

БИБЛИОТЕЧКА «РОССИЙСКОЙ ГАЗЕТЫ»

Законодательство о налогах и сборах: основные новеллы

Под научной редакцией
доктора юридических наук,
профессора А.А. Ялбулганова

Выпуск № 15
2015

Законодательство о налогах и сборах: основные новеллы. Под научной редакцией доктора юридических наук, профессора А.А. Ялбулганова. — М.: Редакция «Российской газеты», 2015. Вып. 15. — 160 с.

Книга посвящена изменениям законодательства о налогах и сборах. В частности, в ней рассматриваются вопросы, связанные с дополнением Налогового кодекса РФ новыми главами, посвященными налогу на имущество физических лиц, торговому сбору; установлением порядка налогообложения и оснований освобождения от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании; переводом отношений, связанных с налогом на добавленную стоимость, в электронный формат. Кроме этого, в издании раскрываются особенности определения налоговой базы на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя, дается описание особой формы налогового контроля — налоговому мониторингу, комментируются новые составы налоговых правонарушений.

Книга будет полезна руководителям организаций, бухгалтерам, юристам, сотрудникам органов государственной власти, включая налоговые органы, а также всем налогоплательщикам.

- © Предисловие — А.А. Ялбулганов, 2015 г.
- © Текст — коллектив авторов, 2015 г.
- © ФГБУ «Редакция «Российской газеты», 2015 г.

Перепечатка какой-либо части издания допустима при письменном разрешении Редакции.

Предисловие



А.А. ЯЛБУЛГАНОВ,
профессор Национального
исследовательского университета
«Высшая школа экономики»,
доктор юридических наук,
профессор

Законодательство о налогах и сборах РФ по-прежнему остается динамичным и подверженным регулярным изменениям, которые продиктованы экономической нестабильностью в мире и в России. Целью вносимых изменений является сохранение налоговых доходов и «латание» пробелов, регулярно возникающих в законодательстве о налогах и сборах. В основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов, одобренных Правительством РФ 30 мая 2013 г., подчеркивается, что в трехлетней перспективе 2014–2016 гг. приоритеты Правительства РФ в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее. Это создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики названы поддержка инвестиций, развитие человеческого капитала, повышение предпринимательской активности. Декларируется, что налоговая система РФ должна сохранить свою конкурентоспособность по сравнению с налоговыми системами государств, ведущих на мировом рынке борьбу за привлечение инвестиций, а процедуры налогового администрирования должны стать максимально комфортными для добросовестных налогоплательщиков.

Ежегодно в осеннюю сессию Государственная Дума принимает законы, которыми вносит изменения в первую и вторую части Налогового

кодекса РФ. Федеральный закон от 24.11.2014 № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» затронул положения об уплате сразу нескольких налогов. Данные изменения направлены на усовершенствование налоговых правоотношений в части повышения эффективности налогообложения налогом на добавленную стоимость (далее — НДС), акцизами и водным налогом.

Так, указанный закон предусматривает, в частности, освобождение от НДС операций по реализации имущества (имущественных прав) лиц, признанных банкротами; основания и порядок восстановления сумм НДС, принятых к вычету в отношении приобретенных или построенных объектов основных средств. Для дальнейшего сбалансированного развития нефтяного сектора экономики, особенно в условиях введенных санкций, применен «налоговый маневр», заключающийся в поэтапном сокращении вывозных таможенных пошлин на нефть и нефтепродукты с одновременным увеличением ставки налога на добычу полезных ископаемых на нефть и газовый конденсат.

В последние годы наиболее актуальными стали вопросы налогообложения доходов компаний, зарегистрированных в офшорных юрисдикциях, но принадлежащих российским собственникам, именуемым конечными бенефициарами. Так, еще в 2013 году Д.М. Щекин задавался вопросом, почему Россия не ввела правила налогового резидентства не только по месту регистрации, но и по месту управления. Он отмечает, что существует проблема доказывания. Однако, по его мнению, если будет установлено, что офшорная компания реально управлялась с территории России (при наличии таких норм в НК РФ), то ее прибыль может быть обложена российским налогом на прибыль по ставке 20%, а за неуплату налога к ответственности могут быть привлечены российские граждане, реальные владельцы и управляющие таких компаний¹.

Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» установлен порядок налогообложения прибыли иностранных компаний, контролируемых российскими налоговыми резидентами. При этом заметим, что законодатель избрал нейтральные понятия для определения лиц, подпадающих под режим налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций, так как в соглаше-

¹ См.: Щекин Д.М. Антиофшорные меры в российском налоговом праве: перспективы судебной практики // Закон. 2013. № 4. С. 32–37.

ниях об избежании двойного налогообложения используется понятие фактического владельца дохода (бенефициарного собственника).

Согласно названному закону в целях НК РФ контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

- 1) организация не признается налоговым резидентом РФ;
- 2) контролирующим лицом организации являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

Контролируемой иностранной компанией также считается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующим лицом которой являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

В этом законе установлены также порядок налогообложения и основания освобождения от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании; ответственность за неуплату (неполную уплату) контролирующим лицом сумм налога с прибыли контролируемой иностранной компании (размер штрафа может составить 20% суммы неуплаченного налога, но не менее 100 тыс. руб.). Кроме этого, указанным законом вводится обязанность налогоплательщиков сообщать в налоговые органы об участии в иностранных организациях, учреждениях иностранных структур без образования юридического лица, а также о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

Следует отметить, что Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона „О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)“» были внесены поправки в НК РФ, касающиеся, в частности, налогообложения контролируемых иностранных компаний и симметричных корректировок при налогообложении контролируемых сделок.

Другим немаловажным изменениям подвергся налоговый контроль. Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» дополнил Налоговый кодекс РФ новым разд. V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга», который включает две главы — гл. 14.7 «Налоговый мониторинг. Регламент информационного взаимодействия» и гл. 14.8 «Порядок проведения налогового мониторинга. Мотивированное мнение налогового органа». Согласно внесенным в НК РФ изме-

нениям с 1 января 2015 г. налогоплательщикам, которые отвечают установленным в законе критериям, предоставляется возможность перейти на особую форму налогового контроля — налоговый мониторинг.

По задумке законодателя это не просто очередная форма налогового контроля, а мера, направленная на оптимизацию налогового контроля, обоюдно удобная как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Согласно нововведенным нормам в период проведения налогового мониторинга организация обеспечивает налоговому органу доступ к своим документам (информации), служащим основаниями для исчисления и уплаты налогов, а также раскрывает порядок отражения доходов, расходов и объектов налогообложения в регистрах налогового и бухгалтерского учета. Таким образом, налоговая инспекция в режиме реального времени сможет анализировать данные бухгалтерского и налогового учета организации, а также отслеживать правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов.

При соответствии определенным условиям, за некоторыми исключениями, при проведении налогового мониторинга налогоплательщики освобождаются от камеральной и выездной налоговой проверки. Согласно общим положениям о налоговом мониторинге его предметом являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов; он осуществляется налоговым органом на основании решения о проведении налогового мониторинга; организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга при одновременном соблюдении условий, которые определяются величиной стоимости активов, суммой доходов и размером подлежащих уплате налогов за год.

Ноябрьский пакет налоговых актов, принятых Государственной Думой, включает еще несколько нормативных актов, в том числе федеральные законы от 24.11.2014 № 367-ФЗ «О внесении изменений в статью 221 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» и от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Так, в соответствии с дополнениями, внесенными в ст. 221 НК РФ, авторы полезных моделей наряду с авторами иных объектов патентных прав при исчислении налога на доходы физических лиц (далее — НДФЛ) смогут воспользоваться профессиональным налоговым вычетом в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Другое нововведение устанавливает порядок уплаты НДФЛ в виде фиксированного авансового платежа для иностранцев, работающих по найму у организаций и индивидуальных предпринимателей, а также если они занимаются частной практикой. Аналогичный порядок

уже действует для иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность на основе патента у физических лиц. Наконец, положения Налогового кодекса РФ о земельном налоге приведены в соответствие с терминологией Земельного кодекса РФ.

Федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ с 1 января 2016 г. будет изменен порядок уплаты НДФЛ при продаже недвижимого имущества. В соответствии с действующей редакцией гл. 23 НК РФ налог не уплачивался, если недвижимость была в собственности владельца три года. С начала 2016 года законодатель вводит понятие «минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества». По общему правилу этот срок составит пять лет. Трехлетний срок сохранится в отношении недвижимости, полученной по наследству, договору дарения от члена семьи, в порядке приватизации или ренты.

Кроме этого, согласно указанному закону налоговые вычеты теперь могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Этим же законом уточняется порядок применения вычетов по НДС и увеличивается срок представления декларации и уплаты налога.

С 1 января 2015 г. в НК РФ предусматривается новый вид сбора — торговый сбор. Возникает вопрос о необходимости данного сбора для формирования доходов местных бюджетов, а также смогут ли они справиться с его взиманием и в целом с его администрированием. Следует отметить, что учет фактической способности уплаты торгового сбора в условиях нарастающего финансового кризиса, исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности, чрезвычайно актуален, так же как и защита прав пользователей услугами налогооблагаемых субъектов предпринимательской деятельности.

Следует добавить, что установление нового сбора, не отвечающего понятию сбора согласно НК РФ, потребовало от законодателя расширения его дефиниции. Так, в новой редакции ст. 8 НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2015 г., сбором также признается взимаемый с организаций и физических лиц обязательный взнос, уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой он введен, отдельных видов предпринимательской деятельности.

Торговый сбор отнесен к местным сборам, соответствующие изменения включены в ст. 15 НК РФ.

Объектом обложения сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления платежей

щиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

Сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли. К торговой деятельности НК РФ относит следующие виды торговли:

- 1) торговлю через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями);
- 2) торговлю через объекты нестационарной торговой сети;
- 3) торговлю через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;
- 4) торговлю, осуществляемую путем отпуска товаров со склада.

Ставки сбора устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в рублях за квартал в расчете на объект осуществления торговли или на его площадь. При этом с учетом всех особенностей, предусмотренных НК РФ, ставка сбора не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) в связи с применением патентной системы налогообложения на основании патента по соответствующему виду деятельности, выданного на три месяца.

Что касается налога на имущество физических лиц, отметим следующее. Вступившей в силу с 1 января 2015 г. гл. 32 НК РФ не введен новый налог, а лишь изменено правовое регулирование уже существовавшего налога. Налог на имущество физических лиц является местным налогом, но удельная доля поступлений от него в местных бюджетах составляет менее 1%. С новым порядком налогообложения имущества физических лиц связывают увеличение поступлений в местные бюджеты.

Налог на имущество физических лиц — местный налог, регулирование которого должно осуществляться на федеральном и местном уровнях. До 2015 года налог на имущество физических лиц являлся единственным налогом, который регулировался не Налоговым кодексом РФ, а Законом РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц». В Законе РФ «О налогах на имущество физических лиц» не была установлена налоговая база — обязательный элемент налогообложения. Налог исчислялся исходя из инвентаризационной стоимости имущества, расчет которой основывался на ценах и методике, принятых еще в СССР. Новый порядок исчисления налога, установленный гл. 32 НК РФ, закрепляет совершенно иной подход к определению

налоговой базы. Налоговая база для объектов недвижимого имущества должна определяться исходя из кадастровой стоимости объектов, и лишь в переходный период исходя из инвентаризационной стоимости. Кадастровая стоимость объектов соотносима с рыночной в отличие от инвентаризационной стоимости.

Указанный порядок определения налоговой базы может быть установлен нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) после утверждения субъектом РФ в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта РФ (за исключением городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) обязан установить в срок до 1 января 2020 г. единую дату начала применения на территории этого субъекта РФ порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения. При этом должны быть учтены положения ст. 5 НК РФ о действии актов законодательства о налогах и сборах во времени.

Налоговая база в отношении объектов налогообложения устанавливается исходя из их инвентаризационной стоимости в случае, если субъектом РФ не принято решение о переходе на взимание налога по кадастровой стоимости.

В ст. 403 НК РФ предусмотрен порядок определения налоговой базы, который определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его кадастровая стоимость, указанная в государственном кадастре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Если объект образован в течение налогового периода (календарного года), налоговая база по нему устанавливается в данном налоговом периоде как его кадастровая стоимость на дату постановки такого объекта на государственный кадастровый учет.

Однако законодатель допускает два исключения. Если изменение кадастровой стоимости объекта имущества произошло в связи с допущенной при его оценке технической ошибкой, налоговая база подлежит пересчету начиная с того налогового периода, в котором она была допущена. Кадастровая стоимость объекта имущества может быть изменена по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или решению суда в порядке, установленном ст. 24.18 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

Понятно, что кадастровая и инвентаризационная стоимости значительно различаются, и данное обстоятельство может стать поводом для оспаривания кадастровой стоимости имущества в суде.

В связи с тем, что налоговая нагрузка на плательщиков данного налога, по которому налоговая база определяется в виде кадастровой стоимости, увеличивается, законодатель предусмотрел ряд мер, которые позволяют снизить налоговую нагрузку на налогоплательщиков посредством налоговых вычетов, введя необлагаемый минимум в отношении 10 кв. м площади комнаты, 20 кв. м площади квартиры, 50 кв. м площади жилого дома при условии, что налогоплательщик имеет собственное жилье.

В отношении единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на 1 млн руб.

Сведения об авторах

Гинзбург Юрий Владимирович — старший преподаватель кафедры гражданского и арбитражного процесса Курского государственного университета, научный сотрудник Института публично-правовых исследований (ИППИ), кандидат юридических наук — § 2 гл. 2 (совместно с А.А. Ялбулгановым и О.Е. Матвеевой).

Гусейнова Алина Алибековна — сотрудник научно-учебной группы «Сравнительное налоговое право» Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ) — § 3 гл. 2.

Емельянов Александр Сергеевич — доктор юридических наук, доцент — § 1 гл. 2.

Захарова Дарья Васильевна — сотрудник научно-учебной группы «Сравнительное налоговое право» НИУ ВШЭ, магистрант НИУ ВШЭ — гл. 4.

Козырин Александр Николаевич — заведующий кафедрой финансового, налогового и таможенного права НИУ ВШЭ, руководитель научно-учебной группы «Сравнительное налоговое право» НИУ ВШЭ, доктор юридических наук, профессор — § 1 гл. 3, § 4 гл. 2 (совместно с Д.В. Корфом).

Корф Дмитрий Владимирович — кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового, налогового и таможенного права НИУ ВШЭ — § 4 гл. 2 (совместно с А.Н. Козыриным).

Крецу Андрей Васильевич — сотрудник научно-учебной группы «Сравнительное налоговое право» НИУ ВШЭ, магистрант НИУ ВШЭ — гл. 1, 5.

Лукьянова Анна Павловна — сотрудник научно-учебной группы «Сравнительное налоговое право» НИУ ВШЭ, магистрант НИУ ВШЭ — § 2 гл. 3.

Матвеева Ольга Евгеньевна — ассистент кафедры финансового, налогового и таможенного права НИУ ВШЭ — § 2 гл. 2 (совместно с А.А. Ялбулгановым и Ю.В. Гинзбургом).

Постыляков Сергей Петрович — эксперт Научно-учебной лаборатории политических исследований НИУ ВШЭ, магистрант НИУ ВШЭ — § 3 гл. 3.

Ялбулганов Александр Алибиевич — профессор кафедры финансового, налогового и таможенного права НИУ ВШЭ, главный научный сотрудник ИППИ, доктор юридических наук, профессор — предисловие, § 2 гл. 2 (совместно с Ю.В. Гинзбургом и О.Е. Матвеевой).

Статьи А.А. Гусейновой, Д.В. Захаровой, А.Н. Козырина, Д.В. Корфа, А.В. Крецу, А.П. Лукьяновой, С.П. Постылякова, А.А. Ялбулганова подготовлены в ходе исследования № 14-05-0025 в рамках Программы «Научный фонд Национального исследовательского университета „Высшая школа экономики“ (НИУ ВШЭ)» в 2014–2015 гг. и с использованием средств субсидии на государственную поддержку ведущих университетов Российской Федерации в целях повышения их конкурентоспособности среди ведущих мировых научно-образовательных центров, выделенной НИУ ВШЭ.

Указатель сокращений

Нормативные правовые акты

ГК РФ	Гражданский кодекс Российской Федерации
ГПК РФ	Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации
КАС РФ	Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации
НК РФ	Налоговый кодекс Российской Федерации
УК РФ	Уголовный кодекс Российской Федерации
Федеральный закон № 135-ФЗ	Федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»
Федеральный закон № 348-ФЗ	Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»
Федеральный закон № 376-ФЗ	Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»

Федеральный закон № 379-ФЗ
Федеральный закон от 29.11.2014 № 379-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона „О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя“»

Органы и организации

Банк России
Центральный банк Российской Федерации

ВАС РФ
Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

Кадастровая палата
Федеральное государственное бюджетное учреждение «Федеральная кадастровая палата Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии»

Минкомсвязь России
Министерство связи и массовых коммуникаций Российской Федерации

Минфин России
Министерство финансов Российской Федерации

Минэкономразвития России
Министерство экономического развития Российской Федерации

ООН
Организация Объединенных Наций

Росреестр
Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии

Росстат
Федеральная служба государственной статистики

ФАС
Федеральный арбитражный суд

ФНС России
Федеральная налоговая служба

Прочие сокращения

ЕГРИП
Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей

ЕГРН
Единый государственный реестр налогоплательщиков

ЕГРЮЛ
Единый государственный реестр юридических лиц

ИНН
идентификационный номер налогоплательщика

НДС
налог на добавленную стоимость

ОГРН
основной государственный регистрационный номер

Глава 1

**Контролируемые иностранные компании
и контролирующие лица¹****§ 1. Понятие «контролируемая иностранная компания»**

С 1 января 2015 г. вступил в силу Федеральный закон № 376-ФЗ, который ввел понятие «контролируемая иностранная компания». Декларативной целью принятия данного закона являлась деофшоризация экономики. По данным Банка России, чистый вывоз капитала частным сектором за 2014 год составил 154,1 млрд долл., за 2013 год — 61,6 млрд долл., за 2012 год — 53,9 млрд долл.² В условиях глобальной экономической стагнации, а также учитывая слабый экономический рост Российской Федерации с 2009 года, Правительство РФ было вынуждено бороться с оттоком капитала из страны.

В России существуют разные точки зрения по поводу офшоризации отечественной экономики. По отношению к вывозу в офшоры капиталов, полученных нелегальным путем, имеется резко отрицательная консолидированная позиция. Относительно агрессивной минимизации налогообложения корпоративным сектором с использованием офшорных финансовых цепочек (сетей) нет единой точки зрения. Эта позиция достаточно дискуссионная. Есть явные ее сторонники, утверждающие, что использование схем минимизации налогообложения — традиционно для международной практики, оно повышает конкурентоспособность российских компаний. Иными словами, это выгодно государству. Существует и другая точка зрения: использование офшорных схем ведет к размыванию налоговой базы бюджета; способствует выводу из страны капиталов, которые, хотя и возвращают-

¹ Данное научное исследование (№ 14-05-0025) выполнено при поддержке Программы «Научный фонд НИУ ВШЭ» в 2015 году.

² См.: Чистый ввоз/вывоз капитала частным сектором в 2005–2014 годах и I квартале 2015 года // http://www.cbr.ru/statistics/credit_statistics/capital_new.xlsx.

ся в страну, в значительной части остаются в офшорах и не работают на российскую экономику; вызывает рост издержек и цен на товары и услуги за счет использования многочисленных посредников. Кроме этого, в офшорах значительная часть потоков криминальных капиталов легализуется, поступая на счета офшорных компаний. Надо также иметь в виду и негативные социальные последствия офшоризации¹.

Цели принятия Федерального закона № 376-ФЗ заключаются, во-первых, в лишении российских граждан, являющихся налоговыми резидентами, возможности использовать иностранные компании и некорпоративные структуры для вывода своих налогооблагаемых доходов из-под юрисдикции России, а во-вторых, в налогообложении прибыли и доходов иностранных компаний и структур, признав их либо контролируруемыми иностранными компаниями, либо налоговыми резидентами РФ, не принимая во внимание факт их учреждения, создания и регистрации в иностранном государстве, по причине того, что местом фактического управления ими является Российская Федерация.

После вступления в силу Федерального закона № 376-ФЗ все российские налогоплательщики обязаны раскрыть налоговым органам свое прямое или косвенное участие в иностранных организациях. Если российские налогоплательщики основали офшорные компании через траст или номинальных владельцев, то на них такое обязательство не распространяется. Так как обязанность уведомления налоговых органов о своем участии в иностранных организациях возникает только в случае, если доля такого участия превышает 10%, налогоплательщики обязаны уведомить лишь об учреждении иностранных структур без образования юридического лица (траст), а также о контроле над ними или фактическом праве на доход, получаемый такой структурой. При этом налоговые органы могут решить, что российский налогоплательщик косвенно участвует в подобной иностранной организации через траст, и тогда у него возникнет обязанность уведомить налоговые органы о таком участии.

Следует отметить, что введение правила о контролируемой иностранной компании тесно связывали с предложением об амнистии капиталов при возвращении в юрисдикцию Российской Федерации. Звучали активные предложения от бизнес-сообщества объединить Федеральный закон № 376-ФЗ с законопроектом № 754388-6 об амнистии капитала (в настоящее время — Федеральный закон от 08.06.2015

¹ См.: Хейфец Б. Неспешная деофшоризация // Прямые инвестиции. 2014. № 4. С. 64.

№ 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»). Предлагалось отодвинуть сроки предоставления сведений об иностранных активах российских компаний, с тем чтобы увязать их с готовящейся амнистией капиталов. Считалось, что в этом случае у бизнеса будет уверенность, что раскрытие информации в соответствии с Федеральным законом № 376-ФЗ не повлечет за собой санкций со стороны налоговой службы и правоохранительных органов.

Согласно первоначальной редакции Федерального закона № 376-ФЗ крупные компании должны были раскрыть государству структуру своего бизнеса до 1 апреля 2015 г. А в декабре 2014 г. Президент РФ поручил Правительству РФ к 15 июля 2015 г. подготовить поправки в законодательство, предусматривающие однократную амнистию капиталов. Как правило в такой ситуации компаниям было выгоднее нарушить сроки предоставления сведений и заплатить штрафы, чем раскрыть данную информацию до введения в законодательство поправок касательно амнистии капиталов. Также многие из тех, кто хотел бы выполнить требование закона, по целому ряду причин не успевали это сделать в установленный срок.

В связи с этим Федеральным законом от 06.04.2015 № 85-ФЗ «О внесении изменений в статью 219 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 4 Федерального закона „О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)“» дата уведомления об участии в иностранных организациях, предусмотренного ст. 25.14 НК РФ, была перенесена с 1 апреля на 15 июня 2015 г.

Кроме этого, согласно ст. 2 названного закона уведомление об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица), предусмотренное пп. 1 п. 1 ст. 25.14 НК РФ, в 2015 году представляется в налоговый орган с учетом следующих особенностей:

- 1) уведомление в отношении доли участия в иностранных организациях (учреждения иностранных структур без образования юридического лица) по состоянию на 15 мая 2015 г. представляется в срок не позднее 15 июня 2015 г.;
- 2) уведомление, указанное в п. 1 данного перечня, не представляется в случае, если участие в иностранной организации прекращено или учрежденная иностранная структура без образова-

ния юридического лица ликвидирована в период с 1 января по 14 июня 2015 г. включительно.

Важно отметить, что для применения правил о контролируемых иностранных компаниях ФНС России необходимо иметь сведения о доходах резидента другого государства, а также о структуре его собственников. Существуют два подхода к получению данной информации:

- 1) информацию предоставляет налогоплательщик, который является акционером контролируемой иностранной компании (односторонний подход);
- 2) информацию предоставляет государство, резидентом которого является контролируемая иностранная компания (двусторонний подход)¹.

В соответствии с п. 1 ст. 25.13 НК РФ **контролируемой иностранной компанией** признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям: организация не признается налоговым резидентом РФ; контролирующим лицом организации являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

На основании п. 2 ст. 207 НК РФ **налоговыми резидентами** признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Стоит отметить, что в Федеральном законе от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» также содержится правовое определение резидента. В соответствии с п. 6 ч. 1 ст. 1 названного закона **резидентами** являются:

- 1) физические лица, являющиеся гражданами РФ, за исключением граждан РФ, постоянно проживающих в иностранном государстве не менее одного года, в том числе имеющих выданный уполномоченным государственным органом соответствующего иностранного государства вид на жительство, либо временно

¹ См.: Мухачева Ю.А., Толстова Ю.Г. Развитие налогового законодательства в условиях деофшоризации российской экономики. 2014. М., С. 140.

пребывающих в иностранном государстве не менее одного года на основании рабочей визы или учебной визы со сроком действия не менее одного года или на основании совокупности таких виз с общим сроком действия не менее одного года;

- 2) постоянно проживающие в Российской Федерации на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством РФ, иностранные граждане и лица без гражданства;
- 3) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ;
- 4) находящиеся за пределами территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные подразделения резидентов, указанных в п. 3 данного перечня;
- 5) дипломатические представительства, консульские учреждения РФ и иные официальные представительства РФ, находящиеся за пределами территории Российской Федерации, а также постоянные представительства РФ при межгосударственных или межправительственных организациях;
- 6) Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования, которые выступают в отношениях, регулируемых названным законом и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами и другими нормативными правовыми актами.

Согласно п. 7 ст. 1 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» **нерезидентами** являются:

- 1) физические лица, не являющиеся резидентами в соответствии с пп. «а» и «б» п. 6 ч. 1 ст. 1 указанного закона;
- 2) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации;
- 3) организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации;
- 4) аккредитованные в Российской Федерации дипломатические представительства, консульские учреждения иностранных государств и постоянные представительства указанных государств при межгосударственных или межправительственных организациях;
- 5) межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и постоянные представительства в Российской Федерации;

- б) находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения нерезидентов, указанных в п. 2 и 3 данного перечня;
- 7) иные лица, не указанные в п. 6 ч. 1 ст. 1 названного закона.

