

В случае, если имущество принадлежит нескольким физическим лицам и для каждого из них установлена доля собственности в этом имуществе (общая долевая собственность), налогоплательщиками признаются абсолютно все эти физические лица соразмерно доле каждого собственника в этом имуществе. В случае, если имущество располагается в собственности физического лица и предприятия, то физическое лицо признается плательщиком этого налога также соразмерно своей доле в этом имуществе¹.

В случае нахождения какого-либо имущества в собственности нескольких физических лиц без определения их долей в этом имуществе, плательщиками налога будут являться все эти лица в равных долях. В случае, если между собственниками заключено соглашение, налогоплательщиком считается то физическое лицо, которое определено именно этим соглашением.

Индивидуальные предприниматели (далее ИП) могут считаться физическими лицами, если они прошли государственную регистрацию и осуществляют предпринимательскую деятельность именно как индивидуальные предприниматели, но не юридические лица. К ИП относятся также главы крестьянских (фермерских) хозяйств, частные нотариусы и адвокаты с учрежденными адвокатскими кабинетами. У физических лиц, не зарегистрированных в качестве ИП, налоговая правоспособность наступает с рождения и прекращается гибелью, например; бабушка подарила месячному внуку квартиру, налогоплательщиком будет являться ребёнок, но за отсутствием дееспособности участвовать в налоговых правоотношениях он не может, и будут нести ответственность его законные представители.

¹ Закон РФ «О налогах на имущество физических лиц» от 09 декабря 1991 года № 2003-1 // Российская газета. 14.02.1992. № 36.

Налоговая деликтоспособность физических лиц наступает при достижении возраста 16 лет (ст. 107 ГК РФ)¹.

Налогообложение индивидуальных предпринимателей как физических лиц отличается некоторыми особенностями по сравнению с налоговыми обязанностями физических лиц, которые не имеют статуса предпринимателя.

Согласно НК РФ, налогоплательщик – физическое лицо, которое должно самостоятельно исполнять обязанности по уплате налогов.

Налоговая ответственность у физических лиц наступает с 16-летнего возраста, а лицам, не достигшим этого возраста, должны помочь им реализовать налоговые обязанности их законные представители.

В соответствии с НК, налогоплательщики – физические лица должны быть поставлены на учет налоговыми органами по месту жительства. После подачи заявления и предоставления налогоплательщиком всех необходимых документов, налоговый орган в пятидневный срок обязан осуществить постановку его на учет, выдать об этом соответствующее свидетельство и присвоить ИНН.

Таким образом, как видно, НК РФ установлены достаточно жесткие сроки для постановки на учет, причем не только для налогоплательщиков, но и для органов налогообложения.

Для плательщиков налога на имущество территориальным критерием является принадлежность к налоговой юрисдикции Российской Федерации. Объектом налогообложения является имущество, находящееся на территории Российской Федерации. Поэтому такие характеристики лица, как гражданство, резидентство, при выполнении обязанностей по таким налогам не являются существенными.

¹ Федеральный закон «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» от 04 июня 2018 года № 146-ФЗ // СЗ РФ. 2018. № 24. Ст. 3413.

Таким образом, физическое лицо становится субъектом российского налогового права, если оно является налоговым юридическим лицом в силу того, что на него распространяется налоговая юрисдикция Российской Федерации.

Объектами налога на строения, квартиры, помещения и сооружения в соответствии с ст 401 НК РФ являются: жилые дома, квартиры, дачи, комната, гаражи, машино-место, единый недвижимы комплекс, объект незавершенного строения и иные строения, и сооружения. Ранее действовал пункт, устанавливающий ещё один объект налогообложения, такой как –водно-воздушные транспортные средства: вертолеты, самолеты, теплоходы, лодки, катера, яхты, сани, мотосани, моторные лодки и другие водно-воздушные транспортные средства, но в соответствии со ст. 358 НК РФ он был исключен¹. Суд указал в своём Постановлении, что в целях исчисления налога на имущество физических лиц объекты незавершенного строительства объектом налогообложения не является.

Таким образом объектом налога на имущество физических лиц является имущество, находящееся в их собственности, а именно: приватизированные квартиры; дома, приобретенные по договорам купли- продажи, мены, ренты, дарения, в порядке наследования и по другим основаниям, частные домовладения; нежилые промышленные производственные, торговые и бытовые помещения; приватизированные гаражи – с момента регистрации прав собственности в органах, осуществляющих их регистрацию.

Квартиры в домах жилищных, жилищно-строительных кооперативов; дачи, в дачно-строительных кооперативах; садовые домики в садоводческих

¹ Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с созданием Российского международного реестра судов» от 20 декабря 2005 года № 168-ФЗ // СЗ РФ. 2005. № 52. Ст. 5581.

товариществах; гаражи, гаражные боксы в гаражно-строительных кооперативах с момента выплаты паевого взноса¹.

При этом необходимо иметь в виду следующую, действующую в Российской Федерации структуру платежей населения в жилищной сфере: за жилье всех без исключения форм собственности население осуществляет платежи: за содержание и сервисное обслуживание, ремонт (включая важный капитальный) мест общего пользования в квартирных зданиях; за коммунальные услуги собственники квартирных жилых помещений уплачивают налог на строения, помещения и сооружения в соответствии с Законом РФ «О налогах на имущество физических лиц»; наниматели жилья в муниципальном и ведомственном им жилых фондах осуществляют плату за наем жилья (на компенсацию затрат для его строительства или реконструкции).

Ставка налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в следующих пределах от 0,1 по до 2 %:

При стоимости имущества до 300 тысяч рублей ставка будет составлять до 0,1 %. При стоимости в пределах от 300 тысяч рублей до 500 тысяч рублей ставка начинается от 0,1 % и её предел составляет 0,3 %. При стоимости имущества превышающего сумму в 500 тысяч рублей, ставка налога будет составлять от 0,3 % до 2 %.

Проанализировав данную информацию, можно сказать, что налоговая база определяется исходя из стоимости недвижимого имущества. В соответствии со ст. 3 Закона, представительные аппараты органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах, в зависимости от суммарной стоимости, типа использования и по иным аспектам, то есть ставки

¹ Тедеев А.А. Налоговое право: Учебник / под ред. В.А. Парыгина. М.: Издательство Эксмо, 2017. С 416-418.

могут устанавливаться в зависимости от того, жилое это помещение или нежилое, используется для домашних нужд или коммерческих, изготовлено из кирпичей, блоков или дерева.

Кадастровая оценка строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности, производится органами технической инвентаризации Бюро (БТИ). Эта стоимость представляет из себя восстановительную стоимость объекта с учетом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги¹.

Кадастровая стоимость – это стоимость объекта недвижимости, установленная государственной кадастровой оценки, определённая методами массовой оценки, либо, при невозможности, его рыночная стоимость, определённая индивидуально для конкретного объекта недвижимости в соответствии с законодательством об оценочной деятельности².

Таким образом, в случае, если физическое лицо, признаваемое в соответствии с законом, налогоплательщиком налога на имущество физических лиц, имеет в собственности недвижимое имущество (строения, помещения и сооружения) на различных территориях местного самоуправления. Налог на строения, помещения и сооружения, будет для него исчисляться отдельно на каждый вид имущества по ставке, предусмотренной на территории каждого муниципального образования. Иными словами, суммирование инвентаризационных стоимостей производится в данном случае не будет.

Если гражданин имеет в собственности имущество, расположенное на территории одного представительного органа местного самоуправления, налог на

¹ Приказ Минфина России «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету», «Расходы организации» ПБУ 10/99: от 06 мая 1999 № 33 // Российская газета. 03.06.1999. № 116.

² Приказ Министерства экономического развития РФ «Об утверждении федерального стандарта оценки. Определение кадастровой стоимости ФСО № 4» от 22 октября 2010 г. № 508 ст. 3998 // СЗ РФ. 2010. № 508. Ст. 3998.

него будет исчисляться от итоговой суммарной инвентаризационной стоимости, в случае, если, ставка никак не зависит от типа использования строения, тогда единична. Если же установлены разные ставки, тогда налог будет исчислен отдельно.

В случае, если, строение, помещение и сооружение находятся в совместной собственности нескольких физических лиц и соглашением один из них определен как плательщик налога, а у другого собственника – участника этого соглашения на территории того же представительного органа местного самоуправления имеются в личной собственности и другие объекты, то налог, исчисленный по объектам, находящимся в общей совместной собственности, платит плательщик по соглашению, а физическому лицу, имеющему, кроме доли собственности в указанных объектах, другие объекты налогообложения, налог исчисляется в следующем порядке.

В соответствии со ст. 1 Закона плательщиками налогов признаются физические лица – собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения¹. Если имущество находится в общей совместной собственности супругов, тогда супруги несут равные обязанности по уплате налогов. При этом плательщиком налога может быть один из супругов по соглашению между ними. Если имущество находится в общей долевой собственности супругов, тогда налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждый из супругов, соразмерно его доле. В случае, если супруги произведут раздел общего имущества с определением принадлежащего каждому из них имущества, обязательство по уплате налога будет возникать у того супруга, в чьей личной собственности оно находится.

¹ Федеральный закон «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» от 04.10.2014 № 284-ФЗ // СЗ РФ. 2014. № 40. Ст. 5315.

Определяется совокупная кадастровая оценка всех объектов, находящихся в собственности указанного лица, включая доли объектов, находящихся в совместной собственности с другими лицами. По этому имуществу исчисляется общая сумма налога по установленной ставке, из нее удерживается сумма налога, исчисленная по доле имущества, находящегося в общей совместной собственности. Разница предъявляется физическому лицу к уплате.

Органы технической инвентаризации обязаны представлять в налоговые органы сведения об инвентаризационной стоимости строений, квартир помещений и сооружений для исчисления налогов не позднее 1 марта каждого года. А за непредставление этих сведений виновные должностные лица несут ответственность.

За строения, помещения и сооружения, которые не имеют собственника, или собственник которых не известен, или взятые налоговыми органами на учет как бесхозные, указанные платежи не взимаются. О таких строениях необходимо сообщать органам местного самоуправления для принятия соответствующих мер.

В соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации члены жилищного, жилищно-строительного, дачного, гаражного или других иных потребительских кооперативов, полностью внесшие свой паевой взнос за квартиру, дачный участок, гараж или иное помещение, приобретают право собственности на указанное имущество и с этого момента становятся налогоплательщиками налога на имущество физических лиц.

Наличие налоговой правосубъектности по общему правилу физических лиц зависит во-первых от наличия дееспособности, во-вторых от реального участия в налоговых отношениях. Особенности статуса детей, опекунов, попечителей и

иных законных представителей предусмотрены главой 3 НК РФ¹. Согласно действующему законодательству все собственники квартир или объектов недвижимости должны платить налог на имущество физических лиц. Фактически, обязанность по уплате налога лиц не достигших совершеннолетия возложены на их законных представителей, что представляется нам не справедливым. Предлагаем внести изменения в налоговое законодательство и освободить лиц не достигших совершеннолетия от обязанности уплаты налога на имущество до достижения 18 лет, при этом, ограничить применение льготы размером облагаемой налогом площади. Размер площади объекта недвижимости в отношении которого применяется налоговая льгота не должна превышать 12 квадратных метров.

Объектом налогообложения являются жилые дома, квартиры, гаражи, дачи, и иные строения, и сооружения. Налоговая база исчисляется в зависимости от установленной в ЕГРП кадастровой стоимости. Кадастровая стоимость недвижимости, принадлежащая иностранцам, определяется так же, как и для недвижимости российских граждан.

3.2. Порядок исчисления и уплаты налогов на имущество физических лиц

Налог взимается при условии выдачи нотариусами, должностными лицами, уполномоченными совершать нотариальные действия, свидетельств о праве на наследство или удостоверения ими договоров дарения в случаях, если общая стоимость переходящего в собственность физического лица имущества на день открытия наследства или удостоверения договора дарения превышает

¹ Федеральный закон «Об опеке и попечительстве» от 24 апреля 2008 года № 48-ФЗ // СЗ РФ. 2008. № 17. Ст. 1775.

соответственно 850-кратный и 80-кратный установленный законом размер минимальной месячной оплаты труда.

Оценка жилого дома (квартиры), дачи и садового домика, переходящих в собственность физического лица в порядке наследования или дарения, производится органами коммунального хозяйства или страховыми организациями.

Страховые организации, которым предоставлено право осуществлять действия по оцениванию транспортных средств, производят оценку транспортных средств.

Оценка другого имущества производится экспертами.

Нотариусы, а также должностные лица, уполномоченные совершать нотариальные действия, обязаны в 15-дневный срок (с момента выдачи свидетельства или удостоверения договоров) направить в налоговый орган по месту их нахождения справку о стоимости имущества, переходящего в собственность граждан, необходимую для исчисления налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

Исчисление налога производится налоговыми органами на основании документов, указанных в пункте 3 настоящей статьи.

Сумма налога на имущество, переходящее в собственность физических лиц в порядке наследования в случаях наличия в составе этого имущества жилых домов (квартир), дач и садовых домиков в садовых товариществах, уменьшается на сумму налогов на имущество физических лиц, подлежащую уплате этими лицами за указанные объекты до конца года открытия наследства, в соответствии с ст.12 Федеральный закон «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» от 04.10.2014 № 284-ФЗ.

В случаях, когда физическому лицу от одного и того же физического лица неоднократно в течение года переходит в собственность имущество в порядке дарения, налог исчисляется с общей стоимости имущества на основании всех нотариально удостоверенных договоров.

Уплата налога производится плательщиком на основании платежного извещения, вручаемого ему налоговым органом.

Физические лица, проживающие в Российской Федерации, уплачивают налог не позднее трехмесячного срока со дня вручения им платежного извещения. В случае необходимости налоговые органы могут предоставлять плательщикам по их письменному заявлению рассрочку или отсрочку уплаты налога, но не более чем на два года, с уплатой процентов в размере 0,5 ставки на срочные вклады, действующей в Сбергательном банке Российской Федерации.

Физические лица, проживающие за пределами Российской Федерации, обязаны уплатить налог до получения документа, удостоверяющего право собственности на имущество. Выдача им такого документа без предъявления квитанции об уплате налога не допускается.

Наследственное имущество и имущество, перешедшее в порядке дарения, может быть продано, подарено, обменено собственником только после уплаты им налога, что подтверждается справкой налогового органа.

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу (сбору). Они определяются одним из трех способов, перечисленных в п. 3 ст. 57 НК РФ.

При условии определения календарной датой, расчет налоговой базы осуществляется налоговым органом, то обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления. В частности, это касается налогов на имущество физических лиц; истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, декадами, неделями и днями;

указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо на действие, которое должно быть совершено.

Учет плательщиков налога и исчисление налогов производятся налоговыми органами по месту нахождения имущества. Вся эта работа завершается ежегодно к 1 августа вручением налоговых уведомлений гражданам.

В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. Налоговое уведомление вручается физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

В случае если указанные лица уклоняются от получения налогового уведомления, данное уведомление направляется по почте заказным письмом. Налоговое уведомление считается полученным, если прошло шесть дней с даты направления заказного письма.

Уплата налогов на имущество физических лиц производится равными долями в два срока – не позднее 15 сентября и 15 ноября. По желанию плательщика! Налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, то есть не позднее 15 сентября.

По истечении установленных сроков уплаты налогов невнесенная сумма считается недоимкой и взыскивается с начислением пени в размере 1/300 ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки.

В случае неуплаты или несвоевременной уплаты налога в результате неправомерных действий (бездействия) к налогоплательщикам в соответствии со ст. 122 НК РФ может быть применен штраф в размере 20 % от неуплаченной суммы налога.

При неуплате налога в срок налогоплательщику направляется письменное требование, в котором он извещается о сумме неуплаченного налога, а также об

обязанности уплатить ее в установленный налоговыми органами срок, и соответствующей сумме пени. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику независимо от его привлечения к ответственности за налоговое нарушение.

Требование об уплате налога может быть передано физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования.

В случае если указанные лица уклоняются от получения требования, оно направляется по почте заказным письмом. Требование об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога, то есть не позднее 15 февраля.

Если налогоплательщик не исполняет требование об уплате налогов, взыскание недоимки производится в судебном порядке по месту жительства налогоплательщика.

Судебная практика однозначно иллюстрирует переход к налогообложению по кадастровой стоимости.

Свердловская область пока не перешла на исчисление налога на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

МИФНС России № 23 по Свердловской области обратилась в суд г. Екатеринбурга с административным иском к физическому лицу о взыскании недоимки по налогу на имущество физических лиц за 2012 – 2014 годы в сумме 63 342 руб. и пени. Представитель ответчика в судебном заседании возражала против удовлетворения требования, ссылаясь на то, что согласно справкам БТИ Свердловской области кадастровая стоимость на объект

недвижимости отсутствует, в связи с чем сумма налога, заявленная к взысканию, является недостоверной¹.

Суд указал, что согласно ст. 52 – 54 НК РФ и ст. 5 Закона «О налоге на имущество физических лиц», действовавшего на момент спора, налог исчисляется налоговыми органами на основе имеющихся у них данных инвентаризационной стоимости имущества. Последняя представляется в налоговые органы органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним. У налоговых органов отсутствует право на самостоятельный расчет инвентаризационной стоимости имущества. По сведениям, представленным в налоговый орган, ответчик в спорный период владела на праве собственности объектом недвижимого имущества. Налоговый орган произвел расчет налога на имущество исходя из предоставленной инвентаризационной стоимости, обязанность по проверке достоверности предоставляемых регистрирующими органами сведений об инвентаризационной стоимости объектов налогообложения на налоговый орган не возложена. Апелляционная инстанция согласилась с выводами суда первой инстанции и отметила, что в случае наличия ошибки ответчик не лишена права на урегулирование спорного вопроса с регистрирующим органом и впоследствии может воспользоваться правом на возврат налога в случае наличия основания для его перерасчета.

Московская область перешла на исчисление налога на имущество исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества для физических лиц с 2015 г., налога на имущество организаций с 2014 г.