Следует иметь в виду, если гражданин РФ не имеет никаких доходов из источников в Российской Федерации, он не подает налоговую декларацию, так как не обязан это делать. В этом случае налоговым органам будет необходим точный подсчет срока его пребывания в Российской Федерации, для чего потребуются заграничный паспорт с отметками о въезде и выезде из страны. Утрата статуса налогового резидента в связи с преимущественным проживанием за пределами Российской Федерации является самым простым и часто используемым способом законного выхода из-под новых налоговых правил о контролируемых иностранных компаниях. При этом данный способ будет эффективен только в случае, если такое лицо не свяжет себя с налоговыми обязательствами другой страны. С другой стороны, стоит отметить, что в некоторых странах нет подоходного налога или он намного ниже, чем в России. Новые правила могут побудить налогоплательщиков сознательно сделать выбор в пользу другой юрисдикции. Таким образом, если большое количество российских налогоплательщиков сделает выбор в пользу другого государства, налоговые поступления в отечественный бюджет могут сократиться и закон возымеет обратный эффект.

Согласно п. 5 ст. 246 НК РФ к российским организациям приравниваются иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ в порядке, установленном ст. 246.2 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 246.2 НК РФ налоговыми резидентами РФ признаются:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ в соответствии с международным договором РФ по вопросам налогообложения, — для целей применения этого международного договора;
- 3) иностранные организации, местом управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором РФ по вопросам налогообложения.

На основании п. 2 ст. 246.2 НК РФ местом управления иностранной организацией признается Российская Федерация при соблюдении хотя бы одного из следующих условий в отношении указанной иностранной организации и ее деятельности:

- 1) исполнительный орган (исполнительные органы) организации регулярно осуществляет свою деятельность в отношении этой организации из Российской Федерации. Регулярным осуществлением деятельности не признается осуществление деятельности в Российской Федерации в объеме существенно меньшем, чем в другом государстве (государствах);
- 2) главные (руководящие) должностные лица организации (лица, уполномоченные планировать и контролировать деятельность, управлять деятельностью предприятия и несущие за это ответственность) преимущественно осуществляют руководящее управление этой иностранной организацией в Российской Федерации. Руководящим управлением организацией признаются принятие решений и осуществление иных действий, относящихся к вопросам текущей деятельности организации, входящим в компетенцию исполнительных органов управления.

В случае если в отношении иностранной организации выполняются условия, установленные пп. 1 или 2 п. 2 ст. 246.2 НК РФ, и такой организацией представлены документы, подтверждающие выполнение таких же условий в отношении какого-либо из иностранных государств, Российская Федерация признается местом управления этой иностранной организацией, если в отношении этой организации выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- ведение бухгалтерского или управленческого учета организации (за исключением действий по подготовке и составлению консолидированной финансовой и управленческой отчетности, а также анализу деятельности иностранной организации) осуществляется в Российской Федерации;
- ведение делопроизводства организации осуществляется в Российской Федерации;
- оперативное управление персоналом организации осуществляется в Российской Федерации.

Также существует особый порядок признания организации налоговым резидентом РФ. В соответствии с п. 8 ст. 246.2 НК РФ иностранные организации, имеющие постоянное местонахождение в иностранном государстве и осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через обособленное подразделение, имеют право самостоятельно признать себя налоговым резидентом РФ, при соблюдении положений НК РФ и иных нормативных правовых актов РФ. В таком случае указанная иностранная организация не признается контролируемой иностранной компанией на основании ст. 25.13 НК РФ.

Установив вышеуказанные правила, законодатель предлагает выбор: вместо выполнения правил о контролируемой иностранной компании в отношении иностранной компании налогоплательщик имеет право признать себя налоговым резидентом РФ (в случае если он осуществляет свою деятельность в Российской Федерации через обособленное подразделение) и уплачивает российские налоги согласно нормам НК РФ, установленным для резидентов РФ.

Согласно п. 6 ст. 246.2 НК РФ иностранная организация признается налоговым резидентом РФ исключительно в порядке, предусмотренном п. 8 этой статьи, если в отношении этой организации выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- иностранная организация в качестве основного вида деятельности участвует в проектах в соответствии с соглашениями о разделе продукции, концессионными соглашениями, лицензионными соглашениями или сервисными соглашениями (контрактами) на условиях риска либо иными аналогичными соглашениями с правительством соответствующего государства (территории) или с уполномоченными таким правительством институтами (органами государственной власти, государственными компаниями), являясь стороной таких соглашений;
- иностранная организация признается в соответствии с частью первой НК РФ активной иностранной холдинговой компанией или активной иностранной субхолдинговой компанией;
- иностранная организация является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером (участником) оператора нового морского месторождения углеводородного сырья.

Налоговыми резидентами РФ не признаются иностранные организации, отвечающие одновременно всем следующим условиям:

- 1) иностранная организация является эмитентом обращающихся облигаций, организацией, уполномоченной на получение процентных и иных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям, или организацией, которой были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, эмитентом которых является другая иностранная организация;
- 2) в отношении обращающихся облигаций, указанных в п. 1 этого перечня, соблюдаются требования, установленные п. 2.1 ст. 310 НК РФ;
- 3) иностранные организации, указанные в п. 1 данного перечня, имеют постоянное местонахождение в государствах, с которыми

Российская Федерация имеет международные договоры, регулирующие вопросы налогообложения доходов организаций и физических лиц;

- 4) доля указанных в п. 1 этого перечня доходов иностранных организаций за период, за который составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не менее 90% в сумме всех доходов такой организации за указанный период.

Согласно п. 3 ст. 25.13 НК РФ, если иное не предусмотрено данной статьей, контролирующим лицом иностранной организации признаются следующие лица:

- физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет более 25%;
- физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации (для физических лиц — совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации (для физических лиц — совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50%.

До 1 января 2016 г. признание лица контролирующим лицом в соответствии с п. 3 ст. 25.13 НК РФ осуществляется в случае, если доля участия этого лица в организации (для физических лиц — совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50% (ч. 1 ст. 3 Федерального закона № 376-ФЗ).

Долей прямого участия одной организации в другой организации признается непосредственно принадлежащая одной организации доля голосующих акций другой организации или непосредственно принадлежащая одной организации доля в уставном (складочном) капитале (фонде) другой организации, а в случае невозможности определения таких долей — непосредственно принадлежащая одной организации доля, определяемая пропорционально количеству участников в другой организации (п. 2 ст. 105.2 НК РФ).

На основании п. 3 ст. 105.2 НК РФ долей косвенного участия одной организации в другой организации признается доля, определяемая в следующем порядке:

- 1) определяются все последовательности участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

- 2) определяются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;
- 3) суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей.

В соответствии с п. 2 ст. 25.13 НК РФ контролируемой иностранной компанией также признается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующим лицом которой являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

И **Обратите внимание:** лицо не признается контролирующим лицом иностранной организации, если его участие в этой иностранной организации реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких публичных компаниях, являющихся российскими организациями.

§ 2. Иностранные структуры без образования юридического лица

Федеральным законом № 376-ФЗ в НК РФ введено сразу несколько новых понятий. Одним из них является понятие «иностранный структура без образования юридического лица».

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ **иностранный структура без образования юридического лица** — организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории) без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления), которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц) либо иных бенефициаров.

В ст. 25.13 НК РФ установлены следующие правила.

⇒ Контролирующим лицом иностранной организации признается в том числе лицо, в отношении доли участия которого в организации не соблюдаются условия, установленные п. 3 названной статьи, но при этом осуществляющее контроль над такой организацией в

своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей.

⇒ Осуществлением контроля над организацией признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые этой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и этой организацией и (или) иными лицами.

⇒ Осуществлением контроля над иностранной структурой без образования юридического лица признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые лицом, осуществляющим управление активами такой структуры, в отношении распределения полученной прибыли (дохода) после налогообложения в соответствии с личным законом и (или) учредительными документами этой структуры.

⇒ Контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица признается учредитель (основатель) такой структуры, если иное не предусмотрено указанной статьей.

⇒ Если иное не предусмотрено п. 11 ст. 25.13 НК РФ, учредитель (основатель) иностранной структуры без образования юридического лица не признается контролирующим лицом такой структуры, если в отношении этого учредителя (основателя) одновременно соблюдаются все следующие условия:

- 1) такое лицо не вправе получать (требовать получения) прямо или косвенно прибыль (доход) этой структуры полностью или частично;
- 2) такое лицо не вправе распоряжаться прибылью (доходом) этой структуры или ее частью;
- 3) такое лицо не сохранило за собой права на имущество, переданное этой структуре (имущество передано этой структуре на условиях безотзывности). При этом данное условие, в отношении лица — учредителя (основателя) иностранной структуры без образования юридического лица, признается выполненным, если это лицо не имеет права на получение активов такой структуры полностью или частично в свою собственность в соответствии с личным законом и (или) учредительными документами этой структуры на

протяжении всего периода существования этой структуры, а также в случае ее прекращения (ликвидации, расторжения договора);

- 4) такое лицо не осуществляет над этой структурой контроль в соответствии с п. 8 названной статьи.

⇒ Лицо, указанное в п. 10 ст. 25.13 НК РФ, признается контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица, если такое лицо сохраняет за собой право получить любое из прав, указанных в п. 1–3 приведенного перечня.

⇒ Контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица также признается иное лицо, не являющееся ее учредителем (основателем), если такое лицо осуществляет контроль над такой структурой и при этом в отношении этого лица выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- 1) такое лицо имеет фактическое право на доход (его часть), получаемый такой структурой;
- 2) такое лицо вправе распоряжаться имуществом такой структуры;
- 3) такое лицо вправе получить имущество такой структуры в случае ее прекращения (ликвидации, расторжения договора).

➔ **Таким образом**, законодатель не ограничивает контроль над организацией лишь определенной долей участия в компании. Он вводит более широкое понимание и трактовку понятия «осуществление контроля над организацией или над иностранной структурой без образования юридического лица».

Контроль над организацией может быть осуществлен в том числе оказанием влияния на принятие решений, касающихся прибыли организации. В связи с этим участие в договоре, предметом которого является управление организацией, например, соглашение об оказании услуг номинального директора или отношения в рамках трастового соглашения, в соответствии с которым акциями компании владеет номинальный акционер в пользу и в интересах определенного лица, а также отношения в рамках генеральной доверенности, выданной компанией определенному лицу, и другие отношения также могут являться основанием для признания лица контролирующим. Данные положения НК РФ являются большим шагом в процессе деофшоризации экономики и контроле над различными схемами уклонения от уплаты налогов.

Стоит отметить, что в НК РФ не раскрывается понятие «бенефициар».

В соответствии со ст. 3 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» **бенефициарный владелец** — это физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25% в капитале) клиентом — юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия клиента. Бенефициарным владельцем клиента — физического лица считается это лицо, за исключением случаев, если имеются основания полагать, что бенефициарным владельцем является иное физическое лицо.

Более подробное определение понятия бенефициарный владелец дал Банк России. В соответствии с письмом Банка России от 28.01.2014 № 14-Т «Об Информационном письме по вопросам идентификации организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом, бенефициарных владельцев» организация принимает решение о признании физического лица бенефициарным владельцем при наличии у такого лица возможностей контролировать действия клиента с учетом следующих факторов:

- физическое лицо прямо или косвенно (через третьих лиц) имеет преобладающее участие более 25% в капитале клиента или от общего числа акций клиента с правом голоса;
- физическое лицо имеет право (возможность) на основании договора с клиентом оказывать прямое или косвенное (через третьих лиц) существенное влияние на решения, принимаемые клиентом, в частности, физическое лицо имеет возможность воздействовать на принимаемые клиентом решения об осуществлении сделок (в том числе несущих кредитный риск (о выдаче кредитов, гарантий и т.д.)), включая существенные условия сделок, а также финансовых операций, оказывать влияние на величину дохода клиента;
- иные самостоятельно определяемые организацией факторы, на основании которых физическое лицо будет квалифицировано в качестве бенефициарного владельца.

В п. 3 ст. 7 НК РФ указано, что в случае, если международным договором РФ по вопросам налогообложения предусмотрено применение пониженных ставок налога или освобождение от налогообложения в отношении доходов от источников в Российской Федерации

для иностранных лиц, имеющих фактическое право на эти доходы, в целях применения этого международного договора иностранное лицо не признается имеющим фактическое право на такие доходы, если оно обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения этими доходами, осуществляет в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков, прямо или косвенно выплачивая такие доходы (полностью или частично) этому иному лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в Российской Федерации не имело бы права на применение указанных положений международного договора РФ по вопросам налогообложения. Тем самым законодатель стремится противодействовать так называемым транзитным схемам которые часто используются в том числе для трансграничных выплат дивидендов, процентов, роялти с применением льгот или освобождений, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Аналогичной позиции придерживается Минфин России, который в своем письме от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236 указал, что льготы (пониженные ставки и освобождения), предусмотренные международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, при выплате дохода в виде дивидендов, процентов и доходов от использования авторских прав от источников в Российской Федерации, применяются исключительно в случае, если резидент иностранного государства, с которым Российской Федерацией заключено соответствующее соглашение, является фактическим получателем дохода.

В соответствии с постановлением Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» ответственность за правильность исчисления и удержания налога у источника (включая правильность применения льгот (пониженных ставок и освобождений), предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения) несет налоговый агент.

В п. 4 ст. 7 НК РФ указано, что в случае выплаты доходов от источников в Российской Федерации иностранному лицу, постоянным местонахождением которого является государство (территория), с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения, и не имеющему фактического права на такие доходы, если источнику выплаты известно лицо, имеющее фактическое право на такие

доходы (их часть), налогообложение выплачиваемого дохода производится в следующем порядке:

- если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), признается в соответствии с НК РФ налоговым резидентом РФ, налогообложение выплачиваемого дохода (его части) производится в соответствии с положениями соответствующих глав части второй НК РФ для налогоплательщиков, являющихся налоговыми резидентами РФ, без удержания соответствующего налога в отношении выплачиваемых доходов (их части) у источника выплаты при условии информирования налогового органа по месту постановки на учет организации — источника выплаты доходов в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;
- если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), является иностранным лицом, на которое распространяется действие международного договора РФ по вопросам налогообложения, положения указанного международного договора РФ применяются в отношении лица, которое имеет фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть) в соответствии с порядком, предусмотренным международным договором РФ.

Согласно п. 1 ст. 312 НК РФ при применении положений международных договоров РФ иностранная организация, имеющая фактическое право на получение дохода, должна предоставить налоговому агенту, выплачивающему такой доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. В случае если такое подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык. Помимо этого налоговый агент, выплачивающий доход, для применения положений международных договоров РФ вправе запросить у иностранной организации подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода. При предоставлении иностранной организацией, имеющей фактическое право на получение дохода, указанного подтверждения налоговому агенту, выплачивающему доход, до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором РФ предусмотрен

льготный режим налогообложения в Российской Федерации, в отношении такого дохода производится освобождение от удержания налога у источника выплаты или удержание налога у источника выплаты по пониженным ставкам.

В настоящее время не ясна форма документа, который должен быть представлен, а также какую информацию должен содержать документ, подтверждающий наличие у иностранной компании — получателя фактического права на получение соответствующего дохода.

В соответствии с п. 13 ст. 25.13 НК РФ лицо, признаваемое налоговым резидентом РФ, вправе самостоятельно признать себя контролирующим лицом организации по основаниям, предусмотренным п. 3 или 6 данной статьи, или иностранной структуры без образования юридического лица по основаниям, предусмотренным п. 10 или 12 указанной статьи. В этом случае лицо, признавшее себя контролирующим лицом, направляет в налоговый орган по месту своего учета соответствующее уведомление в порядке, предусмотренном НК РФ.

Следует иметь в виду, что признание организации (физического лица), являющейся управляющей компанией (управляющим партнером или иным лицом, осуществляющим функции по управлению средствами фонда) инвестиционного фонда (паевого фонда или иной формы осуществления коллективных инвестиций), налоговым резидентом РФ само по себе не является основанием для признания этого инвестиционного фонда (паевого фонда или иной формы осуществления коллективных инвестиций) контролируемой иностранной компанией, для которой контролирующим лицом является указанная организация (физическое лицо).

На основании п. 15 ст. 25.13 НК РФ правила признания контролирующих лиц иностранных структур без образования юридического лица, установленные этой статьей, применяются также в отношении признания контролирующих лиц иностранных юридических лиц, для которых в соответствии с их личным законом не предусмотрено участие в капитале.

В ст. 25.13-1 НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения. Так, согласно п. 1 названной статьи прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения, если в отношении такой организации выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- она является некоммерческой организацией, которая в соответствии со своим личным законом не распределяет полученную

- прибыль (доход) между акционерами (участниками, учредителями) или иными лицами;
- она образована в соответствии с законодательством государства — члена Евразийского экономического союза и имеет постоянное местонахождение в этом государстве;
 - эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для этой иностранной организации, определяемая в соответствии с указанной статьей по итогам периода, за который в соответствии с личным законом такой организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций;
 - она является одной из следующих контролируемых иностранных компаний:
 - активной иностранной компанией;
 - активной иностранной холдинговой компанией;
 - активной иностранной субхолдинговой компанией;
 - она является банком или страховой организацией, осуществляющими деятельность в соответствии со своим личным законом на основании лицензии или иного специального разрешения на осуществление банковской или страховой деятельности;
 - она является одной из следующих иностранных организаций:
 - эмитентом обращающихся облигаций;
 - организацией, уполномоченной на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям;
 - организацией, которой были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, эмитентом которых является другая иностранная организация;
 - она участвует в проектах по добыче полезных ископаемых, осуществляемых на основании заключаемых с иностранным государством (территорией) или с уполномоченными правительством такого государства (территории) организациями соглашений о разделе продукции, концессионных соглашений, лицензионных соглашений или сервисных соглашений (контрактов), аналогичных соглашениям о разделе продукции, либо на основании иных аналогичных соглашений, заключаемых на условиях распределения риска. При этом прибыль таких контролируемых иностранных компаний освобождается от налогообложения при соблюдении всех следующих требований:

- иностранная организация участвует в проектах по добыче полезных ископаемых в качестве стороны указанного соглашения (контракта);
- доля доходов, полученных от участия в указанных соглашениях (контрактах) за период, за который в соответствии с личным законом иностранной организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не менее 90% в общей сумме доходов такой организации по данным ее финансовой отчетности за указанный период либо доходы у такой организации за этот период отсутствуют;
- она является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером (участником) оператора нового морского месторождения углеводородного сырья.

Эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) иностранной организации определяется по формуле (пп. 1 п. 2 ст. 25.13-1 НК РФ):

$$C_{\text{эфф}} = \frac{H}{\Pi} \times 100\%,$$

где:

$C_{\text{эфф}}$ — эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) иностранной организации;

H — сумма налога с дохода (прибыли), исчисленного иностранной организацией и ее обособленными подразделениями в соответствии со своим личным законом, и налога на доходы, удержанного с доходов (прибыли) такой организации у источника выплаты таких доходов;

Π — сумма дохода (прибыли) иностранной организации.

В соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 25.13-1 НК РФ средневзвешенная налоговая ставка по налогу на прибыль организаций определяется по формуле:

$$C_{\text{срвзвеш}} = \frac{C_1 \times \Pi_1 + C_2 \times \Pi_2}{\Pi_1 + \Pi_2} \times 100\%,$$

где:

Π_1 — сумма прибыли иностранной организации, определяемая в соответствии с абз. 1 п. 1 ст. 25.15 НК РФ, за вычетом доходов, указанных в пп. 1 п. 4 ст. 309.1 НК РФ. В случае если при исчислении показатель Π_1 принимает отрицательное значение, он принимается равным нулю;

П2 — сумма доходов иностранной организации, указанных в пп. 1 п. 4 ст. 309.1 НК РФ;

Ст1 — ставка налога на прибыль организаций, установленная абз. 1 п. 1 ст. 284 НК РФ;

Ст2 — ставка налога на прибыль организаций, установленная пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ.

Следует отметить, что Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона „О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)“» в НК РФ введены определения иностранной холдинговой и иностранной субхолдинговой компании, а также порядок признания иностранных компаний активными в зависимости от показателя доли пассивных доходов, получаемых иностранной организацией, в общей сумме ее доходов за финансовый год.

Активной иностранной компанией признается иностранная организация, у которой доля доходов, указанных в пп. 1–12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ, за период, за который в соответствии с личным законом этой иностранной организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не более 20% в общей сумме доходов организации по данным такой финансовой отчетности за указанный период. При этом финансовой отчетностью признается неконсолидированная финансовая отчетность организации.

Иностранной холдинговой компанией признается иностранная организация, доля прямого участия российской организации — контролирующего лица в уставном (складочном) капитале (фонде) которой составляет не менее 75% в течение периода, составляющего не менее чем 365 последовательных календарных дней.

Иностранной субхолдинговой компанией признается иностранная организация, доля прямого участия иностранной холдинговой компании в уставном (складочном) капитале (фонде) которой составляет не менее 75% в течение периода, составляющего не менее чем 365 последовательных календарных дней.

Активной иностранной холдинговой компанией признается иностранная холдинговая компания, в отношении которой одновременно соблюдаются все следующие условия:

- 1) доходы (прибыль) у этой иностранной холдинговой компании отсутствуют либо доля доходов, указанных в пп. 1–12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ (за исключением дивидендов от активных иностранных компаний и (или) активных иностранных субхолдинговых компаний), не превышает 5% в общей сумме доходов этой иностранной холдинговой компании по данным ее финансовой отчетности за финансовый год;
- 2) доля прямого участия этой иностранной холдинговой компании в уставном (складочном) капитале (фонде) каждой активной иностранной компании, дивиденды от которой исключаются из состава доходов, указанных в пп. 1–12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ, при расчете доли, указанной в п. 1 данного перечня, составляет не менее 50% в течение периода, составляющего не менее чем 365 последовательных календарных дней;
- 3) доля прямого участия этой иностранной холдинговой компании в уставном (складочном) капитале (фонде) каждой активной иностранной субхолдинговой компании, дивиденды от которой исключаются из состава доходов, указанных в пп. 1–12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ, при расчете доли, указанной в п. 1 данного перечня, составляет не менее 75% в течение периода, составляющего не менее чем 365 последовательных календарных дней.

Активной иностранной субхолдинговой компанией признается иностранная субхолдинговая компания, в отношении которой одновременно соблюдаются все следующие условия:

- 1) доходы (прибыль) у этой иностранной субхолдинговой компании отсутствуют либо доля доходов, указанных в пп. 1–12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ (за исключением дивидендов от активных иностранных компаний), не превышает 5% в общей сумме всех доходов этой иностранной субхолдинговой компании по данным ее финансовой отчетности за финансовый год;
- 2) доля прямого участия этой иностранной субхолдинговой компании в уставном (складочном) капитале (фонде) каждой активной иностранной компании, дивиденды от которой исключаются из состава доходов, указанных в пп. 1–12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ, при расчете доли, указанной в п. 1 данного перечня, составляет не менее 50% в течение периода, составляющего не менее чем 365 последовательных календарных дней.

При решении вопроса об освобождении от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании необходимо учитывать также следующие правила.

⇒ В соответствии с п. 7 ст. 25.13-1 НК РФ прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения в случаях, установленных пп. 3, 5 и 6 п. 1 названной статьи, если постоянным местонахождением такой контролируемой иностранной компании является государство (территория), с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения, за исключением государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией. Перечень государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией, утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения в случаях, установленных п. 5 и 6 указанной статьи, если государство (территория) постоянного местонахождения иностранных холдинговых компаний или иностранных субхолдинговых компаний, указанных в п. 4 этой статьи, не включено в перечень государств (территорий), утверждаемый Минфином России.

⇒ Согласно п. 8 ст. 25.13-1 НК РФ прибыль активной иностранной холдинговой компании освобождается от налогообложения у российской организации — контролирующего лица такой активной иностранной холдинговой компании, указанного в п. 4 данной статьи. Прибыль указанной активной иностранной холдинговой компании освобождается от налогообложения также у иных контролирующих лиц этой иностранной холдинговой компании, прямо или косвенно участвующих в российской организации — контролирующем лице, указанном в п. 4 названной статьи, в размере, соответствующем доле участия таких лиц в указанной российской организации — контролирующем лице. Приведенные положения применяются также в отношении суммы прибыли активной иностранной субхолдинговой компании, освобождаемой от налогообложения у ее контролирующих лиц.

⇒ В п. 9 ст. 25.13-1 НК РФ предусматривается, что для применения освобождения от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании по основаниям, установленным пп. 1, 3–8 п. 1 этой статьи, налогоплательщик, осуществляющий контроль над иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица), представляет в налоговый орган по месту своего нахождения документы, подтверждающие соблюдение

условий для такого освобождения. Указанные документы представляются в срок, предусмотренный п. 3 ст. 25.14 НК РФ, и подлежат переводу на русский язык в части, необходимой для подтверждения соблюдения условий для освобождения прибыли контролируемой иностранной компании от налогообложения.

⇒ На основании п. 10 ст. 25.13-1 НК РФ прибыль контролируемых иностранных компаний, указанных в пп. 6 п. 1 этой статьи, освобождается от налогообложения при одновременном соблюдении всех следующих требований:

- обращающиеся облигации, указанные в пп. 6 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ, отвечают требованиям, установленным к таким облигациям п. 2.1 ст. 310 НК РФ;
- иностранные организации, указанные в пп. 6 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ, имеют постоянное местонахождение в государствах, с которыми Российская Федерация имеет международные договоры, регулирующие вопросы налогообложения доходов организаций и физических лиц;
- доля процентных доходов по долговым обязательствам, указанным в пп. 6 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ, полученных за период, за который в соответствии с личным законом иностранной организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не менее 90% в сумме всех доходов такой организации по данным ее финансовой отчетности за указанный период.

§ 3. Об обязанности налогоплательщиков уведомлять налоговые органы о контролируемых иностранных компаниях

Федеральным законом № 376-ФЗ была введена обязанность уведомлять налоговые органы о контролируемых иностранных компаниях.