¹ Апелляционное определение Свердловского облсуда «О признании незаконными отказов в выделении квоты для оформления разрешения на временное проживание в РФ и принятии заявлений о выдаче разрешения на временное проживание в РФ» от 12 октября 2016 года № 33а-17765/2016. // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

Административный истец, МИФНС, обратилась в суд с административным иском к административному ответчику – физическому лицу о взыскании налога на имущество физических лиц за 2013, 2014 годы, пени. По мнению МИФНС, в составе имущества ответчика находятся квартира и гараж. Ответчиком налог был уплачен частично, в размере налога на квартиру, к взысканию заявлены остаток в размере 10 000 руб. и пени, которые не были уплачены. Ответчиком обжаловалось решение суда первой инстанции, которым требования МИФНС были удовлетворены. Ответчик обосновывала возражения на том обстоятельстве, что гараж, по которому был начислен налог, не находится в ее собственности, что подтверждается представленной копией выписки из ЕГРП¹.

Ответчик заявлял в налоговый орган об отсутствии гаража, однако МИФНС объясняла свою позицию тем, что не может самостоятельно скорректировать сведения в базе данных и соответствующая заявка направлена на сайт технической поддержки. Обстоятельство наличия или отсутствия у ответчика права собственности на объекты недвижимости, по которым налоговым органом был начислен налог на имущество физических лиц, является значимым по делу обстоятельством, которое судом первой инстанции не было установлено. При таком положении дела, когда ответчик не является собственником гаража, он не может являться плательщиком налога на имущество физических лиц по гаражу, апелляционной инстанцией вынесено определение о принятии нового решения об отказе в удовлетворении требований МИФНС. Пример с характерными сложностями: истец в досудебном порядке обращался в МИФНС, однако, несмотря на обязанность налоговых органов получить сведения о собственности, решение первой инстанции было незаконным.

¹ Апелляционное определение Мособлсуда от 24 августа 2016 года № 33а-23107 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

Краснодарский край перешел на исчисление налога на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества с 2017 г., однако дело датируется 2015 г.

В 2014 г. истец обратилась в Краснодарский краевой суд с заявлением об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости жилого дома и установлении его кадастровой стоимости в размере рыночной стоимости, так как кадастровая стоимость превышает рыночную. Оспаривая кадастровую стоимость, заявитель представила в суд первой инстанции отчет независимого оценщика об оценке рыночной стоимости жилого дома от 16 декабря 2013 г. и обосновала свою позицию тем, что установленная в отношении ее жилого дома кадастровая стоимость создает угрозу нарушения права на уплату налога на имущество исходя из рыночной стоимости объекта недвижимости. По мнению заявителя, несоответствие кадастровой стоимости рыночной является самостоятельным и достаточным основанием для обращения в суд с заявлением о пересмотре кадастровой стоимости¹.

Результаты определения кадастровой стоимости объектов недвижимости на территории края были утверждены соответствующим постановлением главы администрации края от 16 января 2012 г. Решением краевого суда в удовлетворении требований было отказано в связи с тем, что установление кадастровой стоимости жилого дома не затрагивает прав заявителя в сфере налоговых правоотношений. Судебная коллегия по административным делам ВС РФ полагает, что суд первой инстанции принял решение в соответствии с законом. ВС РФ указал, что в Краснодарском крае не принято соответствующего закона об уплате налога на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости. Суд первой инстанции сделал правильный

¹ Определение ВС РФ от 24 июня 2015 года № 18-АПГ15-6. // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

вывод, что внесение в государственный кадастр недвижимости сведений о кадастровой стоимости принадлежащего физическому лицу жилого дома не затрагивает ее права как налогоплательщика, поскольку в настоящее время кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества не используется в целях определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц на территории Краснодарского края. Следовательно, как на момент обращения заявителя в суд, так и при рассмотрении дела в суде апелляционной инстанции у заявителя отсутствовало нарушенное субъективное право или законный интерес, подлежащие судебной защите.

Таким образом, последний пример показывает: судебное толкование Верховного Суда РФ норм о государственной кадастровой оценке таково, что пока субъект РФ не объявил о переходе к налогообложению по кадастровой стоимости, оспаривать ее не следует.

Судебные акты на сайтах районных судов содержат отказы в удовлетворении требований налоговиков по пропуску срока подачи административного искового заявления о взыскании обязательных платежей и санкций, отсутствию ходатайств о восстановлении срока, либо требования о взыскании недоимки по налогу на имущество удовлетворяются, в чем никаких особенностей не просматривается.

Из приведенного анализа материальных норм и примеров можно заключить, что к особенностям налоговых споров в сфере налогообложения объектов недвижимости следует отнести: правильное применение норм о моменте перехода к налогообложению по кадастровой стоимости и определение собственника-налогоплательщика.

Если налогоплательщик не исполняет требование об уплате налогов, взыскание недоимки производится в судебном порядке по месту жительства налогоплательщика.

Порядок исчисления налога на имущество физического лица установлена на федеральном уровне НК РФ, однако может быть изменена нормативными актами органов местного самоуправления. Обязанность по исчислению налога возложена на налоговые органы, при этом ФНС при расчете основывается на информацию содержащуюся в ЕГРП.

Одной из проблем кадастровой стоимости является выделение частей единого объекта недвижимости, а именно, земельный участок и объект капитального строительства при оспаривании кадастровой стоимости одной из частей. Суть проблемы в том, что неясно, какой вид стоимости земельного участка вычитать из рыночной стоимости единого объекта недвижимости (рыночную или кадастровую) при оспаривании кадастровой стоимости объекта капитального строительства¹.

Предлагается вычитать рыночную стоимость земельного участка, так как при оспаривании объекта капитального строительства определяется его рыночная стоимость. Второй проблемой является малый срок оспаривания кадастровой стоимости недвижимости

Общий установленный срок для оспаривания – 5 лет с момента внесения кадастровой стоимости в Реестр. Но если в ходе этого периода внесена обновленная цифра – старую оспорить не получится, можно поменять только измененную цену. В итоге, при подаче заявления нужно учитывать два момента: когда заканчиваются 5 лет со дня внесения сведений в Реестр и второй не внесена ли новая стоимость в базу.

Как правило, кадастровая стоимость пересматривается раз в два-три года, поэтому второе основание на практике наступает быстрее, чем первое.

¹ Федотова М.А. Оценка недвижимости. Учебное пособие. / М.: Финансы и статистика, 2010. С 208-211.

Порядок исчисления налога на имущество физического лица установлена на федеральном уровне НК РФ, однако может быть изменена нормативными актами органов местного самоуправления. Обязанность по исчислению налога возложена на налоговые органы, при этом ФНС при расчете основывается на информацию содержащуюся в ЕГРП.

Из приведенного анализа материальных норм и примеров можно заключить, что к особенностям налоговых споров в сфере налогообложения объектов недвижимости следует отнести: правильное применение норм о моменте перехода к налогообложению по кадастровой стоимости и определение собственника-налогоплательщика.

Одной из проблем, остается наличие значительной части имущества имеющего собственника, но не зарегистрированного в ЕГРП. Государство стимулирует различными льготами, что бы данные объекты регистрировали. В данном случае, для стимулирования населения к активной регистрации такого имущества требуется освободить граждан от налога на определенный срок и признать затраты на регистрацию данного имущества, предлагаем дополнить ст. 220 НК РФ пунктом 5.1 следующего содержания: «Налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы в соответствующем налоговом периоде на величину произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с оформлением права собственности на недвижимое имущество приобретенное ранее и не зарегистрированное в установленном порядке».

3.3 Налоговые льготы по налогам на имущество физических лиц

Налоговые льготы по налогу на имущество предусматривает статья 407 НК РФ. Согласно этой статье от налога освобождены граждане, которые участвовали в боевых действиях в период Великой Отечественной войны и участники

гражданской войны, лица, получившие высшую награду «Герой Советского Союза и Герой Российской Федерации», лица, представленные к награде «орден Славы» первой, второй и третьей степеней, лица, получившие инвалидность первой и второй степени, лица рожденные с инвалидностью; лица, участвовавшие в других боевых действиях для защиты СССР, так же освобождены военнослужащие, проходившие службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, бывшие партизаны, воевавшие в период ВОВ в других городах; лица вольнонаёмного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штабные должности в воинских частях и другие лица, которые указаны в ст. 407 НК РФ. Передовик «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча; военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижению предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более; лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделения особого риска, в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах, военнослужащие, члены семей военнослужащих, потерявшие кормильца. Льгота предоставляется на основании пенсионного удостоверения, в котором проставлен штамп «вдова (вдовец, мать, благодетель отец) погибшего воина» или имеется соответствующая запись, заверенная подписью руководителя учреждения, выдавшего пенсионное удостоверение, и заверенное печатью этого учреждения. В случае, если, указанные члены семей, не являются людьми пенсионного возраста, льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего. Кроме того, в названной Аннотации Предусмотрена льгота по выплате налогов на имущество физических лиц для граждан, подвергнувшихся воздействию

радиации вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне, имеющих право на такую льготу в соответствии с Федеральным законом.¹ От налога на строения, помещения и постройки сооружения освобождаются только; пенсионеры, получающие пенсию в соответствии с пенсионным законодательством Российской Федерации; граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, исполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, там, где велись боевые действия².

Льгота предоставляется на основании свидетельства о праве на льготы и справки, выданной районным военным комиссариатам, воинской частью, военным учебным заведением; предприятием, учреждением или органом Министерства внутренних дел, СССР или соответствующими органами РФ.

Родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Льгота предоставляется на основании справки о гибели военнослужащих, либо государственного служащего, выданной соответствующими государственными органами. Супругам военнослужащих, погибших при исполнении служебных обязанностей ^государственных служащих, льгота предоставляется только в случае, если они не вступили в повторный брак.

Со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (в том числе жильё), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студии, а также жилой площади, используемой

¹ Федеральный закон «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне» от 10 января 2002 года № 2-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 2. Ст. 128.

² Федеральный закон «О внесении изменений в статьи 391 и 407 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 30 октября 2018 года № 378-ФЗ // СЗ РФ. 2018. № 45. Ст. 6833.

для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и прочих организаций культуры – на период такого их использования.

Введена новая льгота по уплате налога на строения, жилые помещения и сооружения. Налог не уплачивается владельцами жилого строения жилой площадью до 50 кв. м и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 кв. м, расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан.

Ранее, в соответствии со ст. 6 Закона РФ , судьям и работникам аппаратов судов Российской Федерации, которым присвоены классные чины и проживающим с ними членам их семей предоставлялась льгота по уплате налога на дом, квартиру в размере 50 % от начисленной суммы¹.

Для получения льготы указанные граждане представляют в налоговый орган справку с места работы с указанием присвоенного классного чина и справку жилищного органа о совместном проживании членов своих семей.

Если у налогоплательщика возникает в течении года право на льготу или среди года он утратил такое право, он привлекается к налогообложению только за время, в течении которого у него отсутствовало право на льготу.

Физические лица, имеющие право на получение льгот по уплате налогов, самостоятельно могут представить необходимые документы в налоговые органы. В случае несвоевременного обращения за предоставлением льготы по уплате налогов перерасчет суммы налогов производится не более чем за 3 три года по письменному заявлению налогоплательщика.

В согласовании соответствии со ст. 401 НК Российская федерация РФ объектами налогообложения являются жилой дом, жилое помещение, гараж,

¹ Федеральный закон «О дополнительных гарантиях социальной защиты судей и работников аппарата судов Российской Федерации» от 10 января 1996 года № 6-ФЗ // СЗ РФ. 1995. № 3. Ст. 144.

машино-место, единый недвижимый комплекс, объект незавершённого строительства и иные здания, строения, сооружения, помещения.

Налог на имущество физических лиц существовал и до 2015 года. Особенности его исчисления и уплаты регулировались законом РФ от 09.12.91 г. № 2003–1 «О налогах на имущество физических лиц» который с 1 января 2015 г. утратил силу. Налоговой базой являлась итоговая кадастровая стоимость имущества, которая определялась органами технической инвентаризации. кадастровая стоимость – это восстановительная стоимость объекта с учётом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы, услуги¹.

Одним из главных изменений, введенных главой 32 НК РФ, является переход к исчислению налога на имущество на базе кадастровой стоимости, которая определяется при проведении государственной кадастровой оценки независимыми оценщиками на основании Федерального закона от 29.07.1998 г. № 135 -ФЗ «Об оценочной деятельности в РФ».

Решение о проведении государственной кадастровой оценки принимают региональные органы власти или органы местного самоуправления, которые выбирают оценщика на конкурсной основе и заключают с ним договор. Оценка допускается при наличии у оценщика договора страхования ответственности за причинение вреда третьих лиц в результате осуществления деятельности по определению кадастровой стоимости на страховую сумму в размере не менее чем 30 000 000 руб. на срок не менее чем три года. После завершения оценки региональные и муниципальные власти утверждают её результаты и передают их в ФГБУ «ФКП Росреестра», который вносит эти сведения в государственный Кадастр недвижимости (далее – ГКН).

¹ Баглай М.В. Конституционное право Российской Федерации. / М.В. Баглай / Учебник для вузов 4-е изд., изм. и доп. М.: Норма, 2005. С. 520-523.

Кадастровая стоимость основывается на рыночной и иной информации, связанной с экономическими характеристиками использования объекта. Для объектов капитального строительства учитывается местоположение, площадь, материал стен, год строительства и другие ценообразующие факторы, которые оцениваются в совокупности. При определении кадастровой стоимости используются математические и иные способы моделирования стоимости на основе сравнительного, расходного, доходного подходов к оценке. При построении модели оценки оценщик использует ценовую информацию, соответствующую сложившемуся уровню рыночных цен. Поэтому рассчитанный по кадастровой стоимости налог в большинстве случаев будет выше, чем определяемый от инвентаризационной стоимости строений.

В соответствии со ст. 24.12 закона «Об оценочной деятельности в РФ» в каждом регионе переоценка проводится не реже одного раза в пять лет и не чаще одного раза в три года.

Получить информацию о кадастровой стоимости объекта недвижимости можно в Росреестре несколькими способами, в том числе; а) на портале Росреестра с помощью сервисов: «Получение сведений из ГКН» (заказ выписки из ГКН), «Общественная кадастровая диаграмма» (нахождение предмета объекта на диаграмме карте по кадастровому номеру, приобретение получение общей данных информации по теме объекту: площадь, кадастровая стоимость, свойства характеристики и т.д.), «Справочная информация по объектам недвижимости» (получение информации об объекте недвижимости в том числе сведения о кадастровой стоимости, по кадастровому номеру, условному номеру или адресу объекта недвижимости).

«Получение сведений из фонда данных государственной кадастровой оценки (получение данных о кадастровой стоимости по кадастровому номеру объекта, доступ к отчёту об определении кадастровой стоимости), в офисе

Федеральной кадастровой палаты Росреестра или МФЦ (запрос кадастровой справки о кадастровой стоимости из ГКН, которая предоставляется бесплатно не позднее чем через 5 рабочих дней со дня оформления запроса).

Федеральный закон обязал законодательные органы каждого субъекта Федерации принять до 1 января 2020 года законы о начале исчисления налога на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения. До тех пор, пока такой закон не принят, налоговая база определяется исходя из инвентаризационной стоимости объектов.

В некоторых субъектах РФ, органы власти уже приняли решение о применении с 01 января 2015 кадастровой стоимости объектов недвижимости в качестве налоговой базы. По таким данным ФНС РФ для расчета налога на имущество физических лиц за 2015 год будет использоваться кадастровая стоимость в муниципальных образованиях 28 субъектов РФ, в числе которых: Республика Башкортостан, Республика Бурятия, Ингушетия, Коми, Мордовия, Республика Татарстан и Карачаево-Черкесская Республика, Вотская Удмуртская Республика; Амурская, Архангельская, Владимирская, Ивановская, Магаданская, Московская, Горьковская, Нижегородская, Новгородская, Новосибирская, Пензенская, Псковская, Рязанская, Самарская, Сахалинская, Тверская, Ярославская области; Забайкальский край; г. Москва; Ханты-Мансийский и Ямало-Ненецкий автономные округа.

В остальных регионах налоговой базой на 2015 год осталась кадастровая оценка объектов недвижимости.

В Новосибирской области превращение переход на новую систему налогообложения регламентирован Законом Новосибирской области от 31 октября 2014 № 478-ОЗ «Об установлении единой даты начала использования на территории Новосибирской области порядка определения налоговой базы по

налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой цены стоимости объектов налогообложения»¹.

Результаты кадастровой оценки объектов недвижимости Новосибирской области утверждены Постановлением Правительства РФ НСО от 26.09.2012г. № 448-п. Кадастровая стоимость была определена по 953 344 объектам недвижимости, из которых большую часть составляют объекты недвижимости жилого фонда – 92%.

При этом наиболее высокое среднее значение кадастровой стоимости характерно для объектов офисно-делового назначения и объектов торговли, общественного питания, бытового обслуживания, сервисного обслуживания, отдыха и развлечений.

По данным информации руководителя УФНС России по Новосибирской области Легостаева Алексея Викторовича большая часть муниципальных образований области (63 %) на 2015 год в отношении жилых домов и жилых помещений установили ставку налога в размере 0,1 % от кадастровой стоимости объекта.

Минимальная ставка (0,023 %) установлена в п. Линево Искитимского района, а 15 % муниципальных образований установили максимально допустимый размер ставки налога – 0,3 % от кадастровой стоимости объекта.

Переход к новой системе налогообложения имущества привнесет и новые проблемы правового, методологического, управленческого характера. На сегодняшний день основной задачей является использование достоверных и корректных данных, необходимых для исчисления налога.

¹ Закон Новосибирской области «Об установлении единой даты начала применения на территории Новосибирской области порядка определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения» от 31 октября 2014 года № 478-ОЗ // Ведомости Законодательного Собрания Новосибирской области. 2014. № 57.