На основании п. 3.1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства физического лица в порядке и сроки, предусмотренные ст. 25.14 НК РФ:

- о своем участии в иностранных организациях (в случае, если доля такого участия превышает 10%);
- об учреждении иностранных структур без образования юридического лица, а также о контроле над ними или фактическом праве на доход, получаемый такой структурой (включая случаи, когда налогоплательщик выступает учредителем такой структуры или

лицом, имеющим фактическое право на доход (прибыль) такой структуры в случае его распределения);

- о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

Согласно п. 3.2 ст. 23 НК РФ иностранные организации, а также иностранные структуры без образования юридического лица, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ, обязаны в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ, сообщать в налоговый орган по местонахождению объекта недвижимого имущества сведения об участниках этой иностранной организации (для иностранной структуры без образования юридического лица — сведения о ее учредителях, бенефициарах и управляющих).

На основании п. 1 ст. 25.15 НК РФ прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается сумма прибыли (убытка) этой компании, рассчитанная в соответствии со ст. 309.1 НК РФ.

Прибыль контролируемой иностранной компании уменьшается на величину дивидендов, выплаченных этой иностранной компанией в календарном году, следующем за годом, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность, с учетом промежуточных дивидендов, выплаченных в течение финансового года, за который составляется эта финансовая отчетность, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 309.1 НК РФ. В случае если финансовая отчетность компании в соответствии с ее личным законом не составляется, для указанных целей применяется календарный год.

При определении прибыли контролируемой иностранной компании не учитываются доходы в виде дивидендов, источником выплаты которых являются российские организации, если контролирующее лицо этой контролируемой иностранной компании имеет фактическое право на такие доходы с учетом положений ст. 312 НК РФ.

Прибыль контролируемой иностранной компании, являющейся иностранной структурой без образования юридического лица, уменьшается на величину прибыли, распределенной в пользу контролирующих лиц такой структуры.

Прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы за налоговый период по соответствующему налогу в соответствии с п. 1 ст. 25.15 НК РФ в случае, если ее величина, рассчитанная в соответствии со ст. 309.1 НК РФ, составила более 10 млн руб. (п. 7 ст. 25.15 НК РФ).

Согласно ч. 2 ст. 3 Федерального закона № 376-ФЗ при применении п. 7 ст. 25.15 НК РФ в 2015–2016 гг. прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы за налоговый период по соответствующему налогу в соответствии с п. 1 ст. 25.15 НК РФ при условии, что ее величина, рассчитанная в соответствии с НК РФ, составляет:

- за 2015 год — 50 млн руб.;
- за 2016 год — 30 млн руб.

Кроме этого, Федеральным законом № 376-ФЗ были установлены некоторые особенности проведения камеральной налоговой проверки контролируемых иностранных компаний. Согласно п. 2 ст. 88 НК РФ в случае, если налоговая декларация не представлена налогоплательщиком — контролирующим лицом организации, признаваемым таковым в соответствии с гл. 3.4 НК РФ, в налоговый орган в установленный срок, уполномоченные должностные лица налогового органа вправе провести камеральную налоговую проверку на основе имеющихся у них документов о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в течение трех месяцев со дня истечения срока представления такой налоговой декларации, установленного законодательством о налогах и сборах.

В случае если до окончания камеральной налоговой проверки документов, имеющихся у налогового органа, налогоплательщиком представлена налоговая декларация, камеральная налоговая проверка прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе представленной налоговой декларации. Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении имеющихся у налогового органа документов. При этом документы, полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

В соответствии с п. 5 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки направляется иностранной организации, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через обособленное подразделение, по почте заказным письмом по адресу, содержащемуся в ЕГРН. Датой вручения этого акта считается 20-й день, считая с даты отправки заказного письма.

Согласно п. 1.6 ст. 284 НК РФ к налоговой базе, определяемой налогоплательщиками — контролирующими лицами по доходам в виде при-

были контролируемых ими иностранных компаний, налоговая ставка устанавливается в размере 20%.

На основании п. 1 ст. 309.1 НК РФ прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год, если в соответствии с ее личным законом эта финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту, при условии, что постоянным местонахождением этой контролируемой иностранной компании является иностранное государство, с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения, с учетом особенностей, предусмотренных указанной статьей.

Налоговая база контролируемой иностранной компании определяется отдельно в отношении каждой контролируемой иностранной компании (п. 6 ст. 309.1 НК РФ).

В случае если по данным финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, составленной в соответствии с ее личным законом за финансовый год, определен убыток, указанный убыток может быть перенесен на будущие периоды без ограничений и учтен при определении налоговой базы этой компании. Убыток контролируемой иностранной компании по данным финансовой отчетности не может быть перенесен на будущие периоды, если налогоплательщиком — контролирующим лицом не представлено уведомление о контролируемой иностранной компании за период, за который получен указанный убыток (п. 7 ст. 309.1 НК РФ).

В соответствии с п. 11 ст. 309.1 НК РФ сумма налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемой иностранной компании за соответствующий период, уменьшается на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством РФ, а также налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в Российской Федерации. Сумма налога, исчисленного в соответствии с законодательством иностранного государства, должна быть документально подтверждена, а в случае отсутствия у Российской Федерации с государством (территорией) действующего международного договора РФ по вопросам налогообложения заверена компетентным органом иностранного государства, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов.

Согласно п. 1.1 ст. 312 НК РФ в случае, если в отношении доходов, полученных в виде дивидендов, иностранная организация признает отсутствие фактического права на получение указанных доходов (не претендует на применение положений международных договоров РФ), положения международных договоров РФ могут быть применены к иному лицу, если такое лицо прямо и (или) косвенно участвует в российской организации, выплатившей доход в виде дивидендов, с предоставлением налоговому агенту, выплачивающему такой доход, документов, указанных в данной статье. При этом право на применение положений международных договоров РФ возникает у последующего лица, которое прямо участвует в лице, признавшем отсутствие фактического права на доход в виде дивидендов, в той части, которая соответствует такой доле участия. В случае признания последующим лицом отсутствия фактического права на доход в виде дивидендов, выплаченных российской организацией, право на применение положений международных договоров РФ возникает у последующего лица в соответствующей последовательности участия. При этом косвенное участие каждого последующего лица, имеющего фактическое право на получение дохода, в российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов, в целях ст. 312 и пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ приравнивается к прямому участию в российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов.

В соответствии с п. 1.3 ст. 312 НК РФ особенности исчисления и уплаты налога с доходов в виде дивидендов, удерживаемого налоговым агентом, распространяются на исчисление и уплату налога российскими организациями, выплачивающими доход в виде дивидендов, в случае, если фактическим получателем дохода признается физическое лицо — налоговый резидент РФ. При этом применяется налоговая ставка, установленная п. 4 ст. 224 НК РФ.

Первые официальные разъяснения по контролируемым иностранным компаниям появились в письме Минфина России от 17.12.2014 № 03-08-13/65376. Тем самым начался процесс формирования практики применения норм НК РФ о контролируемых иностранных компаниях.

В ст. 129.5 НК РФ устанавливается ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании (*подробнее см. гл. 5*).

В ст. 129.6 НК РФ предусматривается ответственность за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях или уведомления об участии в иностранных организациях

либо за представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях или уведомлении об участии в иностранных организациях (*подробнее см. гл. 5*).

Необходимо отметить что формы и форматы уведомления об участии в иностранных организациях и уведомления о контролируемых иностранных компаниях, а также порядок их заполнения и представления утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов по согласованию с Минфином России. В соответствии с требованиями НК РФ уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется налогоплательщиками, признаваемыми налоговыми резидентами РФ.

Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов предусмотрена ст. 198 УК РФ для физических лиц и ст. 199 УК РФ для организаций.

При этом в соответствии с ч. 4 ст. 3 Федерального закона № 376-ФЗ за деяния, связанные с неуплатой или неполной уплатой сумм налога в результате невключения в налоговую базу в 2015–2017 гг. прибыли контролируемой иностранной компании, уголовная ответственность не наступает, если ущерб, причиненный бюджетной системе РФ в результате преступления, возмещен в полном объеме.

Следует иметь в виду, что в марте 2015 г. Государственной Думой был принят во втором чтении законопроект № 599584-6 «О внесении изменений в статьи 173.1 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации (в части усиления ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации)», которым предлагается введение особого квалифицирующего признака за сокрытие или искажение информации в отношении контролируемых иностранных компаний или контролируемых сделок. Данным законопроектом предусматривается, что сокрытие или искажение информации в отношении контролируемых иностранных компаний или контролируемых сделок будет наказываться штрафом в размере от 200 до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

В пояснительной записке к законопроекту указано, что в современных условиях наиболее опасными и причиняющими максимальный ущерб государству являются способы уклонения от уплаты налогов сопряженные с использованием подставных юридических лиц, а также с использованием компаний, зарегистрированных в низконалоговых (офшорных) юрисдикциях.

Надо отметить, что законодатель пытается планомерно реформировать налоговую систему, сделав это таким образом, чтобы ее реформирование произвело как можно меньше потрясений. Тем самым ответственность вводится методично и поэтапно, это делается для того, чтобы дать налогоплательщикам время проанализировать нововведения и смягчить последствия для бизнеса. Данный подход является очень разумным, хотя нельзя отрицать, что реформы в рассматриваемой сфере протекают слишком медленно, а отток капитала с каждым годом увеличивается.

Согласно ч. 5 ст. 3 Федерального закона № 376-ФЗ вне зависимости от условий, предусмотренных п. 2 и 3 ч. 2 ст. 246.2 НК РФ, иностранная организация не признается налоговым резидентом РФ, если в налоговом периоде либо предшествующих налоговых периодах в отношении такой иностранной организации принято решение акционеров (учредителей) о ликвидации и процедура ликвидации завершена до 1 января 2017 г.

Новые правила о контролируемых иностранных компаниях различают ситуации, когда компания вообще не является контролируемой или компания является контролируемой, но ее прибыль не облагается налогом в Российской Федерации. В случае если компания является контролируемой, но ее прибыль не облагается налогом в Российской Федерации, у контролирующего лица остается административная нагрузка в виде подачи уведомлений о контролируемой иностранной компании. Налогоплательщикам необходимо знать об этой особенности закона и четко квалифицировать свою собственную ситуацию.

В ст. 129.1 НК РФ устанавливается ответственность за неправомерное несообщение сведений налоговому органу. Федеральным законом № 376-ФЗ ст. 129.1 НК РФ была дополнена п. 2.1, которым предусматривается ответственность за неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком — иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) налоговому органу сведений, предусмотренных п. 3.2 ст. 23 НК РФ. Санкцией за данное нарушение является штраф в размере 100% от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в от-

ношении объекта недвижимого имущества, принадлежащего этой иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица), которая не представила (несвоевременно представила) сведения, предусмотренные п. 3.2 ст. 23 НК РФ. При этом сумма штрафа исчисляется пропорционально доле участия в организации, сведения о которой не представлены (представлены несвоевременно), либо в случае невозможности определения доли участия лица в организации (иностранной структуре без образования юридического лица) пропорционально количеству участников.

В ст. 126 НК РФ устанавливается ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Федеральным законом № 376-ФЗ ст. 126 НК РФ была дополнена п. 1.1, в соответствии с которым наступает ответственность за непредставление налоговому органу документов, предусмотренных п. 5 ст. 25.15 НК РФ, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно ином уклонении от представления таких документов либо представлении документов с заведомо недостоверными сведениями. Санкцией за данное нарушение является штраф с контролирующего лица в размере 100 тыс. руб.

Согласно п. 5 ст. 25.15 НК РФ налогоплательщик — контролирующее лицо представляет налоговую декларацию по налогу, при определении налоговой базы по которому учитывается прибыль контролируемой этим лицом иностранной компании, с приложением следующих документов:

- 1) финансовой отчетности контролируемой иностранной компании за период, прибыль за который учтена при определении налоговой базы по налогу, в отношении которого представлена налоговая декларация, или в случае отсутствия финансовой отчетности иных документов;
- 2) аудиторского заключения по финансовой отчетности указанной контролируемой иностранной компании, если в соответствии с личным законом или учредительными (корпоративными) документами этой контролируемой иностранной компании установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности или аудит осуществляется иностранной организацией добровольно.

В соответствии со ст. 3 Федерального закона «О внесении изменений в статью 219 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 4 Федерального закона „О внесении изменений в части

первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)“» непредставление уведомления об участии в иностранных организациях по основаниям и в сроки, установленные ч. 3 и 4 ст. 4 Федерального закона № 376-ФЗ не признается налоговым правонарушением, ответственность за которое предусмотрена п. 2 ст. 129.6 НК РФ.

Глава 2

**Изменения в законодательстве,
касающиеся отдельных видов налогов и сборов
и информационных ресурсов****§ 1. Электронный НДС: перевод отношений,
связанных с налогом на добавленную стоимость,
в электронный формат**

Целый ряд условий и факторов развития современного общества, связанных с внедрением электронно-вычислительной техники, информационных систем и информационно-коммуникационных технологий, принято определять как информационную революцию, под которой понимается кардинальное преобразование общественных отношений в результате принципиальных изменений в сфере поиска, обработки, передачи и хранения информации. Следствием подобных преобразований является приобретение обществом, правом и государством определенного нового качества.

Наиболее общим образом феномен современной информационной революции может быть охарактеризован через последовательность событий, включающую в себя:

- 1) появление в 20-е гг. прошлого века первых электрических перфокарточных вычислителей;
- 2) изобретение в 40-е гг. прошлого века первых транзисторных компьютеров, используемых в военных целях;
- 3) теоретическое обоснование специалистами Массачусетского технологического института в начале 60-х гг. прошлого века возможности обмена данными между несколькими ЭВМ;
- 4) первое тестовое соединение между двумя компьютерами, находящимися в разных географических пунктах в 1965 году;
- 5) создание в 1969 году первой сети военного назначения — *Arpanet* (США);
- 6) замену транзисторов микропроцессорами в 1971 году;

- 7) прекращение использования перфокарточных и транзисторных вычислителей и начало эпохи массового использования микропроцессорных компьютеров в 1973 году в США;
- 8) начало продаж в 1976 году первого персонального компьютера с интуитивным интерфейсом — *Apple-1*;
- 9) появление в 1979 году первых гражданских групп в сети *Arpanet*;
- 10) начало производства в 1981 году первого действительно массового персонального компьютера *IBM* на основе микропроцессора «Интел» с операционной системой *MS-DOS*;
- 11) начало использования сети *Arpanet* в Европе, переименование ее в Интернет, протокол передачи данных «*TCP/IP*» становится общедоступным в том же году;
- 12) появление первого сервера, генерирующего имена сайтов, в 1983 году;
- 13) появление электронной почты в 1989 году;
- 14) создание и внедрение языка «*HTML*» в 1990 году;
- 15) период со второй половины 90-х гг. прошлого века и до наших дней может быть охарактеризован как время экономической доступности электронно-вычислительной техники и информационно-коммуникационных технологий, что послужило основным условием информатизации общественной жизни.

По данным ООН, из почти 200 стран, в отношении которых устанавливается *E-Government Index*, менее четверти полностью реализуют все или отдельные группы функций государства, в том числе в области налогообложения, в электронной форме. Наибольшие успехи в этой области по состоянию на 2014 год достигнуты Южной Кореей, Австралией, Сингапуром, Францией, Нидерландами, Японией, США, Великобританией, Новой Зеландией, Финляндией. Если названные страны имеют очень высокий индекс, то Российская Федерация указана в числе стран только с высоким *E-Government Index*¹. На эту позицию наша страна поднялась в 2012 году, за три года переместившись с 59-го на 27-е место.

Областью, в которой внедрение электронно-вычислительной техники, информационных систем и информационно-коммуникационных технологий осуществляется наиболее активно, является налогообложение. При этом именно отношения, связанные с НДС, являются той

¹ См.: *United Nations E-Government Survey 2014*. United Nations. New York, 2014. P. 5, 17.

сферой, где информатизация осуществляется наиболее быстрыми темпами. С 2015 года электронная форма взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками и иными участниками налоговых правоотношений, ранее используемая в тестовом режиме, фактически стала ординарной, т.е. традиционные формы (устная и письменная) используются как исключение, а электронная — как правило.

Уже начиная с 1 января 2014 г. согласно абз. 1 п. 5 ст. 174 НК РФ плательщики НДС и налоговые агенты по этому налогу обязаны представлять налоговую декларацию по нему только в электронной форме через телекоммуникационные каналы связи. В связи с этим Минфин России в письме от 08.10.2013 № 03-07-15/41875 «О подаче деклараций по НДС» указал на то, что изменения, внесенные в законодательство о налогах и сборах, предусматривающие переход на предоставление налоговой декларации по НДС в электронной форме, вступают в силу 1 января 2014 г., поэтому положение о представлении такой декларации применяется начиная с отчетности за первый квартал 2014 года.

Также необходимо учитывать то, что до 1 января 2015 г. налоговые агенты, которые не являлись налогоплательщиками по НДС или были освобождены от исполнения связанных с исчислением и уплатой данного налога обязанностей, могли представлять налоговую декларацию по НДС на бумажном носителе. Однако с 1 января 2015 г. субъекты предпринимательской деятельности, если они выставляют и (или) получают счета-фактуры в интересах другого лица на основе посреднических договоров, являясь налоговыми агентами по НДС, должны подавать налоговую декларацию по данному налогу на общих условиях, т.е. в электронной форме. В том числе данная обязанность установлена для лиц, выполняющих функции застройщика или экспедитора.

Если налоговый агент, который не является налогоплательщиком по НДС или является налогоплательщиком, освобожденным от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой данного налога, не осуществляет посредническую деятельность, то он вправе представлять декларацию по НДС в бумажном виде и после 1 января 2015 г.

С 1 января 2015 г. также вступили в силу изменения, внесенные в НК РФ еще Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям», в соответствии с которыми налогоплательщикам по НДС вменяется в обязанность принимать от ФНС России по телекоммуникационным каналам связи электронные требования на предоставление документов и подтверждать получение данного требования путем подписания

электронной подписью извещения о получении требования и отправки этого извещения по тому же каналу связи.

Внедрение электронно-вычислительной техники, информационных систем и информационно-коммуникационных технологий в сферу налогообложения (в настоящее время в первую очередь в части взимания НДС) обусловило внесение изменений и в общие положения законодательства о налогах и сборах, нашедших свое закрепление в части первой НК РФ. Так, с 1 июля 2015 г. получило свое легальное закрепление понятие личного кабинета налогоплательщика, в п. 1 ст. 11.2 НК РФ под которым понимается информационный ресурс, размещенный на официальном сайте ФНС России. Законодатель определил следующие направления использования данного информационного ресурса:

- представление налоговому органу организациями и индивидуальными предпринимателями сведений, определенных в п. 2 ст. 23 НК РФ, а также об открытии (закрытии) обособленных подразделений (п. 7 ст. 23 НК РФ);
- направление налогоплательщику акта сверки (пп. 11 п. 1 ст. 32 НК РФ);
- направление налоговым органом налогового уведомления (п. 4 ст. 52 НК РФ);
- выставление налогоплательщику требования об уплате налога (п. 6 ст. 69 НК РФ);
- подача налогоплательщиком заявления о зачете или возврате излишне уплаченных сумм налога, а также о возврате излишне взысканных сумм (п. 4, 5, 6 ст. 78 и п. 2 и 5 ст. 79 НК РФ);
- представление налогоплательщиком налоговой декларации, а также расчета авансовых платежей по налогу или расчета по сбору (п. 1 и 4 ст. 80 НК РФ);
- представление налогоплательщиком документов по требованию налогового органа в порядке ст. 93 НК РФ (п. 2 ст. 93 НК РФ).

Информационные ресурсы «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» и «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц» начали функционировать на сайте ФНС России еще до вступления в силу законодательных положений, регламентирующих данную организационную форму взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками и иными участниками налоговых правоотношений. Так, для организаций указанный информационный ресурс введен в эксплуатацию приказом ФНС России от 14.01.2014 № ММВ-7-6/8@.

Взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками и иными участниками налоговых правоотношений через информационные

ресурсы обуславливает необходимость идентификации участников удаленного информационного обмена. Первоначально для такой идентификации участников официального информационного обмена была предусмотрена электронная цифровая подпись, порядок и условия использования которой были установлены Федеральным законом от 10.01.2002 № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи». Однако ускорение темпов информатизации российского общества выявило недостаточную регламентацию отношений, связанных с идентификацией участников удаленного информационного обмена, в этом законе. В результате с 1 июля 2013 г. он утратил силу, указанные общественные отношения стал регулировать Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи».

В соответствии с п. 1 ст. 80 НК РФ при представлении налоговой декларации в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи должна быть применена усиленная квалифицированная электронная подпись. Согласно ст. 5 Федерального закона «Об электронной подписи» видами электронных подписей являются простая электронная подпись и усиленная электронная подпись. Различаются усиленная неквалифицированная электронная подпись и усиленная квалифицированная электронная подпись.

Простой электронной подписью является электронная подпись, которая посредством использования кодов, паролей или иных средств подтверждает факт формирования электронной подписи определенным лицом.

Неквалифицированной электронной подписью является электронная подпись, которая: получена в результате криптографического преобразования информации с использованием ключа электронной подписи; позволяет определить лицо, подписавшее электронный документ; позволяет обнаружить факт внесения изменений в электронный документ после момента его подписания; создается с использованием средств электронной подписи.

Квалифицированной электронной подписью является электронная подпись, которая соответствует всем признакам неквалифицированной электронной подписи и следующим дополнительным признакам: ключ проверки электронной подписи указан в квалифицированном сертификате; для создания и проверки электронной подписи используются средства электронной подписи, получившие подтверждение соответствия требованиям, установленным в соответствии с названным законом.

Интерес законодателя в переводе отношений, связанных с НДС, в электронную форму не случаен. Он обусловлен двумя обстоятельствами.

⇒ Во-первых, сама конструкция данного налога — вовлеченность в формирование налогооблагаемой базы по нему большого числа лиц, некоторые из которых являются налогоплательщиками, а другие нет. В результате более чем 20-летний период взимания НДС продемонстрировал, что установить конечного бенефициара действий, направленных на уклонение от его уплаты или необоснованный возврат, весьма затруднительно. Вместе с тем эта задача становится решаемой, если в основу механизма взимания данного налога положить общероссийскую информационную систему, позволяющую систематизировать все отношения, возникающие при формировании его налогооблагаемой базы, выявить и исключить те из них, которые имеют противоправный характер.

⇒ Во-вторых, налогоплательщиками и иными лицами, участвующими в правоотношениях, связанных с НДС, являются только субъекты предпринимательской деятельности, что исключает любые возражения против перевода официального информационного обмена между ними и налоговыми органами в электронную форму, основанные на нарушении конституционных прав граждан.

Признавая объективность тенденции, выразившейся в переводе официального информационного обмена, связанного с НДС, в электронную форму, следует остановиться на некоторых угрозах этому процессу.

В действующем законодательстве отсутствует определение телекоммуникационных каналов связи. Вместе с тем в ст. 12 Федерального закона от 07.07.2003 № 126-ФЗ «О связи» закреплено понятие и содержание единой сети электросвязи РФ, которая состоит из расположенных на территории Российской Федерации сетей электросвязи следующих категорий:


- 1) сеть связи общего пользования;
- 2) выделенные сети связи;
- 3) технологические сети связи, присоединенные к сети связи общего пользования;
- 4) сети связи специального назначения и другие сети связи для передачи информации при помощи электромагнитных систем.

Однако взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками и иными участниками налоговых правоотношений, в том числе свя-

занных с НДС, осуществляется в информационном пространстве более высокого уровня — Интернете. Глобальный характер этой сети, ее представленность во всех странах мира исключает возможность установления каких-либо государственных границ в ее пределах.

Государственные границы практически не оказывают никакого влияния на информационные потоки в Интернете и отдельных сетях, образующих его, в том числе единой сети электросвязи РФ. Информация присутствует одновременно «везде» и «нигде конкретно», в связи с чем каждый конкретный пакет данных не может быть однозначно привязан к определенному географическому пункту. Стоимость и скорость передачи данных в Интернете являются почти независимыми от географии: интернет-пользователь без серьезных технических проблем может получать и передавать информацию на сайты и аккаунты, расположенные в другом государстве; более того, они, как правило, даже не подозревают о «местоположении» и «государственной принадлежности» соответствующего интернет-ресурса¹. При этом архитектура Интернета, его децентрализованный характер, выраженный в отсутствии единого процессингового центра, предполагают, что каждое цифровое сообщение разделяется на отдельные пакеты данных, которые передаются автономно, их маршрутизация осуществляется автоматически по оптимальному (с точки зрения исправности и загруженности сетей) каналу связи, который может проходить по территории нескольких государств. Цифровое сообщение, отправленное из Екатеринбурга в Новосибирск, может пройти через Польшу или Францию, и с очень большой степенью вероятности оно пройдет через Калифорнию. Исключить такую маршрутизацию можно только при использовании защищенных каналов связи, формирование которых для целей налогообложения является экономически необоснованным.

Вместе с тем современное состояние Интернета таково, что среди его системообразующих участников преобладают лица, находящиеся под юрисдикцией США, что позволяет последним считать себя применительно к Интернету «юрисдикцией последней инстанции». Об этом свидетельствуют многочисленные судебные дела.

 Так, в качестве примера могут быть приведены дела «Yahoo!, Inc. v. LICRA», рассмотренные судебными органами Франции и США. Данное многолетнее судебное противостояние ведущей IT-компания и общественной организации стало первым прецедентом столкновения публичных правопорядков различных

стран в Интернете. Существо спора состоит в том, что поисковая система «Yahoo!», правообладатель которой находится под юрисдикцией США, обеспечивала доступ к сайтам по распространению нацистской символики. Французская неправительственная организация по борьбе с расизмом и антисемитизмом (LICRA) обжаловала данную деятельность в суде г. Парижа, который признал ее требования обоснованными и обязал американскую компанию принять меры по блокировке доступа французских граждан к таким сайтам. Судебные разбирательства не ограничились Европой. Ответчик обратился за защитой своих прав к американскому правосудию. В американском суде французская организация сделала заявление о своей неподсудности, которое было отклонено с указанием на то, что американский суд не обязан руководствоваться иностранными судебными актами, если они противоречат интересам США.