Таким образом, получить льготу по налогу на имущество могут дети-инвалиды. При этом правительство уточняет в законе статус таких объектов недвижимости, как дома, квартиры, комнаты, гаражи и машино-места. До 2019 года собственники гаражей и машино-мест, расположенных в офисных и нежилых зданиях бытового назначения, при расчете налога не имели права претендовать на льготы и пониженные налоговые ставки в отличие от владельцев таких же объектов, расположенных в жилых домах.

Новый закон гарантирует, что положениям о новых налоговых льготах придается обратная сила. Будет производиться возврат налога или перерасчет: С 2015 года – относительно льгот для детей-инвалидов. С 2017 года – по налогообложения гаражей, машино-мест, расположенных на объектах недвижимости торгового, офисного и бытового назначения. Подобные изменения могут привести к выпадению доходов региональных бюджетов в 2018 году в шесть миллиардов рублей. Одновременно правительство РФ согласилось, что недополученные доходы должны быть компенсированы из федерального бюджета.

За полгода комиссии по пересмотру кадастровой стоимости рассмотрели 13 тысяч заявлений граждан в отношении более чем 20,2 тысячи объектов. Более 60 процентов решений были приняты в пользу граждан. До 1 января 2017 года кадастровую стоимость объектов недвижимости в России определяли так называемые независимые оценщики, а утверждали региональные и местные органы власти. Теперь кадастровая оценка будет проводиться по единой методике по всей стране. Новый механизм направлен на недопущение ошибок и сокращение количества обращений о пересмотре кадастровой стоимости. С 2020 года новая законодательная база предусматривает переход системы на новые правила.

Налоговые льготы по налогам на имущество физических лиц предоставлены определенным группам налогоплательщиков, среди которых военнослужащие и их родственники, лица с ограниченными физическими возможностями, лица, нуждающиеся в государственной поддержке в силу особых обстоятельств или сложных жизненных ситуаций (многодетные семьи, дети-сироты и т.д.).

Предоставление льгот для данной категории граждан является положительной тенденцией, однако ее реализация не всегда соответствует ожиданиям граждан. Так введение новых правил электронной подачи документов, с одной стороны, сделало более доступной саму процедуру, но, с другой стороны, не освободило указанных лиц от походов в налоговые органы, например, для предоставления оригиналов и т.д. Предлагаем, ввести с обиход процедуру обращения гражданина через систему видео-обращения через «Call-центры» в любое время (режим 7/24), что сократит время налогоплательщиков и уменьшит количество нарушений. А также обязать налоговые органы самостоятельно через системы межведомственных каналов связи получать заверенные копии необходимых документов, в том числе из ЗАГСА и т.д.

Наличие в нашей стране большого количества ветхих и аварийных зданий привело к закономерному появлению различных государственных программ по их сносу. Так, например, в Челябинской области согласно программе, «Переселение» до 2017 года расселению на Южном Урале подлежат 604 аварийных дома общей площадью 180 тыс. кв. м. С июля 2016 года все сделки, направленные на отчуждение долей, а также имущества несовершеннолетних граждан подлежат нотариальному удостоверению. В соответствии со ст. 42 Федерального закона «О государственной регистрации недвижимости» сделки по отчуждению долей в праве общей собственности на недвижимое имущество, в том числе при отчуждении всеми участниками долевой собственности своих

долей по одной сделке, подлежат нотариальному удостоверению¹. В связи с чем, сделки, направленные на изъятие жилых помещений для муниципальных нужд, принадлежащих гражданам на праве общей долевой собственности, в связи с признанием таких жилых помещений подлежащим сносу, по причине их аварийности, подлежат нотариальному удостоверению. Государственная пошлина при этом рассчитывается следующим образом: 0,5% от стоимости жилых помещений. По выбору плательщика для исчисления государственной пошлины может быть представлен документ с указанием инвентаризационной, рыночной, кадастровой либо иной (номинальной) стоимости имущества. Нотариусы и должностные лица, совершающие нотариальные действия, не вправе определять вид стоимости имущества (способ оценки) в целях исчисления государственной пошлины и требовать от плательщика представления документа, подтверждающего данный вид стоимости имущества (способ оценки). При этом, даже при предоставлении плательщиком рыночной стоимости имущества (на сегодняшний день, как правило, она оказывается ниже кадастровой стоимости) государственная пошлина за совершение нотариального действия при расчете получается достаточно значительной для плательщика. Часть 16 статьи 333.38 НК РФ предусматривает определенные льготы, за удостоверение сделок по продаже недвижимого имущества, расположенного в аварийном и подлежащем сносу доме, под которые подпадают несовершеннолетние граждане, граждане, признанные ограниченно дееспособными, владеющие такими жилыми помещениями на праве собственности, а также физические лица, владеющие жилыми помещениями на праве общей долевой собственности совместно с несовершеннолетними гражданами и гражданами, признанными ограниченно дееспособными. В связи с чем, возникает весьма резонный вопрос, почему льготы

¹ Федеральный закон «О государственной регистрации недвижимости» от 13 июля 2015 года № 218-ФЗ // СЗ РФ. 2015. № 14. Ст.357.

распространяются лишь на указанные категории граждан? Ведь если задуматься, такие причины как аварийность и ветхость никак не зависят от хозяев такого жилья, следовательно, справедлив ли такой подход? Думается, что это не очень правильно по отношению к другим людям, которые наравне с ранее перечисленными в статье 333.38 НК РФ вынуждены отчуждать свое жилье, в том числе и для муниципальных нужд. Но все это может быть исправлено путем внесения законодателем изменений в НК РФ. А именно должно быть указано, что льготы за удостоверение сделок по отчуждению недвижимого имущества, расположенного в аварийном и подлежащем сносу доме, предоставляются всем категориям граждан, вне зависимости от состава их семьи. Кроме того, возникает вопрос о том, распространяются ли эти льготы на изъятие государством таких жилых помещений? Ведь в Кодексе используется слово «продажа». Конечно, в данной ситуации изъятие по своей сути не сильно отличается от продажи, но формулировка, которая существует на сегодняшний день, не подлежит расширительному толкованию, что может привести к недопониманию нормы обычными гражданами. Целесообразнее было бы изложить данную норму с учетом положений статьи 42-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости», где вместо слова «продажа» указано «отчуждение». Такой подход видится более полным и понятным.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной работе сделаны научные выводы, обобщения, разработаны практические рекомендации и основные направления совершенствования имущественного налогообложения в рамках действующего законодательства. Все это будет в дальнейшем способствовать развитию системы налогообложения недвижимого имущества юридических и физических лиц в России, оптимально сочетающей интересы налогоплательщиков и бюджета.

Налогообложение недвижимости имущества начало свое развитие с начала IX века и имеет принципиальное значение для развития налогообложения государства. Особенности правового регулирования налогообложения недвижимости зависит от факта признания право собственности в отношении частного имущества. В связи с чем в современный период развития Российской Федерации восстановлено налогообложение имущества физических и юридических лиц.

Налогообложение физических и юридических лиц имеет отличия, которые раскрыты в данной работе. Применение концепции единого налога на недвижимость в России повлекло рост налоговой базы, за счет применения государственной кадастровой оценки недвижимости. В настоящий момент расчет налоговой ставки стал более прозрачен и справедлив, владельцы более дорогой недвижимости стали выплачивать больший налог.

Современная система налогообложения недвижимого имущества в Российской Федерации представляет собой совокупность налогов включающая налог на имущество организаций и налог на имущество физических лиц, а также земельный налог. В рамках настоящей работы земельный налог в силу своей исключительности не рассматривался. Основными тенденциями развития науки налогового права является создание системы налогообложения недвижимости на

основе рыночной стоимости и стимулирование развития рынка недвижимости и его легализации, эффективное использование земли, зданий и построек. Система налогообложения недвижимого имущества так же имеет ряд отрицательных качеств, в том числе, значительные издержки администрирования. В целях сглаживания выявленного недостатка необходимо установить необлагаемый минимум, а также предусмотреть предоставление льгот для социально незащищенных категорий налогоплательщиков (инвалиды, неработающие пенсионеры и т.п.). Для данных категорий людей исключить налогообложение на ту часть имущества, которая необходима для проживания в соответствии со ст. 38 ЖК РФ. На остальную часть имущества, не превышающую 33 квадратных метров (социальная норма проживания) на одного человека, понизить процентную ставку до 0.05%, исключить дальнейшее повышение процентной ставки налога и дать возможность отсрочки выплаты налога на 1 год в тяжелых жизненных ситуациях без наложения штрафа и пени. Применяемые налоговые льготы призваны не только повысить собираемость налога, но и решать социальные задачи, стоящие перед государством.

Особенностями характеристики налогово-правового статуса налогоплательщика является их налоговая правосубъектность, то есть способность лица иметь налоговые права и обязанности (налоговая правоспособность), способность участвовать в налоговых правоотношениях (налоговая дееспособность) и нести ответственность за налоговые преступления и их последствия (налоговая деликтоспособность). Для юридических лиц моментом появления право- дее- и деликтоспособности совпадают. Это дата государственной регистрации организаций, т. е. дата внесения в ЕГРЮЛ. Однако, законом предусмотрены исключения – организации имущество которых не облагается налогом. К ним относятся организации, участвующие в организации отдельных международных спортивных мероприятий. Практика предоставления

таким организациям льгот является международной и представляет собой форму государственной поддержки. Налоговые преференции также предоставляются религиозным организациям и другим соответствующим требованиям организациям, указанным в ст. 381 НК РФ.

Анализ судебной практики применения норм международного налогового права показывает, что нормы международного налогового права влияют на правовой статус налогоплательщика в части признания его в качестве налогоплательщика в конкретном государстве и (или) суммы налога к уплате и состава иных обязательств. В результате применения налогового законодательства может измениться юридическая личность налогоплательщика. Уменьшение или повышение правоспособности организации налогоплательщика проявляется в силу ее воли, а не только из публично-правовых отношений, регулируемых НК РФ. Уже сегодня существует необходимость в дополнении раздела НК РФ «Взаимозависимые лица» положениями, о взаимозависимых лицах, зарегистрированных в разных странах с различным налоговым режимом.

Анализ текущей практики показал, что не редким является объявление нескольких юридических лиц единым экономическим субъектом в силу наличия признаков взаимозависимости. При этом имущество, находящееся в собственности каждого из субъектов, рассматривается как единый комплекс, а распределение его между субъектами имущества, включающиеся в группу – называется дроблением бизнеса. Налоговый орган называет дробление практически любые действия налогоплательщика направленные на формирование структуры бизнеса в группы взаимозависимых лиц. Поэтому таким взаимозависимым лицам мы рекомендуем не применять любые, даже установленные законом, схемы минимизации налогообложения, например: применение налоговых льгот, а также специальных налоговых режимов. Любые

такие действия будут рассматриваться как получение необоснованной налоговой прибыли.

Налог на имущество организаций – является региональным налогом, обязанность по его исчислению возложена на налогоплательщиков. Порядок исчисления предусмотрен НК РФ и иными подзаконными актами. Основной проблемой является множественность подзаконных актов, не знание которых может привести к ошибкам в исчислении и привлечении к налоговой ответственности. Организации обязаны уплачивать налог в безналичной форме. Налог на имущество является одним из основных налогов и является обременительным для налогоплательщика, тем не менее является эффективным инструментом налоговой системы. На сегодняшний день схема определения порядка уплаты налога на имущество включает следующие элементы: объект налогообложения, плательщики, налоговый период, налоговая база, ставка и срок уплаты. Наиболее важным для налогоплательщика является определение объекта налогообложения. К объектам налогообложения относятся любые объекты недвижимости, за исключением земельных участков и объектов указанных в пп. 1,8 п. 4 ст. 374 НК РФ. Кроме того, налогоплательщик должен рассчитать сумму налога на основе кадастровой стоимости объекта. В случае несогласия с кадастровой стоимостью, он имеет право обжаловать размер установленной кадастровой стоимости в комиссию по рассмотрению споров или в суд. Стоит отметить, что анализ законодательства позволяет рекомендовать налогоплательщикам получить данные о кадастровой стоимости объекта до его приобретения, так как право на обжалование ограничено установленным законом сроком.

Федеральные льготы предусмотрены законодательством для определенного круга субъектов. Например, в соответствии с п. 1 ст. 381 НК РФ, к ним относятся, например – организаций и учреждений уголовно-исполнительной системы.

Что же касается региональных льгот, то тут льготы устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации, самостоятельно. Следует отметить, большое количество разнообразных льгот необходимость и эффективность которых ставится под сомнение обществом в целом и научным сообществом. Тем не менее, можно отметить, что основной тенденцией является предоставление налоговых льгот социально-значимым организациям, а также организациям, эксплуатирующим особо опасные объекты. На практике часто случаются случаи, когда налоговая инспекция ссылалась на то, что компания неправомерно применила льготу по налогу на имущество, доначисляет налог. Такие организации имеют право обратиться в суд и обжаловать незаконные решения налоговых органов. Однако, анализ судебной практики показывает, наличие массы проблем, связанных с определением объекта налогообложения, позволяющего применить ту или иную налоговую льготу, при этом суд зачастую встает на сторону налогового органа. Острой проблемой остается порядок определения составных частей трубопроводов и иных линейных сооружений. В целях устранения ситуации правовой неопределенности предлагаем внести следующие изменения в п. 3 ст. 380 НК РФ и читать в следующей редакции: «3. Налоговые ставки, определяемые законами субъектов Российской Федерации в отношении магистральных трубопроводов, линий энергопередач, а также сооружений и их частей, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, не могут превышать в 2013 году 0,4 процента, в 2014 году – 0,7 процента, в 2015 году – 1,0 процента, в 2016 году – 1,3 процента, в 2017 году – 1,6 процента, в 2018 году – 1,9 процента, в 2019 году – 1,9 процента. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Российской Федерации».

Наличие налоговой правосубъектности по общему правилу физических лиц зависит во-первых от наличия дееспособности, во-вторых от реального участия в налоговых отношениях. Особенности статуса детей, опекунов, попечителей и иных законных представителей предусмотрены главой 3 НК РФ. Согласно действующему законодательству все собственники квартир или объектов недвижимости должны платить налог на имущество физических лиц. Фактически, обязанность по уплате налога лиц не достигших совершеннолетия возложены на их законных представителей, что представляется нам не справедливым. Предлагаем внести изменения в налоговое законодательство и освободить лиц не достигших совершеннолетия от обязанности уплаты налога на имущество до достижения 18 лет, при этом, ограничить применение льготы размером облагаемой налогом площади. Размер площади объекта недвижимости в отношении которого применяется налоговая льгота не должна превышать 12 квадратных метров.

Объектом налогообложения являются жилые дома, квартиры, гаражи, дачи, и иные строения, и сооружения. Налоговая база исчисляется в зависимости от установленной в ЕГРП кадастровой стоимости. Кадастровая стоимость недвижимости, принадлежащая иностранцам, определяется так же, как и для недвижимости российских граждан.

Из приведенного анализа материальных норм и примеров можно заключить, что к особенностям налоговых споров в сфере налогообложения объектов недвижимости следует отнести: правильное применение норм о моменте перехода к налогообложению по кадастровой стоимости и определение собственника-налогоплательщика. Если налогоплательщик не исполняет требование об уплате налогов взыскание недоимки производится в будущем порядке до месту жительства налогоплательщика. Порядок исчисления налога на имущество физического лица установлена на федеральном уровне НК РФ, однако

может быть изменена нормативными актами органов местного самоуправления. Обязанность по исчислению налога возложена на налоговые органы, при этом ФНС при расчете основывается на информацию содержащуюся в ЕГРП.

Одной из проблем, остается наличие значительной части имущества имеющего собственника, но не зарегистрированного в ЕГРП. Государство стимулирует различными льготами, что бы данные объекты регистрировали. В данном случае, для стимулирования населения к активной регистрации такого имущества требуется освободить граждан от налога на определенный срок и признать затраты на регистрацию данного имущества, предлагаем дополнить ст. 220 НК РФ пунктом 5.1 следующего содержания: «Налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы в соответствующем налоговом периоде на величину произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с оформлением права собственности на недвижимое имущество приобретенное ранее и не зарегистрированное в установленном порядке».

Налоговые льготы по налогам на имущество физических лиц предоставлены определенным группам налогоплательщиков, среди которых военнослужащие и их родственники, лица с ограниченными физическими возможностями, лица, нуждающиеся в государственной поддержке в силу особых обстоятельств или сложных жизненных ситуаций (многодетные семьи, дети-сироты и т.д.). Предоставление льгот для данной категории граждан является положительной тенденцией, однако ее реализация не всегда соответствует ожиданиям граждан. Так введение новых правил электронной подачи документов, с одной стороны, сделало более доступной саму процедуру, но, с другой стороны, не освободило указанных лиц от походов в налоговые органы, например, для предоставления оригиналов и т.д. Предлагаем, ввести с обиход процедуру обращения гражданина через систему видео-обращения через «Call-центры» в любое время (режим 7/24), что сократит время налогоплательщиков и уменьшит

количество нарушений. А также обязать налоговые органы самостоятельно через системы межведомственных каналов связи получать заверенные копии необходимых документов, в том числе из ЗАГСА и т.д.

Налоги в первую очередь обеспечивают финансовую базу для общегосударственных расходов, но также активно используются государственной властью в качестве механизма косвенного управления общественными отношениями в сфере экономики, политики, социальной защиты граждан. В рамках выпускной квалификационной работы были сделаны определенные выводы и сформулированы положения, применение которых, на наш взгляд, может быть использовано для совершенствования правового регулирования налогообложения недвижимого имущества физических и юридических лиц, а также может быть использовано в процессе преподавания учебных курсов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ И ИНЫЕ ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

1. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года // Российская газета. 25.12.1993. № 237
2. Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 года № 188-ФЗ // СЗ РФ. 2005. № 1. Ст. 14.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. (Часть первая) от 31 июля 1998 года № 147-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3825.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 30 ноября 1994 года. № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
5. Федеральный закон «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» от 04 июня 2018 года № 146-ФЗ // СЗ РФ. 2018. № 24. Ст. 3413.
6. Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 03 августа 2018 № 302-ФЗ // СЗ РФ. 2018. № 32. Ст. 5095.
7. Федеральный закон «О внесении изменений в статьи 391 и 407 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 30 октября 2018 № 378-ФЗ // СЗ РФ. 2018. № 45. Ст. 6833.
8. Федеральный закон «О государственной кадастровой оценке» от 03 июля 2016 № 237-ФЗ // СЗ РФ. 2016. № 27. Ст. 4170.
9. Федеральный закон «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании

утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» от 04 октября 2014 № 284-ФЗ // СЗ РФ. 2014. № 40. Ст. 5315.