Несмотря на то что Интернет имеет децентрализованную архитектуру, для него характерна централизованная строго иерархическая структура системы адресации. Правильная адресация запроса в пределах одной системы возможна, только если адреса хостов не будут совпадать, иными словами, каждый используемый адрес должен являться уникальным¹, что позволяет обеспечить идентификацию и ограничение от множества других компьютеров и иных устройств конкретное устройство через упорядочение системы реестров адресов. Функционирование такой системы возможно только при наличии единого процессингового центра и его оператора. В настоящее время оператором такого центра является американская компания *Internet Corporation for Assigned Names and Numbers*. Ее деятельность первоначально основывалась на Меморандуме о взаимопонимании, заключенном с Министерством торговли США, которое обладало в соответствии с ним определенными контрольными функциями в этой сфере. В дальнейшем он утратил силу в связи с заключением Соглашения о совместной проектной деятельности (*Joint Project Agreement*) 2006 года. Несмотря на фактически международный характер деятельности указанной организации, она находилась под юрисдикцией США. В качестве примера международного характера деятельности *Internet Corporation for Assigned Names and Numbers* следует указать на Типовую политику разрешения споров о доменных именах (*Uniform Domain Name Dispute Resolution Policy*), регламентирующую процедуры рассмотрения споров между владельцами

¹ См.: Johnson D., Post D. Law and Borders — The Rise of Law in Cyberspace // Stanford Law Review. 1996. № 48. P. 1370.

¹ См.: Калятин В.О. Доменные имена. М., 2005. С. 9.

доменных имен, которой должны придерживаться все регистраторы доменных имен верхнего (национального) уровня.

Отдельно следует остановиться на роли операторов связи, задача которых состоит в предоставлении доступа к Интернету, обеспечении возможности размещения информации и обмена ею. Таким образом, в их распоряжении находятся юридические, организационные и технические средства, позволяющие идентифицировать конкретных отправителей и адресатов, а также влиять на информационный обмен между ними¹.

В связи с развитием «электронного налогообложения» наиболее актуальной проблемой является защита информации. Однако необходимость в ней несколько не обосновывает отказ от дальнейшей информатизации этой сферы. Государство, переводя налогообложение в электронный формат, обязано обеспечить надлежащую информационную безопасность, среди направлений которой следует выделить следующие:

- обеспечение тайны, охраняемой законом;
- обеспечение достоверности сведений, передаваемых через телекоммуникационные каналы связи;
- обеспечение достоверности и неприкосновенности информации, размещенной в Интернете.

Средства обеспечения информационной безопасности можно классифицировать на технические, организационно-технические, организационно-правовые и специально правовые.

В заключение хотелось бы обратить внимание на то, что современная юридическая наука безнадежно отстает от тех преобразований, связанных с информатизацией налогообложения, которые характеризуют законодательство о налогах и сборах, а также практику его применения. Ученые-юристы не только не определяют основные направления развития концепции «электронного налогообложения», но даже не успевают обеспечить надлежащее комментирование законодательных новаций.

§ 2. Налог на имущество физических лиц: новеллы правового регулирования²

Федеральным законом от 04.10.2014 № 284-ФЗ «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Рос-

сийской Федерации „О налогах на имущество физических лиц,» Налоговый кодекс РФ был дополнен новой гл. 32 «Налог на имущество физических лиц». Вместе с тем утратил силу Закон РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц», регулировавший уплату налога более 20 лет. Данные поправки характеризуются не только формальной инкорпорацией норм в едином правовом акте, но и значительными изменениями в правовом регулировании имущественного налогообложения физических лиц. Дискуссии о необходимости установления нового порядка налогообложения имущества физических лиц велись в течение более чем 10 лет. Предлагалось заменить налог на имущество физических лиц и земельный налог налогом на недвижимость. В России был даже проведен эксперимент, когда в двух субъектах РФ вводился налог на недвижимость (см. Федеральный закон от 20.07.1997 № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери»). Однако после многолетних споров и обсуждений в различных инстанциях было решено отказаться от введения налога на недвижимость, решив ограничиться принятием новой главы НК РФ. Рассмотрим подробнее новеллы в правовом регулировании отдельных элементов юридического состава налога на имущество физических лиц.

1. Налогоплательщик

Принципиальных изменений в определении налогоплательщиков налога на имущество физических лиц не произошло. Однако стоит обратить внимание на изменения, которые затронули правовой статус налогоплательщиков в отношениях, имеющих значение при исчислении и уплате налога на имущество физических лиц.

В 2014 году в НК РФ были внесены изменения, в соответствии с которыми на налогоплательщика возлагается обязанность при получении налогового уведомления самостоятельно сообщать в налоговый орган сведения об объектах налогообложения (см. Федеральный закон от 02.04.2014 № 52-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»). По новым правилам при отсутствии налогового уведомления налогоплательщик обязан сообщать в налоговый орган по месту жительства или по месту нахождения объектов недвижимого имущества об объекте налогообложения. Данные сведения предоставляются вместе с копией правоустанавливающих документов на объекты недвижимого имущества. Форма и порядок предоставления сведений утверждены приказом ФНС России

¹ См., напр.: Savin A. EU Internet Law. Cheltenham, 2013. P. 104.

² Данное научное исследование (№ 14-05-0025) выполнено при поддержке Программы «Научный фонд НИУ ВШЭ» в 2015 году.

от 26.11.2014 № ММВ-7-11/598@ «Об утверждении формы и формата представления сообщения о наличии объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, уплачиваемым физическими лицами, а также порядка заполнения формы и порядка представления сообщения в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи».

Кроме этого, с 1 января 2017 г. вступит в силу норма об ответственности за непредставление указанных сведений. Так, ст. 129.1 НК РФ «Неправомерное несообщение сведений налоговому органу» будет дополнена п. 3, в соответствии с которым неправомерное непредставление налогоплательщиком налоговому органу сведений об имеющихся у него объектах налогообложения повлечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога.

Налогоплательщик освобождается от обязанности предоставления сведений об объектах налогообложения в двух случаях:

- 1) если ранее налогоплательщиком было получено налоговое уведомление по соответствующему объекту налогообложения;
- 2) если налогоплательщик не получал налогового уведомления в связи с предоставлением ему налоговой льготы.

2. Объекты налогообложения

Перечень объектов налогообложения остается открытым, с учетом формулировки «иные здание, строение, сооружение, помещение». Если речь идет об ином имуществе, то согласно грамматическому толкованию к нему не относится имущество, перечисленное в пп. 1–5 п. 1 ст. 401 НК РФ — жилой дом, жилое помещение (квартира, комната); гараж, машино-место, единый недвижимый комплекс и объект незавершенного строительства. Такой подход к определению важнейшего элемента налогообложения представляется не совсем удачным, так как дает возможность к злоупотреблениям со стороны соответствующих органов, наделенных властными полномочиями в этой сфере, или, если сформулировать мягче, к возможным неоднозначным трактовкам объекта налогообложения по данному налогу уполномоченными лицами.

Объекты налогообложения расширились за счет следующих видов недвижимого имущества: объекты незавершенного строительства, единый недвижимый комплекс, машино-место. Из перечня облагаемого имущества исключили имущество, входящее в состав общего имущества многоквартирного дома.

Понятие «**объект незавершенного строительства**» не раскрывается в законодательстве. В юридической науке по этому вопросу имеются дискуссионные, а порой противоположные точки зрения¹. К объектам незавершенного строительства можно отнести все объекты налогообложения, перечисленные в пп. 1–4 п. 1 ст. 401 НК РФ: жилой дом, жилое помещение (квартира, комната); гараж, машино-место, единый недвижимый комплекс, в случае если они будут находиться на стадии возведения, строительства, отделки и т.д. Необходимо обратить внимание на некоторые правовые нюансы при определении объекта налогообложения для объектов незавершенного строительства. При комплексной оценке норм действующего законодательства РФ объект незавершенного строительства может признаваться объектом налогообложения только при следующих условиях: зарегистрированы соответствующие права (право собственности физического лица) на данный объект незавершенного строительства и определена его кадастровая стоимость.

На наш взгляд, объектами незавершенного строительства следует признавать объекты строительства (здания или сооружения), в отношении которых отсутствует разрешение на ввод в эксплуатацию. В ст. 55 Градостроительного кодекса РФ содержится определение понятия «разрешение на ввод объекта в эксплуатацию», под которым понимается документ, удостоверяющий выполнение строительства, реконструкцию объекта капитального строительства в полном объеме в соответствии с разрешением на строительство, соответствие построенного, реконструированного объекта капитального строительства градостроительному плану земельного участка.

Так как речь идет о налоге на имущество физических лиц, то в большинстве случаев стоит использовать такую категорию, как «индивидуальное жилищное строительство». Под индивидуальным жилищным строительством понимают строительство жилых домов при непосредственном участии граждан или за их счет. В ст. 406 НК РФ прямо говорится об объекте незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением такого объекта будет являться жилой дом.

Строительство завершается вводом объекта в эксплуатацию. Юридическим фактом ввода объекта в эксплуатацию является получение разрешения на ввод объекта индивидуального жилищного строительства в эксплуатацию от органов местного самоуправления. Помимо того, что данное разрешение является документом, удостоверяющим

¹ См.: *Валеев П.А.* Понятие объекта незавершенного строительства // *Цивилист.* 2008. № 4.

факт создания объекта индивидуального жилищного строительства, в нем содержится описание такого объекта (п. 4 ст. 25.3 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»).

Анализируя вышеприведенные нормы, полагаем, что следует считать категории «проектируемое назначение объектов жилой дом» и «индивидуальное жилищное строительство» в контексте налога на имущество физических лиц тождественными.

Вернемся к понятию «объект незавершенного строительства». Мы установили, что таким объектом будет признаваться объект строительства, на которое не получено разрешение на его ввод в эксплуатацию. Юридическим фактом, с которым законодательство связывает возникновение объекта строительства, следует считать получение разрешения на строительство (получение разрешения на индивидуальное жилищное строительство). В соответствии с ч. 9 ст. 51 Градостроительного кодекса РФ такое разрешение по общему правилу выдает орган местного самоуправления.

Под объектом незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением такого объекта является жилой дом, стоит понимать объект индивидуального жилищного строительства, которое соответствует двум условиям: во-первых, имеется разрешение на индивидуальное жилищное строительство; во-вторых, отсутствует разрешение на ввод данного объекта индивидуального жилищного строительства в эксплуатацию.

Единый недвижимый комплекс участвует в гражданском обороте как единый объект. Соответственно, в налоговых правоотношениях он будет выступать в качестве единого объекта налогообложения.

Под **единым недвижимым комплексом** понимается совокупность объединенных единым назначением зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, в том числе линейных объектов (железные дороги, линии электропередачи, трубопроводы и др.), либо расположенных на одном земельном участке, если в едином государственном реестре прав на недвижимое имущество зарегистрировано право собственности на совокупность указанных объектов в целом как одну недвижимую вещь (ст. 133.1 ГК РФ).

В ст. 406 НК РФ упоминается единый недвижимый комплекс, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение. При этом должны соблюдаться два условия. Во-первых, объекты должны быть связаны

физически или технологически. В качестве примера можно привести жилой дом с пристроенным к нему гаражом. При этом единый недвижимый комплекс будет образован только в том случае, если дом имеет общую стену с гаражом, т.е. будет связан с ним физически. В случае же если имеется дом, а рядом с ним отдельно стоящий гараж — то это уже два самостоятельных объекта, которые не образуют единого недвижимого комплекса. Второе условие для признания объекта единым недвижимым комплексом — регистрация данного объекта в качестве единого недвижимого комплекса в органах государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Синонимом **машино-места (машиноместо)** в бытовом понимании этого термина является парковочное место. Его легальное определение можно найти в постановлении Правительства Москвы от 17.03.2009 № 206-ПП «О проведении эксперимента по эксплуатации электромобилей и въезду транспортных средств на особо охраняемую природную территорию регионального значения „Памятник природы «Серебряный Бор»“ и ее охранную зону».

Под **машино-местом** понимается часть земельного участка, предназначенная для размещения одного легкового автомобиля без прицепа в пределах отведенного участка.

На наш взгляд, подобное определение не соответствует федеральному законодательству, в частности Земельному кодексу РФ, а также усложняет юридическую конструкцию данного понятия, определяя его через часть земельного участка. В соответствии с Земельным кодексом РФ часть земельного участка является объектом земельных отношений, и в качестве объекта таких отношений выступает в том случае, если речь идет о переходе права на здание, строение, сооружение, находящиеся на чужом земельном участке.

В отдельную категорию объектов налогообложения можно выделить те объекты, которые используются или могут быть использованы в предпринимательской деятельности. В данном случае речь идет об объектах, кадастровая стоимость которых превышает 300 млн руб., а также об административно-деловых центрах и торговых центрах; нежилых помещениях, назначение которых предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания или фактически используемых по такому назначению.

В отношении данного вида объектов установлены повышенные налоговые ставки, совпадающие с налоговыми ставками по налогу на

имущество организаций. Такой порядок позволяет избежать минимизации налоговых поступлений за счет изменения статуса налогоплательщика с организации на физическое лицо.

3. Налоговая база

Существенным нововведением по налогу на имущество физических лиц является порядок определения налоговой базы. Начиная с 1 января 2020 г. налоговая база должна будет определяться исключительно исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения.

Указанный порядок определения налоговой базы может быть установлен нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) после утверждения субъектом РФ в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

☑ С 1 января 2015 г. 28 субъектов РФ ввели определение налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Законодательный орган государственной власти субъекта РФ (за исключением городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) обязан установить в срок до 1 января 2020 г. единую дату начала применения на территории этого субъекта РФ порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения. При этом должны быть учтены положения ст. 5 НК РФ о действии актов законодательства о налогах и сборах во времени.

В ст. 403 НК РФ предусмотрен порядок определения налоговой базы. Она определяется как кадастровая стоимость объекта налогообложения, указанная в государственном кадастре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Если объект образован в течение налогового периода (календарного года), налоговая база по нему устанавливается в данном налоговом периоде как его кадастровая стоимость на дату постановки такого объекта на государственный кадастровый учет. Однако законодатель допускает два исключения. Если изменение кадастровой стоимости объекта имущества произошло в связи с допущенной при его оценке технической ошибкой, налоговая база подлежит пересчету начиная с того налогового периода, в котором она была допущена.

В связи с тем, что налоговая нагрузка на плательщиков данного налога, по которому налоговая база определяется в виде кадастровой

стоимости, увеличивается, законодатель предусмотрел ряд мер, которые позволяют снизить налоговую нагрузку на налогоплательщиков посредством налоговых вычетов, введя необлагаемый минимум в отношении 10 кв. м площади комнаты, 20 кв. м площади квартиры, 50 кв. м площади жилого дома. В отношении единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на 1 млн руб.

Кадастровая стоимость объектов недвижимости, вводимая взамен инвентаризационной, является гораздо более приближенной к рыночной. По сути, это и есть рыночная стоимость, полученная методами массовой оценки. Однако и кадастровая стоимость имеет свои недостатки. Уровень достоверности результатов массовой оценки невысок, поскольку она не учитывает индивидуальные особенности объектов недвижимости. Ряд исследователей, проанализировав результаты массовой оценки, отмечают, что муниципальные образования имеют претензии к качеству исходных данных кадастрового учета. Обращалось внимание на отсутствие связи объектов недвижимости с их местоположением на конкретном земельном участке, поскольку сравнение результатов проводилось лишь с данными Росстата в среднем по квартирному рынку. По этой причине фактически невозможно провести системный анализ объектов индивидуального жилищного строительства, гаражей или объектов, расположенных в садово-дачных товариществах¹.

Правовое регулирование стоимостной характеристики объекта налогообложения регулируется не только Налоговым кодексом РФ, но и законодательством об оценочной деятельности (ст. 24.18 Федерального закона № 135-ФЗ).

Понятие кадастровой стоимости содержится в Федеральном стандарте оценки «Определение кадастровой стоимости объектов недвижимости (ФСО № 4)», утвержденном приказом Минэкономразвития России от 22.10.2010 № 508.

Кадастровая стоимость объекта недвижимости определяется на основе рыночной информации и иной информации, связанной с экономическими характеристиками использования объекта недвижимости, без учета иных, кроме права собственности, имущественных прав на данный объект недвижимости.

¹ См.: Волович Н.В. Переход к налогообложению объектов капитального строительства по их кадастровой стоимости. Часть 1 // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. № 6. С. 2.

Для определения налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости, в отношении объекта должна быть проведена государственная кадастровая оценка. Государственная кадастровая оценка проходит без участия собственника объекта недвижимости по решению исполнительного органа государственной власти субъекта РФ или по решению органа местного самоуправления не чаще чем один раз в течение трех лет (в городах федерального значения не чаще чем один раз в течение двух лет) и не реже чем один раз в течение пяти лет с даты, по состоянию на которую была проведена государственная кадастровая оценка. Государственная кадастровая оценка проводится в отношении объектов недвижимости, учтенных в государственном кадастре недвижимости (см. Федеральный закон от 24.07.2007 № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости»).

Поскольку государственные органы заинтересованы в установлении завышенных результатов кадастровой стоимости, это ведет к несоответствию рыночной и кадастровой стоимости объектов недвижимости, столкновению личных интересов с публичными. Массовая оценка не исключает неточности и ошибки. Кроме этого, федеральные стандарты оценки предоставляют оценщикам право самостоятельно выбирать подходы и методы к оценке стоимости объектов недвижимости, поэтому результаты различных оценок могут существенно различаться.

В законодательстве предусмотрена возможность оспаривания результатов определения кадастровой стоимости. Порядок рассмотрения споров о результатах определения кадастровой стоимости определен в Федеральном законе № 135-ФЗ. Если результаты определения кадастровой стоимости затрагивают права и обязанности физических лиц, то такие лица могут оспорить результаты оценки. Законодательством предусмотрено два основания для пересмотра результатов определения кадастровой стоимости:

- 1) недостоверность сведений об объекте недвижимости, использованных при определении его кадастровой стоимости;
- 2) установление в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости на дату, по состоянию на которую установлена его кадастровая стоимость.

Пересмотр кадастровой стоимости непосредственно может повлиять на налоговую базу и, соответственно, на сумму налога к уплате, поэтому возможность оспаривания кадастровой стоимости объекта недвижимости является существенным правом налогоплательщика. Согласно данным, размещенным на сайтах региональных управлений Росреестра, основанием для оспаривания результатов определения ка-

дастровой стоимости в большинстве случаев является установление в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости. Основные заявители — юридические лица, поскольку для них внесудебный порядок является обязательным и, кроме этого, налог на имущество организаций для отдельных объектов и регионов рассчитывался по кадастровой стоимости уже с 2014 года. Физическими лицами подаются заявления об оспаривании результатов кадастровой оценки в отношении земельных участков. Однако физическими лицами подавались заявления и в отношении «наземных» объектов недвижимости. Подавляющее большинство споров разрешено не в пользу заявителей. Основная причина отклонения заявлений — недостатки в отчете об оценке рыночной стоимости. В связи с постепенным введением в субъектах РФ налоговой базы по налогу на имущество физических лиц, исходя из кадастровой стоимости объекта, ожидается увеличение количества споров, участниками которых будут являться физические лица.

Вопрос об установлении кадастровой стоимости объектов недвижимости, равной его рыночной стоимости, в настоящее время имеет актуальное значение и вызывает немало спорных ситуаций. Пока не сформировалась достаточная судебная практика по оспариванию кадастровой стоимости по «наземным» объектам недвижимости физическими лицами, проблемные вопросы можно решать, обратившись к судебной практике по оспариванию кадастровой стоимости земельных участков и имущества организаций.

⇒ С заявлением, административным иском заявлением о пересмотре кадастровой стоимости вправе обратиться юридические и физические лица, владеющие объектом недвижимости на праве собственности, постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения, а также иные лица, если результатами определения кадастровой стоимости затронуты их права и обязанности.

⇒ В отношении объектов недвижимости, находящихся в государственной или муниципальной собственности, органы государственной власти, органы местного самоуправления, действующие от имени соответствующего публично-правового образования, вправе обратиться в суд по месту нахождения такого объекта недвижимости с заявлением о пересмотре его кадастровой стоимости.

⇒ В силу положений п. 2 ст. 3.3 Федерального закона от 25.10.2001 № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» распоряжение земельными участками, государственная

собственность на которые не разграничена, осуществляется органами местного самоуправления, а в случаях, предусмотренных законом, — федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ. С учетом этого указанные органы вправе обратиться с заявлением о пересмотре кадастровой стоимости соответствующих земельных участков.

⇒ Бывший собственник объекта недвижимости вправе обратиться с заявлением о пересмотре его кадастровой стоимости, если результатами кадастровой оценки затрагиваются права и обязанности такого лица как налогоплательщика, в налоговом периоде, в котором подано заявление.

⇒ Участник долевой собственности самостоятельно участвует в налоговых правоотношениях и может реализовать свое право на пересмотр кадастровой стоимости независимо от согласия других собственников.

⇒ Арендаторы недвижимого имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, вправе обратиться с названным заявлением в случаях, когда арендная плата исчисляется исходя из кадастровой стоимости объекта недвижимости.

⇒ Если арендная плата за пользование имуществом, находящимся в собственности граждан и (или) юридических лиц, рассчитывается исходя из его кадастровой стоимости, арендатор вправе оспорить указанную стоимость, когда согласие собственника на такой пересмотр выражено в договоре либо в иной письменной форме.

⇒ Лицо, имеющее исключительное право выкупа или аренды земельного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, вправе оспорить его кадастровую стоимость, если выкупная цена или арендная плата такого участка исчисляется исходя из его кадастровой стоимости.

⇒ Прокурор в случаях, предусмотренных ст. 45 ГПК РФ и ст. 39 КАС РФ, вправе обратиться в суд с заявлением об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости в защиту прав, свобод и законных интересов граждан, интересов Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 11.02.2014 № 13839/13 обосновывается право органов местного самоуправления на оспаривание решения комиссии по рассмотрению споров. Если до этого суды указывали на отсутствие у органов местного самоуправления экономических

интересов в оспаривании кадастровой стоимости, ВАС РФ, напротив, обосновал наличие экономической заинтересованности. Органы местного самоуправления не являются непосредственно участниками процесса по определению кадастровой стоимости объекта недвижимости, не являются участниками комиссий по рассмотрению споров. Однако кадастровая стоимость служит налоговой базой земельного налога, который представляет собой один из источников доходов муниципального образования, зачисляемый в местные бюджеты по нормативу 100%. Поэтому результаты определения кадастровой стоимости земельных участков, находящихся на территории муниципального образования и являющихся объектами налогообложения, затрагивают права в сфере экономической деятельности не только правообладателей земельных участков, но и муниципалитетов. Аналогичные выводы можно сделать и в отношении налога на имущество физических лиц. Таким образом, даже если лицу удастся оспорить кадастровую стоимость объекта недвижимости во внесудебном порядке, орган местного самоуправления имеет право обратиться в суд для признания решения комиссии по рассмотрению споров незаконным и его отмены.

В указанном постановлении также уточняется, что в отношении земельного налога, помимо органов местного самоуправления и собственников соответствующих земельных участков, к лицам, чьи права в подобных ситуациях могут быть затронуты, также относятся:

- арендаторы земельных участков;
- правообладатели, владеющие земельными участками на праве постоянного (бессрочного) пользования, праве пожизненного наследуемого владения;
- лица, которые не имеют оформленных прав на земельный участок, но в собственности которых находятся объекты недвижимости, расположенные на участке.

Ранее спорным вопросом являлось определение надлежащего ответчика по делам об оспаривании результатов кадастровой оценки при предъявлении требования о внесении рыночной стоимости в государственный кадастр недвижимости в качестве новой кадастровой стоимости. Некоторыми судами довод о ненадлежащем ответчике использовался как основание для отказа в иске.

В судебной практике были сформированы различные мнения относительно определения надлежащего ответчика по данной категории дел. Согласно одному из них, ответчиками одновременно являются управление Росреестра по субъекту РФ и Кадастровая палата, поскольку согласно ч. 1 ст. 24.20 Федерального закона № 135-ФЗ по

итогах рассмотрения спора о результатах определения кадастровой стоимости сведения о кадастровой стоимости направляются органом, осуществляющим функции по государственной кадастровой оценке (Росреестр), в орган кадастрового учета (Кадастровая палата). Другая точка зрения основывается на том, что надлежащим ответчиком будет являться только соответствующее управление Росреестра по субъекту РФ, поскольку Росреестр, несмотря на делегирование части своих полномочий Кадастровой палате, сохраняет контрольные полномочия и не перестает являться органом кадастрового учета. Наиболее распространенной точкой зрения является та, что надлежащим ответчиком будет Кадастровая палата.

30 июня 2015 г. было принято постановление Пленума Верховного Суда РФ № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости», в п. 7 которого содержатся следующие разъяснения по данному вопросу.

⇒ В силу положений ст. 34 ГПК РФ заинтересованными лицами, а после 15 сентября 2015 г. на основании ч. 4 ст. 38 КАС РФ — административными ответчиками по делам об установлении кадастровой стоимости в размере рыночной являются государственный орган или орган местного самоуправления, утвердившие результаты определения кадастровой стоимости, и государственный орган, осуществляющий функции по государственной кадастровой оценке.

⇒ В случае оспаривания результатов определения кадастровой стоимости в связи с недостоверными сведениями об объекте оценки к участию в деле также привлекается орган, на который возложена обязанность по исправлению кадастровой или технической ошибки.

⇒ По делам о пересмотре кадастровой стоимости объектов, указанных в ст. 24.19 Федерального закона № 135-ФЗ, заинтересованным лицом (административным ответчиком) является Кадастровая палата.

⇒ По делам об оспаривании решений, действий (бездействия) комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости заинтересованными лицами (административными ответчиками) являются эта комиссия и государственный орган, осуществляющий функции по государственной кадастровой оценке, при котором она создана.

⇒ Суд привлекает к участию в деле иных лиц, права и обязанности которых могут быть затронуты решением суда. Например, соб-

ственника, сособственника, бывшего собственника, соарендатора объекта недвижимости.

На практике возник вопрос о том, что оспаривать: саму кадастровую стоимость (акт об утверждении результатов определения кадастровой стоимости) или ненормативный правовой акт (решение комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости)¹. Постановлением Президиума ВАС РФ от 28.06.2011 № 913/11 было определено, что права лица, нарушенные несоответствием внесенной в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости рыночной, подлежат защите посредством изменения кадастровой стоимости земельного участка на его рыночную стоимость, что не связано с оспариванием действий органа кадастрового учета. Несмотря на позицию ВАС РФ, арбитражные суды удовлетворяли заявления лиц, оспаривавших ненормативный правовой акт. В настоящее время требования для оспаривания в суде кадастровой стоимости недвижимости скорректированы постановлением Пленума Верховного Суда РФ «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости».

Согласно названному постановлению под **оспариванием результатов определения кадастровой стоимости** понимается предъявление любого требования, возможным результатом удовлетворения которого является изменение кадастровой стоимости объектов недвижимости, включая оспаривание решений и действий (бездействия) комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости.

Результаты определения кадастровой стоимости объекта недвижимости могут быть оспорены в судебном порядке посредством предъявления следующих требований:

- об установлении в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости; об изменении кадастровой стоимости в связи с выявлением недостоверных сведений об объекте оценки, использованных при определении его кадастровой стоимости, в том числе об исправлении технической и (или) кадастровой ошибки;

¹ См.: Ковалев С., Корнев А. Оспаривание кадастровой стоимости — новые правила игры в действии // Ваш партнер-консультант. 2014. № 43 (9559).

- об оспаривании решения или действия (бездействия) комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости.

Одним из документов, необходимых для оспаривания кадастровой стоимости, является отчет об оценке рыночной стоимости объекта, а также положительное экспертное заключение на такой отчет. Именно благодаря этому отчету появляется возможность установить кадастровую стоимость объекта в размере его рыночной. Отсутствие положительного экспертного заключения, подготовленного экспертом или экспертами саморегулируемой организации оценщиков, членом которой является оценщик, составивший отчет об оценке рыночной стоимости объекта, будет являться причиной отказа в рассмотрении спора во внесудебном порядке.

В рамках судебного порядка рассмотрения споров судами не был выработан единый подход в отношении обязательности наличия экспертного заключения¹. По данному вопросу в судебной практике сформировалось две позиции.

Некоторые суды придерживались точки зрения об обязательности наличия экспертного заключения, опираясь на соответствующие нормы Федерального закона № 135-ФЗ (см., например, постановление ФАС Поволжского округа от 25.09.2013 № А57-19961/2012). Другие считали, что наличие положительного экспертного заключения обязательно для случаев внесудебного рассмотрения спора, а при обращении за судебной защитой никакие доказательства не имеют для суда заранее установленной силы, ввиду чего наличие либо отсутствие положительного заключения саморегулируемой организации, по их мнению, не могло являться безусловным основанием для удовлетворения исковых требований либо отказа в них (см., например, постановление ФАС Уральского округа от 26.03.2013 № Ф09-957/13).

По данному вопросу Пленум Верховного Суда РФ в постановлении «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» дал следующие разъяснения.

- ⇒ При подаче заявления об установлении в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости необходимым документом является отчет, составленный на дату, по состоянию на которую была определена кадастровая стоимость объекта недвижимости, а

¹ См.: *Абрамов А.С.* Актуальные вопросы оспаривания результатов определения кадастровой стоимости земельных участков в суде // Закон. 2014. № 7. С. 143–153.

также подготовленное экспертом или экспертами саморегулируемой организации оценщиков положительное экспертное заключение в случаях, установленных уполномоченным федеральным органом, осуществляющим функции по нормативно-правовому регулированию оценочной деятельности.

- ⇒ Отсутствие названных документов является основанием для оставления заявления без движения, а в случае неустранения указанных в определении судьбы недостатков — основанием для его возвращения.

- ⇒ Если факт отсутствия необходимых документов, в том числе отчета об оценке, составленного на дату, по состоянию на которую была определена кадастровая стоимость объекта недвижимости и (или) экспертного заключения саморегулируемой организации на этот отчет, выяснится в ходе рассмотрения дела, суд предоставляет административному истцу срок для устранения нарушений, а в случае их неустранения оставляет заявление без рассмотрения.

Для подготовки отчета о рыночной оценке имущества заинтересованное лицо должно обратиться к независимому оценщику. По сравнению с кадастровой стоимостью объекта оценки рыночная может быть занижена в несколько раз. Серьезной проблемой становятся недобросовестные оценщики, занижающие рыночную стоимость объекта недвижимости. В План мероприятий «дорожной карты» «Совершенствование оценочной деятельности», утвержденный распоряжением Правительства РФ от 26.09.2013 № 1744-р, на 2014 год было включено мероприятие по разработке механизма формирования реестра «недобросовестных» оценщиков и исполнителей работ по оценке объектов оценки. Такой реестр мог бы способствовать регулированию услуг оценщиков. Другим методом борьбы с занижением рыночной стоимости объектов недвижимости по существу, а не по формальным признакам, а также участие других заинтересованных лиц в процессе оспаривания кадастровой стоимости.

В связи с этим в постановлении Пленума Верховного Суда РФ «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» отмечается следующее.

- ⇒ Исследуя отчет об оценке объекта недвижимости, суд проверяет его на соответствие законодательству об оценочной деятельности, в том числе федеральным стандартам оценки. При этом суду надле-

жит выяснить, отвечает ли лицо, составившее отчет о рыночной стоимости, требованиям законодательства об оценочной деятельности, предъявляемым к оценщикам.

⇒ В случае возникновения сомнений в обоснованности отчета об оценке и достоверности определения рыночной стоимости суд выносит эти обстоятельства на обсуждение, даже если стороны на них не ссылались.

⇒ Суд вправе привлечь к участию в деле специалиста для получения консультаций, пояснений и оказания иной технической помощи при исследовании доказательств, в том числе для решения вопроса о необходимости проведения экспертизы. При этом в качестве специалиста не может быть привлечено лицо, находящееся в служебной или иной зависимости от лиц, участвующих в деле, например, член комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости.

⇒ В целях устранения неясности положений отчета об оценке суд разрешает вопрос о вызове в качестве свидетеля оценщика, проводившего государственную кадастровую оценку и (или) составившего отчет о рыночной стоимости спорного объекта недвижимости, а также эксперта саморегулируемой организации оценщиков, давшего положительное заключение на соответствующий отчет.

⇒ Экспертное заключение саморегулируемой организации на отчет об оценке не имеет для суда заранее установленной силы и оценивается наравне с другими доказательствами.

⇒ В случае возникновения вопросов, требующих специальных знаний в области оценочной деятельности, суд по ходатайству лица, участвующего в деле, или по своей инициативе назначает экспертизу, определяя круг вопросов, подлежащих разрешению. С учетом того, что результатом оценки является стоимость, определенная в отчете об оценке, экспертиза должна быть направлена на установление рыночной стоимости объекта недвижимости и включать проверку отчета на соответствие требованиям законодательства об оценочной деятельности.

⇒ Суд может поставить перед экспертом вопрос об установлении рыночной стоимости, а также о том, допущено ли оценщиком нарушение требований федеральных стандартов оценки, предъявляемых к форме и содержанию отчета, к описанию объекта оценки, к методам расчета рыночной стоимости конкретного объекта оценки, и иные нарушения, которые могли повлиять на определение итоговой

величины рыночной стоимости, в том числе правильно ли определены факторы, влияющие на стоимость объекта недвижимости, допускались ли ошибки при выполнении математических действий, является ли информация, использованная оценщиком, достоверной, достаточной, проверяемой.

По мере распространения кадастровой оценки объектов недвижимости, ее использования в различных расчетах (при налогообложении, при аренде земельных участков) оспаривание кадастровой стоимости приобретает массовый характер.

☑ По данным Росреестра, по итогам первой половины 2014 года во внесудебном порядке было рассмотрено 4124 заявления по оспариванию кадастровой стоимости (из них более 50% удовлетворены). В 2013 году в комиссиях по рассмотрению споров было рассмотрено 6184 заявления, в 2012 году — 1834 заявления. В судах в 2012 и 2013 гг. было рассмотрено 1200 и 6190 заявлений соответственно¹. В судебном порядке в 2013 году удовлетворено более 67% исков. За первое полугодие 2014 года в судебные органы подано более 9 тыс. судебных исков, требования истцов удовлетворены в отношении 4456 исков (около 48%), остальные иски не удовлетворены или находятся на рассмотрении².

➡ Таким образом, количество обращений в рамках процедуры оспаривания результатов оценки кадастровой стоимости с каждым годом увеличивается.

Если в течение налогового периода происходит изменение кадастровой стоимости объекта имущества, то такое изменение по общему порядку не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущем налоговых периодах.

Изменения кадастровой стоимости могут учитываться при определении налоговой базы в текущем периоде или даже в предыдущих налоговых периодах в следующих случаях:

- если изменение кадастровой стоимости имущества произошло вследствие исправления технической ошибки, допущенной ор-

¹ См.: Березина Е. Дороже земля — выше ответственность // Российская бизнес-газета. 2014. 19 сент.

² Росреестр и Верховный Суд РФ обсудили практику оспаривания результатов кадастровой оценки недвижимости // <https://rosreestr.ru/site/press/news/rosreestr-i-verkhovnyy-sud-rossiyskoy-federatsii-obsudili-praktiku-osparivaniya-rezultatov-kadastrovovoy-ots/>.

ганом, осуществляющим государственный кадастровый учет, при ведении государственного кадастра недвижимости. Такое изменение учитывается при определении налоговой базы, начиная с налогового периода, в котором допущена такая техническая ошибка. Законодателем к технической ошибке отнесены описка, опечатка, грамматическая или арифметическая ошибка либо подобная ошибка (ст. 28 Федерального закона «О государственном кадастре недвижимости»). Техническая ошибка подлежит исправлению на основании решения органа кадастрового учета в случае обнаружения данным органом такой ошибки; в случае представления в орган кадастрового учета от любого лица заявления о такой ошибке; на основании вступившего в законную силу решения суда об исправлении такой ошибки;

- если изменение кадастровой стоимости произошло по решению комиссии по рассмотрению споров или суда при рассмотрении споров о результатах определения кадастровой стоимости в порядке, установленном Федеральным законом № 135-ФЗ. Сведения о кадастровой стоимости, установленной решением комиссии по рассмотрению споров или решением суда, учитываются при определении налоговой базы, начиная с налогового периода, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания.

4. Порядок исчисления суммы налога

Особые правила исчисления налога на имущество физических лиц установлены в так называемый переходный период. Данные правила действуют в течение первых четырех налоговых периодов с начала применения порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости.

Законодатель при установлении особого порядка исчисления суммы налога для переходного периода не стал указывать конкретные сроки, а определил, что это первые четыре налоговых периода, с начала применения порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости. Не всегда верным будет утверждение, что данный порядок будет действовать с 2015 по 2019 гг.¹ В указанные годы данный порядок

¹ См.: Елина Л.А. Новый имущественный налог: готовимся пока морально // Главная книга. 2014. № 24.

будет действовать только в тех муниципальных образованиях, где исчисление налоговой базы по налогу на имущество физических лиц, исходя из кадастровой стоимости, установлено с 1 января 2015 г.

Налог, рассчитанный исходя из кадастровой стоимости имущества, может быть на порядок выше налога, рассчитанного исходя из инвентаризационной стоимости. По этой причине и действуют правила переходного периода, в течение которого налог будет рассчитываться как произведение разницы между кадастровой и инвентаризационной стоимостью и коэффициента, позволяющего ежегодно увеличивать налоговое бремя налогоплательщиков. Исчисление суммы налога в переходный период осуществляется по специальной формуле, приведенной в ст. 408 НК РФ.

Необходимо отметить, что формула исчисления суммы налога в переходный период не будет применяться, а налог будет рассчитываться по общим правилам в следующих случаях:

- когда инвентаризационная стоимость имущества выше его кадастровой стоимости;
- если объекты налогообложения используются или могут быть использованы для осуществления предпринимательской деятельности.

5. Выводы

К наиболее значимым изменениям налога на имущество физических лиц в связи с введением в действие гл. 32 НК РФ стоит отнести появление новых объектов налогообложения и переход к расчету налоговой базы исходя из кадастровой оценки недвижимого имущества.

Законодателем перечень объектов налогообложения оставлен открытым. В совокупности с отсутствием законодательно закрепленного определения имущества для целей налогообложения (а также четкого определения имущества и недвижимости в гражданском законодательстве) открытый перечень объектов налогообложения приводит к неоднозначному толкованию норм, сложностям при признании имущества физических лиц объектами налогообложения.

Появление новых объектов налогообложения представляется не до конца продуманным, поскольку в законодательстве РФ не установлены особенности определения кадастровой стоимости объектов незавершенного строительства, единого недвижимого комплекса, в связи с чем ставится под сомнение возможность обложения налогом на имущество физических лиц таких объектов. Необходимо внести изменения в законодательство об оценочной деятельности в части включения особен-

ностей и частоты определения кадастровой стоимости объектов незавершенного строительства или дополнить гл. 32 НК РФ положениями, вводящими повышенные коэффициенты для объекта незавершенного строительства при исчислении налога на имущество физических лиц. Кроме этого, следует определить особенности категории единого недвижимого комплекса и процесса определения его стоимости в ГК РФ и Федеральном законе № 135-ФЗ.

Основное изменение правового регулирования налогообложения недвижимости физических лиц заключается в переходе от инвентаризационной к кадастровой оценке стоимости имущества. Кадастровая стоимость имущества представляет собой рыночную стоимость, определенную методами массовой оценки. Инвентаризационная стоимость фундаментально отличается от рыночной, методология ее расчета формировалась еще в СССР, в основе расчетов — цены на строительные материалы 1960–1970-х гг. При расчетах используется несколько коэффициентов для приближения инвентаризационной стоимости к текущим ценам. Инвентаризационная стоимость имущества по-прежнему может лежать в основе определения налоговой базы, но лишь до 2020 года. С 2015 года 28 субъектов РФ перешли на определение налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости. Основные преимущества проведения кадастровой оценки недвижимости по сравнению с инвентаризационной заключаются в следующем: работы проводятся исполнителями — профессиональными оценщиками, возможность выбора подхода к оценке в зависимости от имеющейся информации об объекте недвижимости; открытость данных проведенной оценки; возможность оспаривания результатов определения стоимости объектов; экономическая обоснованность исчисления налога на имущество физических лиц. В то же время к недостаткам кадастровой оценки прежде всего относят низкое качество результатов массовой оценки; недобросовестность некоторых оценщиков; возможность необоснованного занижения или завышения кадастровой стоимости.

Законодательство об оценочной деятельности существенным образом влияет на налогообложение недвижимости. Несовершенство законодательства об оценочной деятельности может привести к возникновению спорных ситуаций при налогообложении недвижимости физических лиц. Для устранения таких ситуаций предлагается внести изменения в законодательство РФ об оценочной деятельности в части более четкого урегулирования вопросов, связанных с оспариванием результатов кадастровой оценки. В связи с постепенным переходом всех субъектов РФ на определение налоговой базы исходя из кадастро-

вой стоимости стоит ввести обязательный досудебный порядок оспаривания результатов кадастровой оценки для физических лиц в целях снижения нагрузки на суды.

Для отдельных категорий объектов недвижимости налоговая база уже определяется исходя из кадастровой стоимости, причем без применения понижающих коэффициентов в переходном периоде, льгот, вычетов, но при использовании для расчета максимальной ставки, предусмотренной НК РФ. В результате физические лица, а также индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы и освобожденные от уплаты налога на имущество физических лиц по общему порядку, должны уплачивать налог исходя из кадастровой стоимости в отношении определенных видов объектов, находящихся в их собственности, аналогично организациям. Необходимо закрепление в НК РФ положений, исходя из которых для физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, возможно применение понижающих коэффициентов, пониженных налоговых ставок при расчете налога на имущество физических лиц для объектов, налоговая база которых определяется как кадастровая стоимость, в течение переходного периода по налогу на имущество физических лиц. Кроме этого, следует разделить правовое регулирование налогообложения имущества организаций и имущества физических лиц. Для этого предлагается внести в гл. 32 НК РФ положения об определении налоговой базы относительно административно-деловых и торговых центров без отсылки к положениям гл. 30 НК РФ, регулирующей налог на имущество организаций.

С целью снижения налоговой нагрузки на жилую недвижимость и социальной защиты отдельных категорий налогоплательщиков в НК РФ предусмотрены налоговые вычеты, налоговые льготы и понижающие коэффициенты, применяемые при исчислении налога на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости. Налоговый вычет, применяемый к объектам жилой недвижимости, не является налоговой льготой, предоставление вычета не зависит от налогоплательщика, а только от вида объекта налогообложения (жилой или нежилой) и его индивидуальной характеристики (кадастровой стоимости).

Введен новый порядок, согласно которому льготы предоставляются на основании уведомления налогоплательщиком налогового органа о выборе объекта налогообложения, в отношении которого будет предоставляться льгота. Уведомление о льготах, а также новая обязанность налогоплательщиков сообщать о наличии объектов недвижимого имущества, признаваемых объектом налогообложения, в случае

неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налога, повышает заинтересованность налогоплательщиков в непосредственном участии в налогообложении имущества. В НК РФ не разделены два типа налоговых льгот: предоставляемых по отношению к определенной категории налогоплательщиков и по отношению к определенным объектам налогообложения. Необходимо развести два основания для предоставления льгот, для установления различий в правовом регулировании применения льгот. В отношении некоторых категорий объектов налогообложения применение налоговой льготы следует связать с обязательным предоставлением соответствующего заявления от налогоплательщика.

Стоит отметить особенность правового регулирования налога на имущество физических лиц, заключающуюся в регулировании на федеральном, региональном и местном уровнях. Расширены полномочия представительных органов муниципальных образований в части установления налога на имущество физических лиц на соответствующей территории. На местном уровне при установлении налога на имущество физических лиц определяются налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения, но только в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ. В то же время большинство представительных органов муниципальных образований не воспользовались в полной мере предоставленными правами по регулированию налоговых льгот, вычетов на местном уровне. Некоторые муниципальные нормативные правовые акты, устанавливающие налог на имущество физических лиц в муниципальных образованиях, не соответствуют нормам НК РФ, что может повлечь их отмену. Муниципальные нормативные правовые акты, принятые не в срок, установленный НК РФ, содержат отсылки к утратившим силу нормативным правовым актам. Предлагается на уровне субъектов РФ разработать рекомендации по правовому регулированию налога на имущество физических лиц на территории муниципального образования.

➡ **Таким образом,** в 2015 году начался переход к кардинально новому правовому регулированию налогообложения имущества физических лиц. Правовое регулирование налогообложения недвижимости является комплексным, регламентированным не только законодательством о налогах и сборах, но и другими нормативными правовыми актами. Новая гл. 32 НК РФ закрепила положения о налоге на имущество физических лиц в соответствии с принципами права и основными началами законодательства о налогах и сборах. Однако слабым местом правового

регулирования налогообложения имущества физических лиц стало регулирование на местном уровне. Для эффективного налогообложения имущества физических лиц стоит уделить внимание совершенствованию нормативных правовых актов муниципальных образований.

§ 3. Торговый сбор¹

Налоговое право России является одной из самых молодых и динамичных отраслей права. Постоянные изменения и обновления данной отрасли делают очень интересным отслеживание развития законодательства о налогах и сборах в нашей стране. Параллельно изменяются и доктринальные аспекты налогового права, что в своей взаимосвязи с законодательными нововведениями позволяет увидеть целостную картину реформирования фундаментальных основ на современном этапе развития этой многогранной отрасли.

Одними из самых громких новелл законодательства о налогах и сборах по праву можно назвать изменения, внесенные Федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации». Этим законом был установлен новый вид платежа (местного сбора) — торговый сбор, что повлекло не только введение новой главы в часть вторую НК РФ, но и изменение ряда основополагающих статей общей части кодекса. Ярчайшей трансформацией в результате принятия данного закона следует считать изменение понятия сбора, установленного п. 2 ст. 8 НК РФ, который теперь определяет сбор как *«обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности»*.

Легальное понятие сбора было дополнено новым аспектом его взимания, которое, будучи введенным частицей «либо», предполагая вариативность оснований взимания, отвергает обязательность такого при-

¹ Данное научное исследование (№ 14-05-0025) выполнено при поддержке Программы «Научный фонд НИУ ВШЭ» в 2015 году.

знака сбора, как возмездность. Далее нами будет рассмотрена правовая природа и признаки такой интересной новеллы законодательства, как торговый сбор. Прежде чем перейти непосредственно к торговому сбору, поменявшему концепцию родового понятия, разберем само понятие сбора как такового.

Вопрос квалификации сборов как публично-правовых платежей заслуживает особого внимания, именно поэтому назвать законодательное определение данного понятия исчерпывающим не представляется возможным. Все больше и больше платежей, взимаемых с граждан РФ, при их различных наименованиях, при детальном рассмотрении и анализе признаков нередко обнаруживают в своей характеристике признаки сбора.

Следует отметить, что исторически в рамках русской финансово-правовой литературы под сбором понималось получение денежных средств как в добровольном, так и в обязательном порядке. Именно поэтому издревле понятие налога определялось непосредственно через понятие сбора¹. Что касается правовой сущности сбора, то такое взимание именовалось термином «пошлина». Так, И.И. Янжул определял пошлину как «сбор, взимаемый с частных лиц в пользу государства, когда эти лица вступают в соприкосновение с государственными учреждениями из-за своих частных выгод или же когда они вступают по законом определенным формам в письменные отношения друг с другом»². Более того, ученый замечает, что в качестве общественно-правового источника государственных доходов пошлины занимают переходное место от регалий к налогам.

В советское время правовая наука стала использовать оба термина («пошлину» и «сбор»). Но при этом все пошлины и даже некоторые сборы относились к так называемым неналоговым источникам дохода бюджета. Однако именно местные сборы относились к налоговым доходам. Следует особо отметить это обстоятельство, поскольку рассматриваемый нами торговый сбор относится к местным сборам, что позволяет говорить о том, что даже по классификации, существовавшей в советское время, данный сбор относился бы к налоговым доходам государства.

Следует сделать оговорку о том, что, по нашему мнению, нецелесообразно вести речь о такой категории, как неналоговые сборы в сов-

ременной правовой действительности. Если исторически в рамках Советского Союза система налогов и сборов была только в самом начале своего пути, и реалии того времени в принципе не запрещали деления сборов на налоговые и неналоговые, то сейчас очевиден факт того, что любые сборы регулируются законодательством о налогах и сборах, а значит, по существу являются налоговыми. До вступления в силу части первой НК РФ такие понятия, как «сбор» и «налог», существовали в неразрывном единстве в ст. 2 Закона РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», которая гласила, что «под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами». С принятием НК РФ данные понятия в ст. 8 кодекса были разделены. Кроме этого, были выработаны их правовые признаки, однако многие нормы и общие положения все так же подлежат применению при регулировании в равной степени как налогов, так и сборов.

Д.В. Винницкий выводит комплексное определение сбора: «Установленное законно сформированным представительным органом власти обязательное взимание в денежной форме, обусловленное совершением публичным образованием или уполномоченными ими организациями либо должностными лицами в пользу плательщика определенных действий, имеющих юридическое значение и основанное на принципах равенства и соразмерности»¹.

А.Н. Козырин замечает, что «плата, взыскиваемая государством и его органами в обязательном порядке за оказание определенных услуг, называется пошлиной или сбором»². Он также отмечает в исторической ретроспективе, говоря о законодательстве иностранных государств, что часто встречается деление сборов на обязательные и необязательные. При этом обязательными именуется такие сборы, которые взимаются независимо от того, воспользовался клиент какими-либо услугами или нет, а необязательными, напротив, именуется сборы, подлежащие взысканию при оказании затребованных конкретных услуг. Пошлина, в сравнении с этим, является обязательным платежом за предоставленное право, а не услуги³.

¹ Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 42.

² Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 28.

³ См.: Там же. С. 29.

¹ См.: Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для бакалавров. М., 2013. С. 37.

² Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М., 2002. С. 509.

Некоторые ученые-правоведы определяют сборы и пошлины как денежные повинности, взимаемые в индивидуальном порядке в связи с услугой публично-правового характера¹.

С.Г. Пепеляев через признаки сбора выводит собственное определение данного понятия: «Сбор — принудительный платеж, внесение которого является условием доступа к праву, получения права или возможности реализовать право, порождающий встречное обязательство государственного органа перед плательщиком и сопоставимый с объемом и характером этого обязательства»².

Рассмотрим квалифицирующие признаки сбора, поскольку именно правовые признаки того или иного понятия и их анализ позволяют увидеть его сущность более целостно и рассмотреть специфику более подробно.

До внесения изменений в п. 2 ст. 8 НК РФ классические правовые признаки сборов, выделяемые непосредственно в кодексе, включали в себя, во-первых, обязательность платежа, во-вторых, совершение в отношении плательщиков юридически значимых действий как условие взимания.

Комментируя первый признак, М.Ю. Орлов обращается к определению Конституционного Суда РФ от 10.12.2002 № 238-О «По запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 14 января 2002 года № 8 „О внесении изменений и дополнений в положение о пошлинах за патентование изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, регистрацию товарных знаков, знаков обслуживания, наименований мест происхождения товаров, предоставление права пользования наименованиями мест происхождения товаров“», в котором Конституционный Суд РФ, относя свободу выбора к признакам, характеризующим патентную пошлину, фактически определяет последнюю как фискальный сбор. Данный довод Конституционного Суда РФ представляется М.Ю. Орлову крайне неубедительным. Конституционный Суд РФ аргументирует такую свободу выбора правовыми последствиями неуплаты сбора: т.е. тем фактом, что в отличие от налога неуплата пошлины влечет лишь отказ государственного органа от совершения необходимых тому или иному лицу юридически значи-

мых действий, а не применение санкций. Но, по мнению М.Ю. Орлова, возможность уклониться из сферы экономических отношений не должна рассматриваться в качестве свидетельства добровольности налогов и сборов¹. С.Г. Пепеляев придерживается аналогичной точки зрения относительно данного определения Конституционного Суда РФ. Он выделяет в качестве первого признака сбора принудительность, а не обязательность, обосновывая это тем, что если обязательность как форма принуждения реализуется через установление обязанностей, обеспеченных санкциями, то принудительность — это более широкое понятие, и сборы, как платежи, отказ от уплаты которых не всегда чреват взысканиями, следует именовать именно принудительными².