10. Федеральный закон «О бесплатной юридической помощи в Российской Федерации» от 21 ноября 2011 года № 324-ФЗ // СЗ РФ. 2011. № 48. Ст. 6725.

11. Федеральный закон «О безопасности» от 28 декабря 2010 года № 390-ФЗ // СЗ РФ. 2011. № 1. Ст. 1.

12. Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 04 мая 2011 года №99-ФЗ // СЗ РФ. 2011. № 19. Ст. 2716.

13. Федеральный закон «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений» от 30 декабря 2009 года № 384-ФЗ // СЗ РФ. 2009. № 1. Ст. 5.

14. Федеральный закон «Об опеке и попечительстве» от 24 апреля 2008 года № 48-ФЗ // СЗ РФ. 2008. № 17. Ст. 1775.

15. Федеральный закон «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 08 ноября 2007 года № 257-ФЗ // СЗ РФ. 2007. № 46 Ст. 5553.

16. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с созданием Российского международного реестра судов» от 20 декабря 2005 года № 168-ФЗ // СЗ РФ. 2005. № 52. Ст. 5581.

17. Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» от 29 ноября 2004 № 14-ФЗ // СЗ РФ. 2004. № 49. Ст. 4840.

18. Федеральный закон «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 29 ноября 2004 № 14-ФЗ // СЗ РФ. 2004. № 49. Ст. 4840.

Федерации», а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов» от 11 ноября 2003 № 139-ФЗ // СЗ РФ. 2003. № 46. Ст. 4435.

19. Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» от 27 декабря 2002 года № 182-ФЗ // СЗ РФ. 2002 № 52 Ст. 5138.

20. Федеральный закон «О приватизации государственного и муниципального имущества» от 21 декабря 2001 года № 178-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 4. Ст. 251.

21. Федеральный закон «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов РФ» от 25 июня 2002 года № 73-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 26. Ст. 2519.

22. Федеральный закон «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» 31 мая 2002 года № 63-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 23. Ст. 2102.

23. Федеральный закон «Об охране окружающей среды» от 10 января 2002 года № 7-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 2. Ст. 133.

24. Федеральный закон «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне» от 10 января 2002 года № 2-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 2. Ст. 128.

25. Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» от 17 июля 1999 года № 168-ФЗ // СЗ РФ. 1999. № 29. Ст. 3689.

26. Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29 июля 1998 года № 135-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3813.

27. Федеральный закон «О службе в таможенных органах Российской Федерации» от 21 июля 1997 года № 114-ФЗ // СЗ РФ. 1997. № 30. Ст. 3586.

28. Федеральный закон «О свободе совести и о религиозных объединениях» от 26 сентября 1997 года № 125-ФЗ // СЗ РФ. 1997. № 39. Ст. 4465.
29. Федеральный закон «Об использовании атомной энергии» от 21 ноября 1995 года № 170-ФЗ // СЗ РФ. 1995. № 48. Ст. 4552.
30. Федеральный закон «О социальной защите граждан подвергшихся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне» от 19 августа 1995 года № 149-ФЗ // СЗ РФ. 1995. № 34. Ст. 3428.
31. Федеральный закон «О социальной защите инвалидов в РФ» от 24 ноября 1995 года № 181-ФЗ // СЗ РФ. 1995. № 48. Ст. 4563.
32. Федеральный закон «О дополнительных гарантиях социальной защиты судей и работников аппарата судов Российской Федерации» от 10 января 1996 года № 6-ФЗ // СЗ РФ. 1995. № 3. Ст. 144.
33. Федеральный закон «О федеральной фельдъегерской связи» от 17 декабря 1994 года № 67-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 34. Ст. 3547.
34. Закон РФ «Об учреждениях и органах исполняющих налоговые наказания в виде лишения свободы» от 21 июля 1993 года № 54731 // Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. № 33. Ст. 1316.
35. Закон РФ «О космической деятельности» от 20 августа 1993 года № 5663-1 // Российская газета. 06.10.1993. № 186.
36. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 7 декабря 1991 года № 2118-1 // Российская газета. 10.03.1992. № 56.
37. Закон РФ «О социальной защите граждан подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» от 15 мая 1991 года № 1244.1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 21. Ст. 699.

38. Закон РФ «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» от 12 декабря 1991 года № 2020-1 // Российская газета. 13.03.1992. № 59.
39. Закон РФ «О налогах на имущество физических лиц» от 09 декабря 1991 года № 20031 // Российская газета. 14.02.1992. № 36.
40. Постановление Главного государственного санитарного врача Российской Федерации от 27 декабря 2010 года № 175 СанПиН 2.1.2.2645-10 // Российская газета. 01.01.2011. № 54.
41. Указ Президента РФ «Об утверждении Перечня стратегических предприятий и стратегических акционерных обществ» от 04 августа 2004 года № 1009 // СЗ РФ. 2004. № 32. Ст. 3313.
42. Указ Президента РФ «Об отнесении таможенных органов Российской Федерации к государственным военизированным организациям» от 22 декабря 1993 года № 2253 // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 52. Ст. 5065.
43. Указ Президента РФ «О государственных научных центрах Российской Федерации» от 22 июня 1993 года № 939 // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 26. Ст. 2420.
44. Постановление Правительства РФ «Об утверждении перечня предприятий и организаций в состав которых входят особо радиационно-опасные производства и объекты осуществляющие разработку, производство, эксплуатацию, хранение, транспортировку утилизацию ядерного оружия, компонентов ядерного оружия радиационно-опасных материалов и изделий» от 07 марта 1995 года № 238 // СЗ РФ. 1995. № 11. Ст. 996.
45. Постановление Правительства РФ «Об утверждении положения о лицензировании производства лекарственных средств» от 04 июля 2002 года № 500 // СЗ РФ. 2002. № 27. Ст. 2711.

46. Постановление Правительства РФ «Об утверждении правил совершения завещательных распоряжений правами на денежные средства в банках» от 27 мая 2002 года № 351 // Российская газета. 31.05.2002. № 97.
47. Приказ Минфина РФ «Об утверждении форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и порядков их заполнения» от 20 февраля 2008 года № 27н // Российская газета. 29.03.2008. № 68.
48. Приказ Минфина России «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учёту основных средств» от 13 октября 2003 года № 91н // Российская газета. 10.12.2003. № 250.
49. Приказ Минфина России «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту» «Учет основных средств» от 30 марта 2001 года ПБУ 6/01: № 26н // Российская газета. 16.05.2001. № 91.
50. Приказ Минфина России «Об утверждении положений по бухгалтерскому учёту», «Расходы организации» ПБУ 10/99 от 06 мая 1999 № 33 // Российская газета. 03.06.1999. № 116.
51. Письмо ФНС России «О направлении письма Минфина России о применении налоговых ставок по налогу на имущество организаций» от 17 апреля 2018 года № БС-4-21/7322 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.
52. Письмо Минфина РФ «О досрочном исполнении обязанности по уплате налога на имущество организаций» от 26 октября 2015 года № 03-05-05-01/61337 // Экономика и жизнь. 2015. № 46.
53. Письмо Минфина РФ «О налогообложении основных средств образовательного учреждения, находящихся в пользовании его филиалов» от 22 октября 2007 года № 03-05-06-01/120 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

54. Закон Новосибирской области «Об установлении единой даты начала применения на территории Новосибирской области порядка определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения» от 31 октября 2014 года № 478-ОЗ // Ведомости Законодательного Собрания Новосибирской области. 2014. № 57.

55. Закон Иркутской области «О налоге на имущество организаций, а также о признании утратившими силу некоторых законов Иркутской области» от 26 ноября 2003 года № 59 оз // СЗ РФ. 2003. № 32.

РАЗДЕЛ II ПОСТАНОВЛЕНИЕ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

1. Определение Конституционного суда РФ «О налогах на имущество физических лиц» № 258-О от 06 декабря 2001 года // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 3.

2. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 года № 53 // Экономика и жизнь. 2006. № 43.

3. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15 января 2003 г № Ф04/213729/А752002 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

4. Постановление Пленума Верховного Суда РФ «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» от 30 июня 2015 года № 28 // Российская газета. 10.07.2015. № 150.

5. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 14 ноября 2003 года № А35-1495/03С2 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.
6. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 11 сентября 2018 года № А0812569/2017 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.
7. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 06 сентября 2018 года № А64-7629/2017 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.
8. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04 декабря 2018 года № Ф09584/18 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.
9. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 21 сентября 2018 года № Ф06-37205/2018 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.
10. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11 октября 2018 года № Ф0636735/2018 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.
11. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 07 декабря 2018 года № Ф0639857/2018 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.
12. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 июня 2018 года № А4080269/2017 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.
13. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11 сентября 2018 года № А40218527/2017 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

14. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 01 ноября 2018 года № А40-122509/2017 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

15. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 5 февраля 2017 года № А74-2974/03К2-Ф02-112/04-С1 // Текст документа официально опубликован не был. Предоставлен СПС Консультант.