Мы полагаем, что данная позиция имеет право на существование, однако признание сборов принудительными, но не обязательными платежами кажется нам не совсем корректным. Мы не отрицаем факт того, что сбор, как и налог, отличается принудительным характером изъятия. Как отметила А.Ю. Денисова, «это означает, что сборы оплачиваются по таким ставкам и в таких размерах, которые определены органами власти, и изменение суммы по желанию плательщика недопустимо»³. Однако, на наш взгляд, принцип обязательности также имеет место быть. Когда идет речь об обязательности как об универсальном признаке сбора в рамках современной правовой действительности, следует говорить об обязательности для лиц, которые вступают в правовые отношения с соответствующим органом по вопросам получения услуг.

Второй классический квалифицирующий признак сбора, а именно факт того, что взимание сбора — одно из условий совершения в отношении плательщиков юридически значимых действий, что также именуется признаком индивидуальной возмездности, является главным признаком, позволяющим разграничивать налоги и сборы. М.Ю. Орлов придерживается позиции о том, что наличие возмездности подразумевает под собой встречность требований, которая отсутствует при уплате сбора. То есть безусловная обязанность уполномоченного лица совершить действия в отношении плательщика не является непосредственно следствием уплаты сбора, необходимо наличие прочих условий. Многие исследователи подчеркивают в связи с этим замену в 1999 году слов «в интересах плательщика» в свете ст. 8 НК РФ на слова «в от-

¹ См.: *Финансовое право*: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопяченко. М., 2010. С. 161.

² *Пепеляев С.Г.* О правовом понятии фискальных сборов и порядке их установления // *Разграничение налогов, сборов, гражданско-правовых платежей.* М., 2003. С. 33.

¹ См.: *Орлов М.Ю.* Десять лекций по налоговому праву. М., 2009. С. 22.

² См.: *Пепеляев С.Г.* Указ. соч. С. 18.

³ *Денисова А.Ю.* Таможенные сборы в государствах-членах Таможенного союза ЕвразЭС: сравнительно-правовой анализ. М., 2014. С. 27.

ношении плательщика», что также, по их мнению, указывает на отсутствие встречного предоставления. Так, сбор имеет дисциплинирующее значение и не является индивидуально-возмездным¹. С.Г. Пепеляев по этому поводу отмечает, что данный признак следует характеризовать более точно как возникновение юридического обязательства государства в ответ на платеж сбора, а не как индивидуальную возмездность².

Мы считаем этот подход достаточно обоснованным. В подтверждение приведем совершенно справедливую позицию А.Н. Козырина о том, что «гражданин, уплачивая сбор, на индивидуальном уровне подтверждает значимость той или иной предоставляемой государством услуги»³, но не обязательно является ее непосредственным потребителем. Так, при уплате сбора присутствует возмездность в определенной мере, однако при этом она не является сугубо индивидуальной. Более того, в свете последних изменений ст. 8 НК РФ, уплата сбора может быть обусловлена либо совершением в отношении плательщика юридически значимых действий, либо осуществлением на территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности. И именно эта частица «либо» также подтверждает довод об отсутствии индивидуальной возмездности в ее непосредственном проявлении.

Что касается иных признаков, можно выделить также компенсационный характер как признак сбора, который раскрывается как эквивалентность, предусматривающая взимание равных платежей за равные услуги⁴. Данный подход берет свои истоки из Франции, где при установлении сбора фиксируется пропорция между его размером и стоимостью услуг, предоставляемых плательщику государственными органами⁵.

Ю.В. Гинзбург выделяет три квалифицирующих признака сбора, которые также позволяют определить специфику данного вида взимания и отграничить от него налоги и иные платежи. К таким признакам относятся:

- 1) цель установления (для сбора она заключается в удовлетворении частного интереса);

¹ См.: Орлов М.Ю. Указ. соч. С. 25.

² См.: Пепеляев С.Г. Указ. соч. С. 26.

³ Козырин А.Н. Указ. соч. С. 31.

⁴ См.: Пепеляев С.Г. Указ. соч. С. 32.

⁵ См.: Козырин А.Н. Указ. соч. С. 31.

- 2) цель взимания (для сбора — компенсационный характер и направленность на покрытие издержек государства при предоставлении услуг) (П.С. Пацуркинский и Р.О. Гаврилюк также выделяют финансовое обеспечение выполнения властью ее собственных функций как целевое назначение налога¹);
- 3) периодичность (уплата сбора обычно связана с наступлением определенных обстоятельств)².

На основе приведенных выше точек зрения мы предлагаем следующие признаки сбора как такового:

- 1) денежная форма вноса (сбор всегда представляет собой отчуждение средств в денежной форме);
- 2) законодательное закрепление взимания;
- 3) принудительный характер изъятия и обязательность, характеризующаяся необходимостью уплаты сбора;
- 4) возникновение юридического обязательства государства перед плательщиком (что не указывает на индивидуальную возмездность сбора непосредственно, но тем не менее позволяет провести разграничение с налогом);
- 5) компенсационный характер сбора или его эквивалентность;
- 6) единовременность уплаты.

Подводя итог всему вышесказанному, попробуем вывести определение торгового сбора как одного из видов сборов, а также выяснить правовую природу торгового сбора, опираясь на выведенные нами квалифицирующие признаки.

Торговый сбор представляет собой специфичное взимание. При рассмотрении гл. 33 НК РФ с одноименным названием можно заметить, что законодатель не стал закреплять особую дефиницию за данным понятием, но, как мы уже выяснили, именно по причине введения этого платежа в НК РФ было изменено родовое по отношению к данному платежу понятие — понятие сбора.

Для того чтобы охарактеризовать торговый сбор как платеж, прежде всего обратимся к понятию торговли как таковой, которое закреплено в пп. 2 п. 4 ст. 413 НК РФ.

¹ См.: Пацуркинский П.С., Гаврилюк Р.О. Особенное и общее в правовой природе налогов и фискальных сборов // Разграничение налогов, сборов, гражданско-правовых платежей. М., 2003. С. 47.

² См.: Гинзбург Ю.В. Утилизационный сбор: налог или сбор? // Весенние дни науки: сб. материалов межвузовской науч.-практ. конф. М., 2014. С. 163.

Торговлей является вид предпринимательской деятельности, связанный с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемый через объекты стационарной торговой сети, нестационарной торговой сети, а также через товарные склады.

Более того, к торговой деятельности согласно НК РФ приравнивается деятельность по организации розничных рынков. Для сравнения следует отметить, что в ст. 2 Федерального закона от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» понятие «торговля» приравнивается к понятию «торговая деятельность», которая определяется в более общем виде — как «*вид предпринимательской деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров*».

Объектом обложения сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора предпринимательской деятельности хотя бы один раз в течение квартала. Такими объектами осуществления торговли являются объекты стационарной торговой сети как не имеющие, так и имеющие торговые залы, объекты нестационарной торговой сети, отпуск товаров со склада. Объекты стационарной и нестационарной торговой сети также определяются в названном законе.

Стационарным торговым объектом является торговый объект, представляющий собой здание или часть здания, строение или часть строения, прочно связанные фундаментом такого здания, строения с землей и подключенные (технологически присоединенные) к сетям инженерно-технического обеспечения.

Нестационарный торговый объект — торговый объект, представляющий собой временное сооружение или временную конструкцию, не связанные прочно с земельным участком вне зависимости от наличия или отсутствия подключения (технологического присоединения) к сетям инженерно-технического обеспечения, в том числе передвижное сооружение.

➡ **Таким образом**, обложению сбором подвергается абсолютное большинство обладателей малого бизнеса. При этом индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, и налогоплательщики, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, освобождаются от уплаты сбора на основании ст. 411 НК РФ.

Помимо объекта обложения сбором, в гл. 33 НК РФ определены такие элементы, как плательщики, период обложения, ставки, порядок исчисления и уплаты сбора.

Так, согласно ст. 411 НК РФ плательщиками сбора признаются организации и индивидуальные предприниматели, непосредственно осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории муниципального образования с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества, в отношении которых указаный сбор установлен актом муниципального образования. При этом, как уже было указано, существует некая привилегия в отношении индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и в отношении налогоплательщиков, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, выражающаяся в освобождении их от уплаты сбора.

❗ **Обратите внимание:** если в муниципальном образовании (городе федерального значения) введен торговый сбор в отношении отдельных видов предпринимательской деятельности, то такой специальный режим, как уплата единого налога на вмененный доход, не может к ним применяться на основании абз. 4 п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ.

Периодом обложения сбором в соответствии со ст. 414 НК РФ признается квартал.

Ставкам торгового сбора посвящена ст. 415 НК РФ. В п. 1 данной статьи поясняется, что непосредственно ставки сбора устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований в рублях за квартал в расчете на объект осуществления торговли или на его площадь. В таких нормативных правовых актах ставки торгового сбора могут дифференцироваться в зависимости от территории осуществления конкретного вида деятельности, категории плательщика сбора, особенностей объекта торговли или особенности осуществления отдельных видов торговли, причем ставка может быть снижена вплоть до нуля. Однако в НК РФ закрепляются пределы таких ставок, подлежащих самостоятельной регламентации муниципальными образованиями. Следует учитывать, что такая ставка не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в соответствующем муниципальном образовании в связи с применением патентной системы налогообложения на основании патента по соответствующему виду деятельности, выданного на три месяца. В частности, ставка, сбора, установленного по торговле через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 50 кв. м по каждому объекту органи-

зации торговли, а также по торговле, которая осуществляется путем отпуска товаров со склада, устанавливается в расчете на 1 кв. м площади торгового зала и не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в связи с применением патентной системы налогообложения в данном муниципальном образовании на основании патента по розничной торговле, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли, выданного на три месяца, деленную на 50. Ставка сбора, установленного по деятельности по организации розничных рынков, не может превышать 550 руб. на 1 кв. м площади розничного рынка (данная ставка подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор на соответствующий календарный год).

Площадь торгового зала — часть магазина, павильона, занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, площадь проходов для покупателей, а также арендуемая часть площади торгового зала при ее наличии.

Такая площадь устанавливается на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов (пп. 5 п. 3 ст. 346.43 НК РФ).

Что касается учета плательщиков сбора, то плательщикам сбора необходимо подать уведомление в налоговую инспекцию в течение пяти дней с даты, когда торговый объект стал использоваться в целях облагаемой сбором деятельности. В таком уведомлении должна содержаться информация об объекте обложения сбором, включая вид предпринимательской деятельности непосредственно, объект осуществления торговли, влияющий на осуществление и прекращение указанной предпринимательской деятельности, характеристики объекта осуществления торговли, которые влияют на определение суммы сбора (количество и (или) площадь). О каждом изменении показателей объекта осуществления торговли, влекущем за собой изменение суммы сбора, плательщик также обязан уведомить налоговый орган в течение пяти дней со дня соответствующего изменения (п. 2 ст. 416 НК РФ). Уведомление можно подавать в виде письменного заявления или заявления, составленного в электронной форме и переданного по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи. Рекомендуемые формы уведомлений о постановке на учет (снятия с учета), форматы и порядок заполнения

указанных уведомлений, а также рекомендуемая форма свидетельства о постановке на учет содержатся в письме ФНС России от 10.06.2015 № ГД-4-3/10036@ «О рекомендуемых формах уведомлений по торговому сбору».

❗ Обратите внимание: ведение облагаемой сбором торговой деятельности без направления уведомления приравнивается к работе компании без постановки на учет (п. 2 ст. 416 НК РФ), что влечет за собой наложение штрафа в размере 10% от полученных доходов, но не менее 40 тыс. руб., согласно п. 2 ст. 116 НК РФ.

Постановка на учет осуществляется в случае использования объекта недвижимого имущества по месту нахождения этого объекта, а в иных случаях — по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя). При этом, если несколько объектов осуществления видов предпринимательской деятельности, в отношении которых установлен сбор, находятся в одном муниципальном образовании на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка на учет плательщика сбора осуществляется налоговым органом по месту нахождения того объекта, сведения о котором поступили от плательщика сбора ранее, чем о других объектах (п. 7 ст. 416 НК РФ). Постановка плательщика сбора на учет может произойти на основании информации, предоставленной уполномоченным органом местного самоуправления в налоговый орган, который будет контролировать полноту и достоверность информации об объектах обложения сбором на территории муниципального образования¹.

Порядок исчисления и уплаты сбора также представляет определенный интерес. Сумма сбора определяется плательщиком самостоятельно, а его уплата производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения. В противном случае (если в налоговый орган поступает информация об объектах обложения сбором от уполномоченного органа, а уведомление в налоговый орган либо не представлено вообще, либо содержит недостоверные сведения) налоговый орган направляет плательщику требование об уплате сбора в срок не позднее 30 дней со дня поступления соответствующей информации (п. 3 ст. 417 НК РФ).

Интересно проследить соотношение торгового сбора с другими налогами. Во-первых, на территории, на которой введен торговый сбор,

¹ См.: Степанова Н. Изучаем новый торговый сбор // СПС «КонсультантПлюс».

вводится запрет на применение «розничного» единого налога на вмененный доход. Во-вторых, иные налоги, такие как налог на доходы физических лиц, налог на прибыль и налог по упрощенной системе налогообложения, могут быть уменьшены на сумму фактически уплаченного торгового сбора. Однако такой вычет может быть произведен в том случае, если хозяйствующий субъект представил в налоговый орган уведомление о постановке на учет в качестве плательщика сбора¹. Причем если речь идет о налоге на прибыль, то суммы торгового сбора вычитаются из суммы авансовых платежей и налога на прибыль за отчетный период, которая зачисляется в консолидированный бюджет субъекта РФ, в состав которого входит муниципальное образование (п. 10 ст. 286 НК РФ). Если рассуждать об упрощенной системе налогообложения, то уплаченный торговый сбор вычитается из суммы авансового платежа за отчетный период (налоговый период), которая также зачисляется в консолидированный бюджет субъекта РФ, в состав которого входит муниципальное образование (п. 8 ст. 346.21 НК РФ). Что касается налога на доходы физических лиц (для индивидуальных предпринимателей), то в таком случае сумма уплаченного торгового сбора может вычитаться из суммы налога, рассчитанной по ставке 13%, по итогам налогового периода (п. 5 ст. 225 НК РФ). Но если налоги и сбор подлежат уплате в бюджеты разных субъектов, то зачет не может применяться. Также можно сделать вывод о том, что только если сумма торгового сбора окажется меньше суммы исчисленных налогов, речь о которых велась выше, организация или индивидуальный предприниматель не понесет убытков. В противном случае, если сумма торгового сбора превысит сумму исчисленных налогов, налоговая нагрузка торговой организации или индивидуального предпринимателя увеличится².

Законодатель при введении нового вида сбора руководствовался тем, что взимание торгового сбора сведет к минимуму возможность уклонения от уплаты налогов торговыми фирмами, а на добросовестных налогоплательщиках это не скажется отрицательно благодаря возможности зачета сбора при уплате других налогов³. Однако данное утверждение можно считать обоснованным только в случае превышения суммы налоговых платежей по сравнению с суммой, уплаченной в качестве торгового сбора. Вместе с тем введенный сбор дает возможность

¹ См.: *Розгина О.* Торговый сбор: «чуждое» явление // СПС «КонсультантПлюс».

² См.: *Егорова А.О.* Торговый сбор и другие изменения налогового законодательства // СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: *Савелова М.* О торговом сборе // СПС «КонсультантПлюс».

местным органам власти дополнительно стабильно пополнять бюджет, испытывая при этом минимум трудностей, связанных с администрированием платежа.

✓ На данный момент нормативный правовой акт (закон субъекта), на основании которого торговый сбор вводится в действие, принят только в городе федерального значения Москве. Закон г. Москвы от 17.12.2014 № 62 «О торговом сборе» интересен тем, что в нем устанавливаются ставки торгового сбора в рублях за квартал по видам торговой деятельности, которые ранжируются в зависимости от района г. Москвы, в котором тот или иной вид торговой деятельности осуществляется. Так, например, ставка по торговле через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями), и нестационарной торговой сети (за исключением развозной и разносной торговли) устанавливается в размере 81 тыс. руб. за квартал в районах, входящих в Центральный административный округ г. Москвы. В ст. 3 названного закона установлены льготы по торговому сбору. В частности, освобождаются от уплаты торгового сбора организации федеральной почтовой связи; автономные, бюджетные и казенные учреждения; религиозные организации в отношении торговли, осуществляемой в культовых зданиях и сооружениях и на относящихся к ним земельных участках. Кроме этого, организации и индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты торгового сбора в отношении торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торгового зала, объекты нестационарной торговой сети или объекты стационарной торговой сети с залом (залами) площадью менее 100 кв. м, при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) основной вид деятельности, указанный при государственной регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя, относится к предоставлению услуг парикмахерскими и салонами красоты, услуг стирки, химической чистки и окрашивания текстильных и меховых изделий, по ремонту одежды и текстильных изделий бытового назначения, по ремонту обуви и прочих изделий из кожи, по ремонту часов и ювелирных изделий, по изготовлению и ремонту металлической галантереи и ключей;
- 2) площадь, занятая оборудованием, предназначенным для выкладки и демонстрации товаров, составляет не более 10%

общей площади указанного объекта и используемого для осуществления деятельности, указанной в п. 1 данного перечня.

Обратимся к выведенным нами признакам сбора, чтобы определить, насколько торговый сбор соответствует своему родовому понятию.

⇒ Торговый сбор представляет собой отчуждение средств в денежной форме и по этому признаку соответствует понятию сбора (ставки сбора на основании п. 1 ст. 415 НК РФ устанавливаются в рублях).

⇒ Торговый сбор соответствует и второму признаку, а именно — законодательному взиманию. Напомним, что согласно п. 1 ст. 410 НК РФ торговый сбор устанавливается, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с этим кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований — городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя. Представительные органы муниципальных образований сами определяют ставку сбора в пределах, очерченных НК РФ, при этом они вправе также устанавливать льготы, основания и порядок их применения.

⇒ Торговый сбор характеризуется принудительным порядком изъятия, более того, п. 1 ст. 410 НК РФ указывает на то, что данный сбор обязателен к уплате на территориях муниципальных образований, в рамках которых он установлен.

⇒ Что касается возникновения юридического обязательства государства перед плательщиком, то тут следует отметить некое несоответствие. Во-первых, Федеральный закон от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», которым торговый сбор был введен в НК РФ, впервые установил сбор на местном уровне, в связи с этим было изменено и название ст. 15 НК РФ с «Местных налогов» на «Местные налоги и сборы». Поэтому в данном случае если и возникает юридическое обязательство, то не со стороны государства, а со стороны муниципального образования. Во-вторых, в свете именно торгового сбора как такового, на наш взгляд, в принципе отсутствует какое бы то ни было юридическое обязательство перед плательщиком с властной стороны. Введение данного вида сбора повлекло за собой такое изменение родового понятия сбора, которое, касаясь именно местных сборов, отвергает возмездность и вместо этого просто обуславливается осуществлением отдельных видов предпринимательской деятельности на территории, на кото-

рой сбор введен (в данном конкретном случае — торговля). Если трактовать это, подразумевая существование косвенной частичной возмездности, можно сказать, что данный сбор взимается за право ведения торговли. Тем не менее такая формулировка не является достаточно корректной, на наш взгляд, иначе законодатель дополнил бы п. 2 ст. 8 НК РФ частицей «и», а не «либо».

⇒ Сложно сделать однозначный вывод в отношении такого признака, как компенсационный характер сбора, его эквивалентность, применительно к торговому сбору. Однако ст. 415 НК РФ при регламентации ставок сбора устанавливает предел ставки, а также указывает, что в определенных случаях ставка может быть снижена до нуля. Так, взимание равных платежей за равные условия плательщиков сохраняется, однако пропорцию между стоимостью услуг и размером самого сбора рассчитать сложно, поскольку никакой конкретной услуги, собственно, и не оказывается.

⇒ Единовременность уплаты как признак не в полной мере соответствует торговому сбору и не может являться его признаком, поскольку, как бы парадоксально это ни было — торговый сбор обладает такой характеристикой, как «период обложения», закрепленной в ст. 414 НК РФ. Так, плательщики обязаны уплачивать сбор раз в квартал на протяжении всего времени с даты возникновения объекта обложения сбором до даты его прекращения. Именно в свете данного конкретного элемента торговый сбор нельзя назвать взносом, поскольку само слово «взнос», через которое НК РФ определяет сбор, обозначает единовременность.

На основании анализа соответствия торгового сбора признакам сборов как таковых выведем понятие этого фискального взимания.

Торговый сбор — обязательный платеж, взимаемый с организаций и индивидуальных предпринимателей, не применяющих патентную систему налогообложения и систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, осуществляющих виды предпринимательской деятельности на территории городов федерального значения (Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, вида предпринимательской деятельности, связанного с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемого через объекты стационарной торговой сети, нестационарной торговой сети, а также через товарные склады.

➔ **Подводя итог, можно сделать вывод о том,** что торговый сбор как новелла законодательства представляет собой очень интересный и специфичный платеж, обладающий некоторыми, но не всеми признаками сбора, а также меняющий правовую сущность своего родового понятия. Именно поэтому квалификация сборов, особенно с учетом недавних изменений, остро нуждается в более подробном изучении и регламентации.

§ 4. Личный кабинет налогоплательщика¹

Федеральным законом от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» гл. 1 НК РФ была дополнена положениями о личном кабинете налогоплательщика (ст. 11.2 НК РФ), которые вступили в силу 1 июля 2015 г.

Личный кабинет налогоплательщика определяется законодателем как информационный ресурс, который размещен на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, ведение которого осуществляется указанным органом в установленном им порядке.

Внесенные в НК РФ поправки допускают возможность использования личного кабинета налогоплательщика в случаях, непосредственно предусмотренных законодателем, для реализации налогоплательщиками и налоговыми органами своих прав и обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах.

С помощью интерактивного сервиса «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц», размещенного на сайте ФНС России (www.nalog.ru) в разделе «Электронные услуги» (<https://lk2.service.nalog.ru/lk/>), налогоплательщик в удобное для себя время и в комфортной обстановке сможет:

- просмотреть информацию обо всех своих объектах налогообложения (квартирах, домах, земельных участках, транспортных средствах и т.д.). Приобретая доступ к такой информации, налогоплательщик одновременно с этим получает и возможность в случае необходимости отправить в налоговую инспекцию заявле-

ние на уточнение сведений об упомянутых объектах налогообложения;

- получать информацию о начислениях по личным налогам (налогу на доходы физических лиц, транспортному и земельному налогам, налогу на имущество) и оплачивать эти налоги в режиме онлайн;
- проверить, учтена ли сумма уплаченных налогов;
- получать сведения о наличии переплаты или задолженности по налогам;
- распечатывать налоговые уведомления и оформлять квитанции на уплату налогов, а также сообщать в налоговую инспекцию о необходимости корректировки информации, указанной в налоговом уведомлении;
- отслеживать статус камеральной проверки декларации;
- получать информацию о поданных на него налоговыми агентами справках по форме 2-НДФЛ;
- скачивать и заполнять декларацию о доходах по форме 3-НДФЛ и направлять ее в инспекцию при наличии электронной подписи и т.д.

Популяризируя возможности налогового кабинета налогоплательщика, Минфин России обращает внимание на то, что физические лица, которые направляют в налоговый орган уведомление об использовании личного кабинета налогоплательщика, смогут получать от налогового органа документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через свой личный кабинет на официальном сайте ФНС России в информационно-телекоммуникационной сети Интернет. С помощью этого интернет-сервиса пользователи получают возможность распечатывать налоговые уведомления и квитанции, уплачивать через личный кабинет налогоплательщика налоги, пени, штрафы и обращаться в налоговые органы (письмо Минфина России от 18.03.2015 № 03-02-08/14395).

При использовании личного кабинета налогоплательщика не потребуется направлять документы, информацию физическому лицу — налогоплательщику через почту заказным письмом.

Все налоговые документы и информация будут направляться налогоплательщику исключительно через личный кабинет, без их дублирования в бумажном виде. При этом налоговая инспекция, не получив соответствующего уведомления от налогоплательщика, будет обязана,

¹ Данное научное исследование (№ 14-05-0025) выполнено при поддержке Программы «Научный фонд НИУ ВШЭ» в 2015 году.

наряду с электронными, отправлять ему и бумажные копии налоговых документов.

Получить доступ к этому сервису можно с помощью регистрационной карты с логином и паролем доступа. Форма регистрационной карты содержится в приложении № 3 к приказу ФНС России от 16.10.2014 № ММВ-7-17/538@ «Об утверждении рекомендуемых форм документов, необходимых для подключения и предоставления услуг интернет-сервиса ФНС России „Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц“».

Для получения регистрационной карты налогоплательщик может обратиться в налоговую инспекцию по месту жительства (для этого у него должен быть при себе только паспорт) либо в любую другую налоговую инспекцию. В последнем случае, помимо паспорта, налогоплательщик должен располагать информацией о своем ИНН (информацию о своем ИНН налогоплательщик может найти на сайте ФНС России) (т.е. он должен сообщить свой ИНН, при этом наличия свидетельства о присвоении ИНН или уведомления о постановке на учет не требуется).

Для получения регистрационной карты налогоплательщик должен заполнить заявление на использование интернет-сервиса ФНС России «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц» (сервис).

После внесения данных о налогоплательщике в программу сотрудник налоговой инспекции выдаст налогоплательщику его регистрационную карту с логином и паролем для входа в сервис.

Налогоплательщик при желании может получить логин и пароль на личный *e-mail*. Для этого он указывает в подаваемом заявлении адрес своей электронной почты.

Личным кабинетом можно будет пользоваться практически сразу же после получения регистрационной карты: логин и пароль будут активированы примерно через час, а сам личный кабинет (сведения об объектах налогообложения, о задолженностях и переплате, налоговые уведомления) формируется, как правило, в течение одного — трех дней.

Для удобства налогоплательщика допускается выдача регистрационной карты его представителю. В этом случае представитель должен предъявить в соответствующей налоговой инспекции нотариально удостоверенную доверенность.

В заявлении на использование интернет-сервиса ФНС России «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц» перечислены основные условия использования сервиса:

- доступ к сервису осуществляется по открытым каналам Интернета по логину и паролю;
- налогоплательщик несет личную ответственность за сохранность и неразглашение логина и пароля входа в сервис;
- при первом входе в сервис налогоплательщику необходимо сменить первичный пароль;
- первичный пароль действует в течение одного календарного месяца с даты регистрации налогоплательщика в сервисе. В случае если смена пароля не была осуществлена в течение одного календарного месяца, учетная запись блокируется;
- информация в сервисе формируется в течение трех рабочих дней с даты регистрации налогоплательщика в сервисе;
- подключение в сервисе дополнительных услуг, а также использование дополнительных функций осуществляется налогоплательщиком с использованием возможностей сервиса. При подтверждении подключения либо согласия на использование таких услуг налогоплательщик признает, что таковые действия являются его личным волеизъявлением.

ⓘ Обратите внимание: налогоплательщик, подписывая заявление, подтверждает свое согласие с условиями использования сервиса.

После смены первичного пароля в дальнейшем изменять пароль в обязательном порядке не требуется. Однако налогоплательщик может это сделать по собственной инициативе, воспользовавшись разделом «Профиль». Кроме этого, налогоплательщик может временно заблокировать доступ в свой личный кабинет (например, при подозрении, что пароль стал доступен постороннему лицу).

В случаях утраты пароля или блокировки первичного пароля налогоплательщику следует обратиться в любую инспекцию ФНС России для получения нового пароля.

В регистрационной карточке, получаемой налогоплательщиком, указывается, что использование функциональных возможностей сервиса осуществляется без заключения дополнительных соглашений. Подключение в сервисе дополнительных услуг, а также использование дополнительных функций осуществляется налогоплательщиком с использованием возможностей сервиса.

Кроме описанного способа подключения к сервису через получение регистрационной карточки, существует и другой способ получения доступа к личному кабинету.

Налогоплательщик может получить в одном из удостоверяющих центров, аккредитованных в Минкомсвязи России, квалифицированный сертификат ключа проверки электронной подписи, который может храниться на любом носителе — жестком диске, универсальной электронной карте, USB-флеш-накопителе.

Перечень удостоверяющих центров, аккредитованных Минкомсвязи России, в которых можно получить электронную подпись, содержится на сайте: <http://minsvyaz.ru>.

После получения электронной подписи необходимо на стартовой странице сервиса заполнить в электронном виде заявление на подключение. Отметим, что реквизиты, необходимые для идентификации пользователя, считываются с носителя электронной подписи и автоматически подгружаются в форму заявления. Что касается дополнительных реквизитов («Номер телефона», «E-mail»), то они вводятся вручную.

По завершении авторизации налогоплательщику предложат выбрать свой пароль, после чего входить в личный кабинет можно будет с использованием как электронной подписи, так и логина с паролем.

Данный способ доступа к личному кабинету предполагает, что компьютер налогоплательщика соответствует установленным техническим характеристикам: имеется лицензионная программа «Крипто-Про» определенной версии, установлены драйверы ключевых носителей (*eToken*, *RuToken* и т.д.) или драйверы считывателя универсальных электронных карт (картридера).

Очевидно, что вступление в силу ст. 11.2 НК РФ должно активизировать правотворческую деятельность ФНС России в этом направлении. Положения упомянутой статьи НК РФ предусматривают, что порядок и сроки направления налогоплательщиками — физическими лицами уведомления об использовании (об отказе от использования) личного кабинета налогоплательщика для получения от налоговых органов документов устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В связи с этим ФНС России были подготовлены проекты ведомственных приказов «Об утверждении порядка ведения информационного ресурса „Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц“» и «Об утверждении Порядка формирования усиленной неквалифицированной электронной подписи для налогоплательщиков».

В соответствии со ст. 11.2 НК РФ при передаче налогоплательщиками — физическими лицами в налоговый орган через личный кабинет

налогоплательщика документов в электронной форме документы, подписанные усиленной неквалифицированной электронной подписью, сформированной в порядке, установленном федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), в соответствии с требованиями Федерального закона «Об электронной подписи» признаются электронными документами, равнозначными документам на бумажном носителе, подписанным собственноручной подписью налогоплательщика.

Принятие ст. 11.2 НК РФ, определяющей правовой режим личного кабинета налогоплательщика, потребовало внесения ряда изменений и дополнений в текст всего кодекса.

Прежде всего это касается порядка передачи документов налогоплательщиком в налоговую инспекцию. Так, в соответствии с Федеральным законом от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» 1 июля 2015 г. вступили в силу нормы НК РФ, согласно которым налогоплательщик получает право направлять в налоговую инспекцию через свой личный кабинет следующие документы:

- заявления о зачете (возврате) сумм излишне уплаченных (излишне взысканных) налогов, пеней, штрафов (ст. 78, 79 НК РФ);
- налоговые декларации (расчеты) (ст. 80 НК РФ);
- документы, представляемые по требованию налогового органа в порядке ст. 93, 93.1 НК РФ, если они составлены в электронной форме по установленным форматам и т.д.

Кроме этого, поправки, внесенные в Налоговый кодекс РФ и вступившие в силу 1 июля 2015 г., предоставили налоговым органам возможность направлять налогоплательщику через личный кабинет следующие документы:

- акт совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам (ст. 32 НК РФ);
- уведомление о вызове налогоплательщика (ст. 31 НК РФ);
- требование об уплате налога, пеней, штрафов, процентов (ст. 69 НК РФ) и т.д.

Для передачи этих документов через личный кабинет физического лица такой налогоплательщик должен направить в инспекцию уведомление об использовании личного кабинета (абз. 4 п. 2 ст. 11, абз. 2 п. 2 ст. 11.2 НК РФ). После получения инспекцией уведомления и до поступления от физического лица уведомления об отказе от использова-

ния личного кабинета налоговая инспекция не вправе направлять ему указанные документы иными способами.

В соответствии с п. 4 ст. 11.2 НК РФ порядок и сроки направления налогоплательщиками — физическими лицами уведомления об использовании (об отказе от использования) личного кабинета налогоплательщика для получения от налоговых органов документов устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. В связи с этим был принят приказ ФНС России от 08.06.2015 № ММВ-7-17/231@ «Об утверждении формы и формата уведомления об использовании (об отказе от использования) личного кабинета налогоплательщика, а также порядка и сроков его направления в налоговые органы физическими лицами».

Применительно к организациям подобных ограничений в ст. 11.2 НК РФ не установлено. Одно лишь наличия у организации личного кабинета достаточно, чтобы налоговая инспекция направляла ей через него документы. Получение налоговой инспекцией от организации каких-либо уведомлений, касающихся передачи документов через личный кабинет, не требуется. Поэтому, если организация подключила личный кабинет, его следует контролировать, чтобы оперативно узнавать о поступлении документов, переданных налоговым органом.

Личными кабинетами налогоплательщиков могут воспользоваться как налогоплательщики — физические лица, так и налогоплательщики — организации (<http://lk3.nalog.ru>) и индивидуальные предприниматели (<https://lkip.nalog.ru>).

На сегодняшний день использование личного кабинета осуществляется налогоплательщиками — юридическими лицами в соответствии с приказом ФНС России от 14.01.2014 № ММВ-7-6/8@ «О вводе в промышленную эксплуатацию подсистемы „Личный кабинет налогоплательщика юридического лица“»; налогоплательщиками — индивидуальными предпринимателями на основании приказа ФНС России от 26.05.2015 № ММВ-7-6/216@ «О вводе в промышленную эксплуатацию подсистемы „Личный кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя“».

Интернет-сервис «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» позволяет налогоплательщику — юридическому лицу:

- направлять документы, сформированные в электронном виде, для государственной регистрации юридических лиц или внесения изменений в сведения, содержащиеся в ЕГРЮЛ, в налого-

вый орган для осуществления процедур государственной регистрации или внесения изменений в ЕГРЮЛ;

- направлять в налоговый орган пакет документов, подготовленный заранее с использованием иных программных средств, содержащий сообщения налогоплательщика по форме № С-09-2 об участии в российских и иностранных организациях;
- получать услуги по постановке и снятию с учета организации по месту нахождения обособленного подразделения, внесению изменений в сведения об обособленном подразделении на основании формализованных электронных сообщений налогоплательщика (российской организации) по формам № С-09-3-1, С-09-3-2, 1-6-Учет, 3-Учет;
- получать услуги по постановке и снятию с учета российской организации в качестве налогоплательщика единого налога на вмененную деятельность на основании формализованных электронных заявлений налогоплательщика по формам № ЕНВД-1, ЕНВД-3, 3-Учет;
- получать актуальную информацию о задолженности по налогам перед бюджетом, о суммах начисленных и уплаченных налоговых платежей, о наличии переплат, об исполненных налоговым органом решениях на зачет и на возврат излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм, о наличии невыясненных платежей, о принятых решениях об уточнении платежа, об урегулированной задолженности (отсроченной, рассроченной, реструктуризированной, инвестиционному налоговому кредиту), о суммах НДС, заявленных к возмещению, о платежах, списанных с расчетного счета налогоплательщика и не поступивших в бюджет, по которым обязанность налогоплательщика признана исполненной, о неисполненных налогоплательщиком требованиях на уплату налога и других обязательных платежей, о мерах принудительного взыскания задолженности (неисполненные решения о взыскании задолженности за счет денежных средств налогоплательщика и имущества, неисполненные инкассовые поручения, решения о приостановлении операций по счетам);
- составлять и направлять в налоговые органы заявления на уточнение невыясненного платежа, заявления на уточнение платежных документов, в которых налогоплательщик самостоятельно обнаружил ошибки в оформлении, заявления о зачете или возврате переплаты;

- получать уведомление налогового органа об ошибочном указании реквизитов в платежном документе;
- составлять и направлять в налоговые органы заявления для инициирования сверки расчетов с бюджетом;
- получать справку о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам, акт сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;
- подавать запрос на получение справки об исполнении налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов (на бумажном носителе);
- подавать запрос на получение выписки операций по расчетам с бюджетом, перечня бухгалтерской и налоговой отчетности, представленной в отчетном году (в электронном виде);
- получать выписку из ЕГРЮЛ (на бумажном носителе, в электронной форме) в отношении самого себя;
- получать выписку из ЕГРН (о себе) в электронной форме;
- получать информацию о ходе исполнения своих заявлений и запросов, получать электронные документы, составленные налоговым органом по направленным заявлениям;
- составлять и направлять обращение в ФНС России в целях совершенствования налогового законодательства, деятельности ФНС России, информирования о нарушениях законодательства и прав налогоплательщика с целью получения разъяснений в случае отображения в личном кабинете недостоверных или вызывающих вопросы данных об образовании юридического лица, о постановке на учет организации, о расчетах с бюджетом, а также в случае возникновения проблем по работе подсистемы «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» в целом, предложений по ее совершенствованию.

Подробный состав функций приведен в «Руководстве пользователя подсистемы „Личный кабинет налогоплательщика юридического лица“», размещенном на сайте ФНС России.

Для получения доступа к сервису «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» необходимо обеспечить выполнение ряда технических условий, которые определены в приказе ФНС России от 14.01.2014 № ММВ-7-6/8@.

В частности, для подключения к сервису «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» необходимо получить квалифицированный сертификат ключа проверки электронной подписи (КСКПЭП)

в удостоверяющем центре, аккредитованном в сети доверенных удостоверяющих центров Минкомсвязи России, участником которой является ФНС России (Федеральный закон «Об электронной подписи»). Перечень удостоверяющих центров размещен на официальном сайте Минкомсвязи России: <http://minsvyaz.ru/ru/activity/govservices/2>.

Квалифицированный сертификат ключа проверки электронной подписи должен быть выдан на руководителя организации либо лицо, имеющее право действовать без доверенности от имени организации по сведениям ЕГРЮЛ, либо лицо, имеющее действующую доверенность с полными полномочиями. Обязательным условием является наличие в квалифицированном сертификате ключа проверки ИНН юридического лица.

Для управляющей компании квалифицированный сертификат ключа проверки электронной подписи должен содержать фамилию, имя, отчество руководителя управляющей компании и реквизиты той организации, управление которой осуществляется (ИНН, ОГРН).

Могут быть использованы квалифицированные сертификаты ключа проверки электронной подписи, выданные для представления налоговой и бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи.

Индивидуальные предприниматели, как уже отмечалось, также могут иметь свои личные кабинеты налогоплательщика: <https://lkip.nalog.ru>.

В личном кабинете индивидуальные предприниматели могут:

- рассчитать и выбрать наиболее оптимальный режим налогообложения;
- получить сведения о расчетах с бюджетом;
- отправить в инспекцию любое обращение;
- получить сведения из ЕГРИП;
- подать заявление на прекращение деятельности в качестве индивидуального предпринимателя;
- сообщить об участии в российских и иностранных организациях;
- отслеживать информацию о прохождении своих документов и т.д.

Подключение налогоплательщика — индивидуального предпринимателя к личному кабинету возможно по его заявлению, заверенному усиленной квалифицированной электронной подписью или Универсальной электронной картой, либо по Регистрационной карте, которая выдается налогоплательщику должностными лицами при его обращении в инспекции ФНС России. При этом выдача Регистрационной

карты возможна должностными лицами любой инспекции ФНС России по выбору налогоплательщика, независимо от места его постановки на учет (за исключением инспекций, в функции которых не входит взаимодействие с физическими лицами).

Подключиться без дополнительной регистрации можно с помощью логина и пароля от сервиса «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц».

☑ В первой половине 2015 года ФНС России запустила в тестовом режиме личный кабинет налогоплательщика для индивидуальных предпринимателей в 10 регионах. Запуск личного кабинета для индивидуальных предпринимателей на всей территории Российской Федерации планируется в течение 2015 года¹.

Включение в НК РФ ст. 11.2, регулирующей вопросы использования личного кабинета налогоплательщика, требует дальнейшего развития нормативно-правовой базы и принятия ряда новых правовых актов, нацеленных на обеспечение эффективного использования налогоплательщиками своих личных кабинетов и, как следствие, — сокращение бумажного документооборота между налогоплательщиками и налоговыми инспекциями, а также сроков получения документов и расходов, связанных с их направлением.

¹ См.: <http://www.gazeta-unp.ru/articles/3476-lichnyy-kabinet-nalogoplatelshchika-dlya-ip-zapushchen-v-neskolkih-regionah#ixzz3c5kAWSV1>.

Глава 3

Налоговый контроль в форме налогового мониторинга¹

§ 1. Понятие и принципы налогового контроля, контролирующие органы и подконтрольные лица

В связи с установлением в НК РФ новой формы налогового контроля — налогового мониторинга возникает необходимость обратиться к понятию и характеристике общих начал осуществления налогового контроля.

Налоговый контроль представляет собой, во-первых, осуществляемую в соответствии с НК РФ **деятельность налоговых органов** по контролю за соблюдением налогоплательщиками и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. Во-вторых, он является **одним из основных институтов налогового права**, объединяющим правовые нормы, с помощью которых регулируется деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением и исполнением законодательства о налогах и сборах.

Понятие налогового контроля напрямую связано с целью его проведения. Налоговый контроль осуществляется для установления законности поведения налогоплательщиков и налоговых агентов, но никак не определения эффективности или целесообразности их экономического или налогового поведения, их экономической стабильности и устойчивости и т.д. Поэтому налоговый контроль напрямую связан с охранительной функцией налогового права. Он нацелен на исправление любого нарушения законности в налоговой сфере. Налоговый контроль выявляет налоговые правонарушения, которые, в свою очередь, становятся основанием для привлечения правонарушителей к налоговой ответственности.

¹ Данное научное исследование (№ 14-05-0025) выполнено при поддержке Программы «Научный фонд НИУ ВШЭ» в 2015 году.

При этом, помимо реализации охранительной функции, предусматривающей применение к налогоплательщику и налоговому агенту мер убеждения и мер принуждения, налоговый контроль осуществляет также превентивную (профилактическую) функцию и тем самым содействует укреплению налоговой дисциплины, а также развитию налоговой культуры в обществе.

❗ Обратите внимание: в законодательстве о налогах и сборах под налоговым контролем понимается такая деятельность по проверке законности исчисления, удержания и уплаты налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами, которая осуществляется уполномоченными должностными лицами налоговых органов в соответствии с порядком, установленным НК РФ.

Определяемый таким образом налоговый контроль позволяет отличить его от иных видов государственного или муниципального финансового контроля, осуществляемых в сфере публичных финансов по вопросам, касающимся в том числе налогообложения. Помимо налоговых органов, контрольные мероприятия в сфере налогообложения могут проводить таможенные органы (контроль за уплатой НДС, акцизов, таможенных пошлин и таможенных сборов с товаров, ввозимых на таможенную территорию), финансовые органы (контроль за своевременным и в полном объеме исполнением обязанности банков и иных кредитных учреждений по перечислению налоговых платежей в бюджетную систему РФ), контрольно-счетные органы (проверки бюджетополучателей в связи с использованием ими налоговых льгот и т.д.). Однако только налоговые органы проводят контрольные мероприятия в соответствии с порядком, установленным НК РФ. Следовательно, только мероприятия, организуемые в соответствии с НК РФ и проводимые налоговыми органами по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, могут называться налоговым контролем в том смысле, в каком это понятие используется в законодательстве о налогах и сборах.

При этом важно учитывать, что не все контрольные мероприятия, проводимые налоговыми органами, являются мероприятиями по налоговому контролю. Как органы исполнительной власти, налоговые органы наделяются, помимо своей «титульной» функции (контроля за законностью в сфере налогообложения), рядом других контрольных полномочий в иных областях государственного управления — например, полномочиями по осуществлению валютного контроля, контролю за законодательством о контрольно-кассовой технике. Эти полномочия налоговых органов закреплены в Законе РФ от 21.03.1991 № 943-1

«О налоговых органах Российской Федерации», федеральных законах от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и др. Что же касается полномочий налоговых органов по осуществлению налогового контроля, то они могут быть закреплены только в НК РФ.

Определение налогового контроля как деятельности, осуществляемой налоговыми органами и в соответствии с НК РФ, позволяет отличать налоговый контроль от так называемого внутреннего налогового контроля (самоконтроля налогоплательщика, проводимого его специализированными подразделениями), а также от мероприятий по налоговому аудиту.

В структуре правоотношений, возникающих при осуществлении налогового контроля, выделяют:

- участников правоотношений — контролирующий орган и подконтрольное (проверяемое) лицо (субъектный состав правоотношений по налоговому контролю);
- объект налогового контроля — финансово-хозяйственная деятельность подконтрольных лиц, связанная с налогообложением;
- предметы налогового контроля — различного рода денежные и банковские документы, бухгалтерская отчетность, трудовые и гражданские договоры, сметы, отдельные объекты имущества налогоплательщика и т.д.;
- содержание правоотношений — объем прав и обязанностей участников правоотношений по налоговому контролю.

При осуществлении налогового контроля в максимальной степени проявляется публично-правовая природа налогового права, властный характер правового регулирования налоговых отношений. Действия налоговых органов при осуществлении налогового контроля непосредственно затрагивают права и свободы граждан, а потому должны быть четко урегулированы законодательством о налогах и сборах. В связи с этим при проведении мероприятий налогового контроля особое значение приобретает соблюдение установленных правил и процедур. Происходит **процессуализация** налогового контроля и соответствующих контрольных мероприятий.

Преимущественной формой осуществления налогового контроля является **налоговая проверка**, под которой понимается совокупность контрольных действий налогового органа по документальной и фактической проверке законности исчисления,

удержания и перечисления налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами.

В зависимости от места проведения налоговые проверки могут быть камеральными и выездными. **Камеральная налоговая проверка** проводится по месту нахождения налогового органа, осуществляющего контрольные действия. **Выездная налоговая проверка** осуществляется по месту нахождения подконтрольного (проверяемого) лица.

Одним из важнейших принципов налогового контроля является **законность**, которая понимается, с одной стороны, как нацеленность контрольных мероприятий на установление законности поведения налогоплательщиков и налоговых агентов в качестве подконтрольных субъектов, а с другой стороны — как соблюдение налоговыми органами процедурных правил при совершении налоговых мероприятий. В связи с этим к общим началам налогового контроля следует отнести также принципы **документирования результатов налогового контроля и процессуализации контрольных мероприятий**.

Единый порядок проведения налогового контроля не исключает использования особых организационных и юридических правил налогового контроля в отдельных ситуациях, особо оговоренных в самом Налоговом кодексе РФ (например, при использовании системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции).

Налоговый контроль должен отвечать требованиям **всеобщности и полноты охвата**. Это принцип не раз комментировался органами правоприменения.



Так, Конституционный Суд РФ в своем определении от 25.01.2007 № 95-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Черемисиной Ольги Николаевны на нарушение ее конституционных прав положениями абзаца первого статьи 87, пунктов 1 и 4 статьи 100 и пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» отметил, что налоговому контролю подлежат как организации, так и физические лица независимо от приобретения или утраты ими специального правового статуса, занятия определенной деятельностью, перехода под действие отдельных налогов или специальных налоговых режимов.

Важным организационным принципом налогового контроля выступает **плановый и регулярный характер его проведения**.

В ходе налогового контроля должностные лица налоговых органов обязаны в качестве приоритета при организации и планирова-

нии контрольных мероприятий ориентироваться на **защиту прав и законных интересов налогоплательщиков**: налоговое законодательство обязывает их **хранить налоговую тайну, не допускает вмешательства в хозяйственную деятельность налогоплательщиков и причинения им неправомерного вреда** в результате проведения контрольных мероприятий.

Должностные лица налоговых органов при проведении контрольных мероприятий исполняют обязанность, закрепленную НК РФ при установлении правового статуса налогового органа, — обязанность корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство (ст. 33 НК РФ).

Кроме этого, установлено, что налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий или бездействия, а равно неправомерных действий или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей (ст. 35 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ содержит запретительную норму, в соответствии с которой при осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике, полученной в нарушение положений российского законодательства, а также в нарушение требования об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую и аудиторскую тайну (ст. 82 НК РФ).

Контролирующим субъектом в правоотношениях по налоговому контролю выступают налоговые органы и их должностные лица.

Как уже отмечалось ранее, налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджетную систему РФ.

В эту единую систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, — **Федеральная налоговая служба (ФНС России)**, а также ее **территориальные органы**, к которым относятся:

- межрегиональные налоговые инспекции ФНС России;
- управления ФНС России по субъектам РФ;
- территориальные налоговые инспекции.

Межрегиональные налоговые инспекции можно классифицировать следующим образом:

- по федеральным округам;
- по функциональному признаку: межрегиональная налоговая инспекция по централизованной обработке данных; межрегиональная инспекция по ценообразованию для целей налогообложения; межрегиональная инспекция по камеральному контролю;
- по крупнейшим налогоплательщикам (каждая инспекция контролирует крупнейших налогоплательщиков в определенной сфере экономики — нефте- и газодобывающие предприятия, предприятия — плательщики акцизов, энергетические предприятия, предприятия военно-промышленного комплекса; банки и т.д.).

Территориальные налоговые инспекции представляют собой территориальные органы ФНС России, создаваемые на межрайонном, городском (районном) уровнях.

Основной объем работы по осуществлению мероприятий по налоговому контролю ложится на территориальные налоговые инспекции и межрегиональные налоговые инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

Типовые положения о территориальных органах Федеральной налоговой службы утверждены приказом Минфина России от 17.07.2014 № 61н.

Осуществляя мероприятия по налоговому контролю, налоговые органы взаимодействуют с иными государственными органами, осуществляющими деятельность в области налогообложения и смежных областях (таможенными органами, государственными внебюджетными фондами и др.), а также с правоохранительными органами (органами внутренних дел, следственными органами и др.).

В рамках такого межведомственного взаимодействия, порядок осуществления которого устанавливается соглашениями, заключаемыми между заинтересованными сторонами, происходит обмен информацией о выявленных нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых проверках в налоговой сфере и т.д. (см., например, Соглашение от 13.10.2010 о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой).

Ранее упоминалось, что при осуществлении налогового контроля подконтрольными лицами являются налогоплательщики и налоговые агенты. Для того чтобы собрать сведения обо всех организациях и фи-

зических лицах, участвующих в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков, законодательством о налогах и сборах предусмотрен учет организаций и физических лиц в налоговых целях.

Организации, имеющие статус юридического лица, и индивидуальные предприниматели подлежат постановке на учет в налоговых органах по факту их государственной регистрации. Постановка на учет вновь созданной организации осуществляется в налоговом органе по месту нахождения лица на основе сведений, которые содержатся в ЕГРЮЛ. Постановка на учет индивидуальных предпринимателей осуществляется по месту жительства на основании сведений, содержащихся в ЕГРИП.

Организации, имеющие обособленные подразделения, подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения **каждого** своего обособленного подразделения.

Учет физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, ведется по месту их жительства, т.е. по адресам, по которым данные физические лица зарегистрированы.

Учету в налоговых органах подлежат также налогоплательщики — организации и физические лица, имеющие в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) объекты недвижимости и транспортные средства. В этом случае постановка на учет осуществляется в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества и (или) транспортного средства.

При изменении места нахождения или места жительства налогоплательщика, а также в случае реорганизации или ликвидации налогоплательщика-организации, налоговый орган снимает налогоплательщика с учета.