РАЗДЕЛ III ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Андрианов, С.А. Налог на имущество последний аккорд / С.А. Андрианов // Практическая бухгалтерия. 2005. № 3. С. 93-98.

2. Акулинин, Д.Ю. Основные средства организации как объект налогового планирования / Д.Ю. Акулинин // Налоговый вестник. 2002. № 3. С. 54-56.

3. Винницкий, Д.В. Налоговое право. Учебник для академического бакалавриата. / Д.В. Винницкий / под ред. Д.В. Винницкий. М.: Юрайт, 2014. 360 с.

4. Аминев, С.Х. Реформирование имущественного налогообложения продолжается / С.Х. Аминев // Налоговая политика и практика. 2017. № 3. С. 1315.

5. Баглай, М.В. Конституционное право Российской Федерации. Учебник для вузов 4е изд., изм. и доп. / М.В. Баглай / под ред. М.В. Баглай. М.: Норма, 2005. 816 с.

6. Верещагин, С.А. Филиалы и налог на имущество / С.А. Верещагин // Российский налоговый курьер. 2000. № 5. С. 34-39.

7. Верещагин, С.А. Расчёт налога на имущество организаций / С.А. Верещагин // Налоговый вестник. 2017. № 5. С. 117-123.

8. Гаврилова, Н.А. Налог на имущество комментарий к изменениям и дополнениям / Н.А. Гаврилова // Российский налоговый курьер. 2018. № 2. С. 22-31.
9. Гаврилова, Н.А. Знакомьтесь новый налог на имущество / Н.А. Гаврилова // Российский налоговый курьер. 2003. № 24. С. 27-31.
10. Гаврилова, Н.А. Налог на имущество: льготы по налоговому кодексу / Н.А. Гаврилова // Российский налоговый курьер. 2017. № 9. С. 31-38.
11. Гуев, А.Н. Постатейный комментарий к части первой Гражданского кодекса Российской Федерации / Гуев А.Н. М.: ИНФРА*М, 2018. 784 с.
12. Гуреев, В. И. Российское налоговое право / В.И. Гуреев. М.: ИНФРА*М, 1997. 353 с.
13. Грудцына, Л.Ю. Вопросы и ответы / Л.Ю. Грудцына // Адвокат. 2002. № 11. С. 1315.
14. Кучерявенко, Н.П. Курс налогового права. В 2 т. Т.1. Общая часть. / Н.П. Кучерявенко / под ред. к.ю.н. Д.М. Щекина. М.: Статут, 2009. 639 с.
15. Казмирчук, Ю. О налоге на имущество структурных подразделений / Ю. Казмирчук // Финансовая газета. 2018. № 41. С 36-38.
16. Красноперова, О.А. Изменение срока уплаты налога и сбора / О.А. Красноперова // Гражданин и право. 2000. № 1. С.2326
17. Крохина, Ю.А. Налоговое право России. Учебник для вузов / Ю.А. Крохина / под ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. М.: НОРМА, 2003. 547 с.
18. Крыканова, Л.Н. Новое наследственное право и налогообложение наследства / Л.Н. Крыканова // Налоговый Вестник. 2002. № 3. С. 34-40.
19. Крыканова, Л.Н. Имущественные налоги // Налоговая политика и практика. 2017 № 3.С.2427 .
20. Киличенкова, О.Я. Налоговый и бухгалтерский учёт капитальных вложений // Российский налоговый курьер. 2017. № 9. С. 43-49.

21. Кислов, А.П. Налог на имущество организаций // Документы и комментарии для бухгалтера и юриста. 2003. № 22. С. 32-36.
22. Кудинова, С.А. Налог на богатство является достаточно спорным / С.А. Кудинова // Бюджет. 2012. № 4. С. 13.
23. Кудрин, А.Л. История министерства финансов 1903-2002 г.г. / А.Л. Кудрин / под ред. А.Л. Кудрин. М.: РГГУ, 2010. 818 с.
24. Кучерявенко, Н.П. Курс налогового права. / под ред. И.В. Кучерявенко. Харьков.: Легас, 2002. 1108 с.
25. Латыпова, Р.В. Налог на имущество организаций. [Электронный ресурс]. URL: http://hotline.teleserv.ru/Staty/2017/nalog_imush.html (дата обращения 03 марта 2017).
26. Ливадная, Т.Ю. Налог на имущество товарищей / Т.Ю. Ливадная // Налоговый вестник. 2017. № 2. С. 72-80.
27. Лучинский, М.Ф. Деньги на Руси. / М.Ф. Лучинский / К.: Казань, 1958. С. 400-410.
28. Мамрукова, О.И. Налоги и налогообложение: 8 е издание, переработанное (Учебное пособие) / О.И. Мамрукова / под ред. О.И. Мамрукова М.: Омега Л, 2010. С. 198-203.
29. Мейчик, Д.М. Дополнительные данные к истории Уложения 1649 года / Д.М. Мейчик / под ред. Д.М. Мейчик. Санкт-Петербурга: тип. В. Безобразова и К°, 1880. 57 с.
30. Орехов, Н.А. О налоге с имущества переходящего в порядке наследования / Н.А. Орехов // Налоговый вестник. 2017. № 5. С. 14.
31. Петрова, Н.А. Общая теория налогового права / Н.А. Петрова / под ред. Н.А. Петрова. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2017. 220 с.
32. Пепеляева, С.Г. Налоговое право. Учебник / С.Г. Пепеляева / под ред. С.ГОДА Пепеляева. М.: Юристь, 2017. 579 с.

33. Присягина, Г.Н. Налоги на имущество физических лиц / Г.Н Присягина // Гражданин и право. 2018. № 11. С. 6-9.
34. Разгули, С.В. Совершенствование законодательства о налогах и сборах в условиях налоговой реформы / С.В. Разгули // Налоговый вестник. 2002. № 6. С.62-65.
35. Соколов, А.А. О развитии податного дела / А.А. Соколов // Вестник финансов. 1927. №6. С. 24-25.
36. Салина, А.И. Налог на имущество организаций / А.И. Салина // Консультант. 2017. № 9. С. 61.
37. Сорокин, А.В. Налог на имущество предприятий / А.В. Сорокин // Финансовая газета. 2018. № 30. С 17.
38. Сорокин, А.В. Налог на имущество предприятий: основные направления его совершенствования, а так же отдельные вопросы исчисления в 2002 году / А.В. Сорокин // Налоговый вестник. 2002. № 7. С. 25-34.
39. Склярова, И. Наследников защитили от налогов. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.naloguchet.ru> (дата обращения 10 января 2017 года).
40. Супряга, Р.А. Если в простом товариществе есть «упрощенцы» / Р.А. Супряга // Российский налоговый курьер. 2017. № 9. С. 39-42.
41. Сучков, В.Н. Разыскивается плательщик налога на имущество / В.Н. Сучков // Налоговые споры. 2017. № 2. С. 14-21.
42. Тургенев, Н.И. Опыт теории налогов 3-е изд. / под ред. Н.И. Тургенев. М.: Соцэкгиз, 1937. С. 100-107.
43. Толкушкин, А.В. Ипотека в России / А.В. Толкушкин / под ред. А.В. Толкушкина. М.: Юристъ, 2002. 281 с.
44. Тедеев, А.А. Налоговое право: Учебник / А.А. Тедеев / под ред. В.А. Парыгина. М.: Издательство Эксмо, 2017. 858 с.

45. Федотова, М.А. Оценка недвижимости. Учебное пособие / М.А. Федотова / под ред. М.А. Федотова. М.: Финансы и статистика. 2010. 554 с.
46. Хритина, О.Х. Новый налог на имущество организаций: «горячая линия» / О.Х. Хритина // Российский налоговый курьер. 2017. № 9. С. 16-17.
47. Хритина, О.Х. Как заполнить декларацию по налогу на имущество / О.Х. Хритина // Российский налоговый курьер. 2017. № 9. С. 18-30.
48. Химичева, Н. И.. Финансовое право / Н.И. Химичева / под ред. Е.В. Покачалова. М.: Москва, 2005. 464 с.
49. Черник, Д.Г. Налоговая реформа в посткризисный период / Д.Г. Черник // Налоговый вестник. 2018. № 7. С. 84-86.
50. Щёкин, Д.М. Налогообложение обособленных подразделений. Регистрация организации по месту нахождения обособленного подразделения, недвижимого имущества и транспортных средств / Д.М. Щекин // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2000. № 2. С. 41-50.

РАЗДЕЛ IV ДИССЕРТАЦИИ И АВТОРЕФЕРАТЫ ДИССЕРТАЦИЙ НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

1. Горский, И.В. Развитие налоговой системы Российской Федерации: автореф. дис. ... к.ю.н. / И.В. Горский. Москва, 2004. 342 с.