При постановке на учет налогоплательщик получает свидетельство или уведомление о постановке на учет в налоговом органе. Важно отметить, что с момента постановки на учет все сведения о налогоплательщике становятся налоговой тайной.

Каждому налогоплательщику присваивается **единый по всем видам налогов и сборов и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)**. Налогоплательщик указывает свой ИНН во всех документах, подаваемых в налоговый орган, — налоговых декларациях, заявлениях, отчетах и т.д.

На основе данных налогового учета ФНС России ведет ЕГРН в порядке, установленном Правительством РФ.

§ 2. Понятие налогового мониторинга

Налоговый кодекс РФ с 1 января 2015 г. предусматривает новую форму налогового контроля — налоговый мониторинг. Изменения были внесены Федеральным законом № 348-ФЗ, который дополнил НК РФ разд. V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга». Данный раздел состоит из двух глав: гл. 14.7 «Налоговый мониторинг. Регламент информационного взаимодействия» и гл. 14.8 «Порядок проведения налогового мониторинга. Мотивированное мнение налогового органа».

В этом параграфе исследуются предпосылки введения новой формы налогового контроля, определяются ее цели, рассматриваются понятие налогового мониторинга и содержание налогового мониторинга как формы налогового контроля.

Следует отметить, что принятие Федерального закона № 348-ФЗ и, как следствие, введение новой формы налогового контроля имело свои предпосылки. Так, ФНС России с 2012 года реализовывала проект по горизонтальному мониторингу, который являлся некоторым экспериментом по внедрению новой формы налогового контроля.

Горизонтальный мониторинг представляет собой осуществление налоговым органом процедуры отслеживания и анализа налоговых рисков по финансово-хозяйственным операциям, проведенным и запланированным крупными налогоплательщиками. Целью горизонтального мониторинга выступает создание партнерских взаимоотношений налоговых органов с крупными налогоплательщиками путем своевременного реагирования и предупреждения осуществления ими рисков операций, которые могут привести к нарушениям налогового, валютного и иного законодательства, контроль за которым осуществляется налоговыми органами¹. По мнению Н.А. Саттаровой, «горизонтальный мониторинг по сути является предварительным контролем, осуществляемым в целях предотвращения нарушений законодательства о налогах и сборах»².

Проект основывался на Соглашении от 25.12.2012 о расширенном информационном взаимодействии, заключенном между ФНС России и компаниями ОАО «Русгидро», ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС», ОАО «Мо-

бильные ТелеСистемы», «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.», а также на одноименном Соглашении от 26.03.2013, заключенном между ФНС России и компанией ОАО «Северсталь». Интересным представляется то, что термин «соглашение» заимствован из Руководства Организации экономического сотрудничества и развития по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций и понимается как выработка согласительной позиции на принципах равной информированности, открытости и взаимного доверия (см. письмо ФНС России от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения»).

В соответствии с указанными соглашениями налогоплательщики предоставили налоговым органам возможность осуществлять мониторинг финансово-хозяйственных операций путем раскрытия налогоплательщиками информации о своей деятельности и предоставления любых документов и разъяснений по сделкам по запросу налогового органа. В то же время налоговые органы оказывали налогоплательщикам регулярные консультации по вопросам налогообложения, что позволило компаниям заранее согласовывать свои позиции с ФНС России, получая рекомендации инспекторов по возникающим в процессе текущей деятельности налоговым рискам¹. Проект по внедрению горизонтального мониторинга был нацелен на проверку возможности взаимодействия и информационного обмена между компаниями и налоговыми органами и получил положительную оценку участниками данного эксперимента. А.Ю. Ильин отмечает, что сущность горизонтального мониторинга как метода налогового контроля заключается во взаимном доверии налогового органа и налогоплательщика². Реализация проекта позволила сформировать более четкое представление как у налогоплательщиков, так и у налоговых органов о новом для российского законодательства явлении, а именно о горизонтальном мониторинге. Понятие «горизонтальный мониторинг» было заменено Федеральным законом № 348-ФЗ на понятие «налоговый мониторинг», который стал новой формой налогового контроля, предусмотренной НК РФ.

➡ Таким образом, можно сделать вывод, что принятие Федерального закона № 348-ФЗ стало результатом успешной реали-

¹ См.: Гензель В. Практика применения горизонтального мониторинга // Налоговый вестник. 2013. № 6. С. 65.

² Саттарова Н.А. Горизонтальный мониторинг как фактор эффективности налогового администрирования // Финансовое право. 2014. № 10. С. 25.

¹ См.: Коршунова М.В. Горизонтальный мониторинг и развитие налогового контроля в РФ // Финансы. 2013. № 3. С. 33.

² См.: Ильин А.Ю. Горизонтальный мониторинг — новый метод в системе налогового контроля // Финансовое право. 2014. № 10. С. 7.

зации указанного проекта и внедрения налогового мониторинга как новой формы налогового контроля.

Представляется необходимым определить цели, принимаемые во внимание законодателем при принятии решения о введении новой формы налогового контроля, а именно налогового мониторинга. Отметим, что целью налогового контроля в форме мониторинга является получение налоговым органом объективной информации о данных бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика, отслеживание правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов путем предоставления доступа к информационным системам налогоплательщика или представления необходимых документов. Кроме этого, налоговый мониторинг призван сократить количество мероприятий налогового контроля, проводимых в отношении налогоплательщика, и снизить административную нагрузку налогоплательщиков. А. Никифоров указывает, что данная форма контроля направлена на обеспечение более оперативного и технологичного взаимодействия с налогоплательщиком¹. Помимо этого, в качестве цели налогового мониторинга выделяется повышение уровня доверительного взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков, а также предупреждение осуществления налогоплательщиком рискованных операций, налоговое консультирование, разрешение налоговых споров в досудебном порядке². Иными словами, взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков нацелено на установление партнерских взаимоотношений, которые будут способствовать снижению налоговых рисков за счет предсказуемости налогового контроля и, как следствие, позволят предупредить совершение налоговых правонарушений.

➔ **Таким образом**, можно сформировать основные цели налогового контроля в форме налогового мониторинга. В первую очередь его целью является повышение качества проведения налогового контроля благодаря прозрачности и прогнозируемости взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, созданию доверительных отношений. Налоговый мониторинг также позволит сократить объем и частоту проведения иных мероприятий налогового контроля и, как следствие, минимизиро-

¹ См.: Никифоров А. Новая форма контроля // ЭЖ-Юрист. 2014. № 50. С. 5.

² См.: Ильин А.Ю. Горизонтальный мониторинг — новый метод в системе налогового контроля. С. 5.

вать вмешательство налоговых органов в текущую деятельность налогоплательщиков и сократить издержки налоговых органов, связанные с проведением налоговых проверок. Наконец, предупреждение рискованных операций в связи с возможностью проведения консультаций налогоплательщиков и налоговых органов приведет к уменьшению количества совершаемых налоговых правонарушений и разрешению налоговых споров в досудебном порядке.

Рассмотрев предпосылки создания новой формы налогового контроля и определив ее цели, следует указать предмет налогового мониторинга и дать определение соответствующему понятию. Согласно п. 1 ст. 105.26 НК РФ предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — организацию. На проведение налогового мониторинга уполномочен налоговый орган, который осуществляет данную форму налогового контроля на основании решения о проведении налогового мониторинга. Таким образом, налоговый мониторинг представляет собой форму налогового контроля, осуществляемого налоговыми органами, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов налогоплательщиками-организациями. На основании данного понятия можно определить субъектный состав правоотношений, возникающих в связи с проведением налогового мониторинга.

Участниками налогового мониторинга могут быть налоговые органы и налогоплательщики-организации, обратившиеся в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга. Однако законодатель в п. 3 ст. 105.26 НК РФ устанавливает ряд условий, которые организация должна соблюсти перед тем, как направить заявление в налоговый орган.

⇨ Во-первых, совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ за календарный год, предшествующий году, в котором организация представляет заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, должна составлять не менее 300 млн руб.

⇒ Во-вторых, объем полученных организацией доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, должен образовывать сумму, равную не менее 3 млрд руб.

⇒ В-третьих, совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, должна быть не менее 3 млрд руб.

ⓘ Обратите внимание: все перечисленные условия должны выполняться налогоплательщиком-организацией одновременно.

Интересным представляется тот факт, что проект Федерального закона № 529630-6 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в редакции, принятой Государственной Думой в первом чтении 1 июля 2014 г. (далее — Проект Федерального закона № 529630-6), существенно ограничивал круг участников налогового мониторинга, устанавливая более высокие суммовые критерии. В частности, предусмотренная в Проекте Федерального закона № 529630-6 совокупная сумма федеральных налогов, согласно данным налоговых деклараций (расчетов), составляла не менее 500 млн руб., суммарный объем полученных доходов — не менее 5 млрд руб., а совокупная стоимость активов организации должна была быть не менее 10 млрд руб. Помимо этого, участники консолидированной группы налогоплательщиков лишались права являться стороной соглашения о расширенном информационном взаимодействии (налоговом мониторинге). Окончательная редакция Проекта Федерального закона № 529630-6, принятая в третьем чтении 24 октября 2014 г., значительно расширила сферу применения новой формы налогового контроля, снизив суммовые критерии и предоставив компаниям — членам консолидированной группы налогоплательщиков возможность быть участниками налогового мониторинга.

Итак, если размер налогов, объем доходов и стоимость активов отвечают требованиям, указанным в п. 3 ст. 105.26 НК РФ, организация может не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг, представить в инспекцию по месту своего нахождения (месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика) заявление по форме, утвержденной ФНС России. Помимо заявления организации следует представить регламент информацион-

ного взаимодействия по форме, установленной ФНС России, информацию об организациях, о физических лицах, которые прямо и (или) косвенно участвуют в организации, представляющей заявление о проведении налогового мониторинга, и при этом доля такого участия составляет более 25%, а также учетную политику для целей налогообложения организации, действующую в календарном году, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга. Ключевым документом такого мероприятия налогового контроля, как налоговый мониторинг, является регламент информационного взаимодействия, в котором налогоплательщик-организация отражает порядок представления налоговому органу документов (информации), служащих основаниями для исчисления (удержания), уплаты (перечисления) налогов и сборов и (или) доступа к информационным системам организации, в которых содержатся указанные документы (информация), по выбору организации. По общему правилу указанные документы (информация) представляются налогоплательщиком-организацией в электронной форме, однако в случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками таких документов, в то время как порядок такого ознакомления также указывается в регламенте информационного взаимодействия.

Неисполнение организацией регламента информационного взаимодействия, которое стало препятствием для проведения налогового мониторинга, является основанием для досрочного прекращения налогового контроля в форме налогового мониторинга. Отметим, что Проект Федерального закона № 529630-6 в редакции, принятой Государственной Думой в первом чтении 1 июля 2014 г., не рассматривал неисполнение организацией регламента информационного взаимодействия в качестве причины досрочного прекращения налогового мониторинга, а лишь ограничивался такими основаниями, как выявление налоговым органом факта представления организацией недостоверной информации в ходе проведения налогового мониторинга и систематическое (два раза и более) непредставление налоговому органу в ходе проведения налогового мониторинга документов (информации). Данные основания для досрочного прекращения налогового мониторинга также содержатся в окончательной редакции Проекта Федерального закона № 529630-6 и, как следствие, в п. 1 ст. 105.28 НК РФ.

Проведение налогового мониторинга начинается с 1 января года, за который проводится налоговый мониторинг, и оканчивается 1 октября года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг. Периодом признается календарный год, следующий за го-

дом, в котором организация представила в налоговый орган заявление о проведении налогового мониторинга. По результатам рассмотрения заявления о проведении налогового мониторинга и документов (информации), представленных организацией, руководитель или заместитель руководителя налогового органа до 1 ноября года, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга, принимает решение о проведении налогового мониторинга либо решение об отказе в проведении налогового мониторинга.

В ходе проведения налогового мониторинга налогоплательщик-организация вправе запросить мотивированное мнение налогового органа, отражающее позицию налогового органа, при наличии у организации сомнений или в случае неясности по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов за период проведения в отношении этой организации налогового мониторинга по результатам совершенных фактов хозяйственной жизни организации. Если при проведении налогового мониторинга налоговым органом установлен факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) организацией налогов и сборов, мотивированное мнение может составляться по инициативе налогового органа.

Достижению определенной ранее цели налогового мониторинга, а именно повышению качества проведения налогового контроля благодаря прозрачности и прогнозируемости взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов, способствует тот фактор, что налогоплательщик освобождается от налоговой ответственности в случае действия в полном соответствии с официальной позицией налоговых органов. Согласно пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ обстоятельством, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, является выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга. Однако эти положения не применяются, если мотивированное мнение налогового органа составлено на основании неполной или недостоверной информации, представленной компанией. Представляется, что положение об освобождении от налоговой ответственности в случае следования соответствующему мотивированному мнению стимулирует налогоплательщиков избрать такую форму налогового контроля, как налоговый мониторинг, в связи с тем, что оно снижает риски организаций в спорных ситуациях и повышает уровень доверия к налоговому органу.

Еще одним фактором, делающим налоговый мониторинг наиболее предпочтительной формой налогового контроля, является гарантия освобождения налогоплательщиков, участвующих в налоговом мониторинге, от налоговых проверок в течение действия налогового мониторинга. Предусмотрено, что в период проведения налогового мониторинга в отношении налогоплательщика не могут проводиться камеральные и выездные налоговые проверки, кроме исключительных случаев. Подчеркнем, что Проект Федерального закона № 529630-6 в редакции, принятой Государственной Думой в первом чтении 1 июля 2014 г., предусматривал ограничение на проведение только лишь выездных проверок. В действующей редакции НК РФ выездная проверка вправе осуществляться при проведении выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговый мониторинг, при досрочном прекращении налогового мониторинга, а также при невыполнении налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа. Важным обстоятельством является то, что предмет выездной налоговой проверки, в случае наступления одного из указанных обстоятельств, представляет собой правильность исчисления и своевременность уплаты налогов в соответствии с мотивированным мнением.

➔ Таким образом, налоговый мониторинг представляет собой форму налогового контроля, осуществляемого налоговыми органами, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов налогоплательщиками-организациями. Целями налогового мониторинга являются повышение качества проведения налогового контроля, развитие взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, уменьшение количества проводимых налоговых проверок, минимизация риска совершаемых налогоплательщиками операций и предупреждение совершения налоговых правонарушений. Правовой основой проведения налогового мониторинга как формы налогового контроля является разд. V. 2 НК РФ.

§ 3. Порядок проведения налогового мониторинга

Установление новой формы налогового контроля — налогового мониторинга позволяет в очередной раз обозначить одну из проблем науки налогового права о соотношении форм и мероприятий налогового контроля. Справедливо в качестве предпосылки названной проблемы указывают абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ, в соответствии с которым налого-

вый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ. Приведенная норма позволяет сделать вывод о том, что перечень форм налогового контроля в действующем налоговом законодательстве является открытым¹. По мнению А.А. Копиной, такая юридическая техника НК РФ способствует смешению понятий «форма налогового контроля» и «мероприятия налогового контроля»². В поддержку своей позиции автор также приводит нормы: п. 5 ст. 93 НК РФ, согласно которому «в ходе проведения налоговой проверки, иных мероприятий налогового контроля...»; пп. 11 п. 3 ст. 100 НК РФ, согласно которому в акте должны содержаться сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки. Из анализа приведенных норм следует справедливый вывод А.А. Копиной о том, что согласно НК РФ налоговая проверка является и формой, и мероприятием налогового контроля, при этом в рамках налоговой проверки могут быть проведены и другие мероприятия налогового контроля³.

Необходимо подчеркнуть, что в современном российском законодательстве о налогах и сборах не определены такие понятия налогового права, как «форма налогового контроля» и «мероприятие налогового контроля», что в научной литературе относят к несовершенству норм действующего НК РФ⁴.

А.Ю. Ильин понимает форму налогового контроля как способ конкретного выражения и организации контрольных действий налоговым органом, осуществляемых на постоянной основе в отношении всех подлежащих такому контролю субъектов⁵.

¹ См.: *Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы*: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. М., 2013.

² См.: *Копина А.А.* Дифференциация видов налогового контроля в зависимости от категорий налогоплательщиков // *Финансовое право*. 2014. № 10. С. 7–13.

³ См.: Там же.

⁴ См.: *Ильин А.Ю.* Юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля // *Финансовое право*. 2014. № 1. С. 28; *Мухамедеева Г.А.* Налоговый контроль исполнения соглашений в налоговом праве // *Финансовое право*. 2014. № 10. С. 14.

⁵ См.: *Ильин А.Ю.* Юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля.

Л.А. Чулкова разграничивает понятия налогового контроля и мероприятия налогового контроля, указывая, что налоговый контроль — это цель, а мероприятия налогового контроля — средства, позволяющие достигать данную цель, из чего следует, что налоговый контроль реализуется посредством проведения определенных мероприятий. Автор называет мероприятия налогового контроля определенными фактическими действиями налогового органа, осуществляемыми в целях реализации налогового контроля¹. Соглашаясь с обоснованностью приведенного подхода, заключающимся именно в формальной определенности действий налогового органа, составляющих суть конкретного мероприятия налогового контроля, сожалеем, что реализация такого подхода до сих пор не нашла своего отражения в налоговых нормах.

Вновь введенный в НК РФ налоговый мониторинг — это форма налогового контроля, построенная на добровольности и высокой степени доверия между налогоплательщиком и налоговым органом, реализующая применение концепции «горизонтального мониторинга». Названная концепция подразумевает применение альтернативных (внесудебных) способов урегулирования налоговых споров между налоговыми органами и налогоплательщиками. Применение концепции «горизонтального мониторинга» обусловлено целью ФНС России расширить взаимодействие и информационный обмен с налогоплательщиками, направленные на соблюдение последними законодательства РФ о налогах и сборах, повышение предсказуемости налогового регулирования и качества администрирования налогоплательщиков².

В связи с этим особый интерес представляет анализ гл. 14.8 действующего НК РФ «Порядок проведения налогового мониторинга. Мотивированное мнение налогового органа».

Согласно п. 1 ст. 105.29 НК РФ налоговый мониторинг проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями по месту нахождения налогового органа. Проведению налогового мониторинга предшествует представление налогоплательщиком заявления о проведении налогового мониторинга не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг, в налоговый орган по месту его нахождения. В этом аспекте интересна позиция Правового управле-

¹ См.: *Чулкова Л.А.* Мероприятия налогового контроля. Судебная практика // *Налоговый вестник*. 2014. № 4. С. 91–103.

² См.: *Чистякова Л.* Налоговый мониторинг — новая форма налогового контроля в РФ // *Налоговый вестник*. 2014. № 12. С. 16–25.

ния Аппарата Государственной Думы, согласно которой «рассмотрение налоговым органом заявления налогоплательщика о заключении соглашения о расширенном информационном взаимодействии... является, по сути, юридически значимым действием, в связи с чем предлагается рассмотреть возможность установления за такое рассмотрение государственной пошлины» (см. заключение Правового управления Аппарата Государственной Думы от 23.06.2014 № 2.2-1/3447 «По проекту Федерального закона № 529630-6 „О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации“»). Данное предложение не было реализовано при принятии Федерального закона № 348-ФЗ.

Вместе с заявлением организация представляет в налоговый орган следующие документы:

- 1) регламент информационного взаимодействия по установленной ФНС России форме — специальный документ, закрепляющий детали сотрудничества между организацией и налоговым органом, в частности, организация может предоставить налоговому органу доступ к своим информационным системам, регламентировать условия ознакомления налоговых инспекторов с подлинниками документов¹ (см. приказ ФНС России от 07.05.2015 № ММВ-7-15/184@ «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним»);
- 2) информацию об организациях и физических лицах, которые прямо или косвенно участвуют в организации с долей участия более 25%;
- 3) учетную политику для целей налогообложения на текущий год.

Налоговый орган при проведении налогового мониторинга имеет право обращаться к организации с требованием о представлении необходимых пояснений и (или) внесении соответствующих исправлений в следующих случаях:

- выявлены противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах (информации);
- выявлены несоответствия сведений, представленных организацией, сведениям, содержащимся в документах, которые имеются у налогового органа.

При выявлении названных противоречий и (или) несоответствий налоговый орган сообщает об этом организации с требованием пред-

ставить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в течение 10 дней.

Новеллой налогового законодательства является и процедура составления налоговым органом мотивированного мнения. Законодатель возложил на налоговый орган обязанность составить такое мотивированное мнение в порядке, предусмотренном ст. 105.30 НК РФ, если после рассмотрения представленных организацией пояснений либо при их отсутствии налоговый орган установит факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) налогов и сборов.

При проведении налогового мониторинга налоговый орган вправе истребовать у организации необходимые документы (информацию), пояснения, связанные с правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов. Истребуемые документы (информация), пояснения могут быть представлены организацией в налоговый орган любым из нижеперечисленных способов:

- 1) лично;
- 2) через представителя;
- 3) путем направления по почте заказным письмом;
- 4) путем передачи в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи;
- 5) путем передачи в порядке, предусмотренном регламентом информационного взаимодействия.

Тем не менее, в соответствии с п. 6 ст. 105.29 НК РФ, в рамках налогового мониторинга устанавливается запрет на повторное истребование документов. Таким образом, если организацией уже представлялись в налоговый орган документы в виде заверенных копий, то дублировать их более не придется.

Порядок представления документов организацией в рамках проведения налогового мониторинга самым подробным образом урегулирован нормами НК РФ. Например, представление документов при такой форме налогового контроля, как налоговый мониторинг, производится на бумажном носителе в виде заверенных организацией копий. Законодательством установлен запрет для налоговых органов (их должностных лиц) требовать от организации нотариального удостоверения представляемых копий документов, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Такой запрет корреспондирует норме п. 1 ст. 105.29 НК РФ и означает, что налоговый мониторинг будет осуществляться налоговым инспектором по общему правилу без выхода в организацию

¹ См.: *Мошкович М.Г.* Налоговый мониторинг вместо проверок // Главная книга. 2015. № 3. С. 34–36.

с проверкой. Инспектор будет использовать при налоговом мониторинге не только данные, представленные организацией, но и иные сведения, уже имеющиеся ранее в распоряжении налоговых органов (п. 2 ст. 105.29 НК РФ)¹.

Организация вправе направить истребуемые у нее документы в налоговый орган в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, если такие документы составлены ею в электронной форме по установленным ФНС России форматам. В настоящее время действует Порядок направления требования о представлении документов (информации) и порядок представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденный приказом ФНС России от 17.02.2011 № ММВ-7-2/168@.

По общему правилу документы (информация), пояснения, которые были истребованы в соответствии с п. 3 ст. 105.29 НК РФ при проведении налогового мониторинга, должны быть представлены организацией в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования. Однако НК РФ предусматривает исключения из приведенного правила. Так, если организация не имеет возможности представить истребуемые документы (информацию), пояснения в течение 10-дневного срока, эта организация в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов (информации), пояснений, должна в письменной форме:

- 1) уведомить должностных лиц налогового органа, проводящих налоговый мониторинг, о невозможности представления в указанный срок документов (информации), пояснений;
- 2) указать причины, по которым истребуемые документы (информация), пояснения не могут быть представлены в установленный НК РФ срок;
- 3) указать сроки, в течение которых организация сможет представить истребуемые документы (информацию), пояснения.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании указанного уведомления в течение двух дней со дня его получения продлить сроки представления организацией документов (информации), пояснений или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

¹ См.: Акинъшина И.М. Комментарий к Федеральному закону от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Нормативные акты для бухгалтера. 2015. № 1–2. С. 16–18.

Статья 105.30 НК РФ посвящена категории «мотивированное мнение налогового органа», которая имеет особое значение в рамках налогового мониторинга. С. Ремчуков полагает, что мотивированное мнение налогового органа — основной документ, ради которого и вводилась такая форма налогового контроля, как мониторинг, именно в нем отражается позиция налоговых органов по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов¹. Мотивированное мнение подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и направляется организации при проведении налогового мониторинга.

Мотивированное мнение налогового органа составляется в двух случаях.

⇒ **Во-первых, по инициативе самого налогового органа.** В соответствии с п. 3 ст. 105.30 НК РФ это происходит, если налоговый орган установит факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) организацией налогов и сборов. Данное решение направляется организации в течение пяти дней со дня его составления. Подчеркнем, что мотивированное решение, инициатива оформления которого исходит от налогового органа, не может быть составлено позднее чем за три месяца до окончания срока проведения налогового мониторинга (т.е. до 1 июля года, следующего за тем, в котором проводился налоговый мониторинг)².

⇒ **Во-вторых, по запросу организации.** Такой запрос направляется организацией в налоговый орган, проводящий налоговый мониторинг, при наличии у нее сомнений или в случае неясности по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов за период проведения в отношении этой организации налогового мониторинга по результатам совершенных фактов хозяйственной жизни организации. Запрос направляется организацией в налоговый орган не позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг, а также обязательно содержит занимаемую организацией позицию по указанным вопросам. Мотивированное же мнение налогового органа в ответ на данный запрос организации

¹ См.: Ремчуков С. Налоговый мониторинг по-русски // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». 2015. № 7. С. 13–16.

² См.: Там же.

должно быть направлено организации в течение месяца с момента поступления соответствующего запроса. Правда, данный срок может быть продлен налоговым органом еще на один месяц, если его должностным лицам для выражения своего мнения потребуются дополнительные документы или информация, которые, кстати говоря, они могут истребовать как у самой организации, так и у иных лиц¹. О продлении срока направления мотивированного мнения налоговый орган сообщает организации в письменной форме в течение трех дней со дня принятия соответствующего решения.

В соответствии с п. 6 ст. 105.30 НК РФ на организацию возложена обязанность по уведомлению налогового органа, составившего мотивированное мнение, о согласии или несогласии с этим мнением налогового органа в течение одного месяца со дня его получения с приложением документов, подтверждающих выполнение указанного мотивированного мнения (при их наличии) или разногласий. Мотивированное мнение налогового органа может быть выполнено организацией:

- 1) путем учета изложенной в нем позиции налогового органа в налоговом учете;
- 2) путем учета изложенной в нем позиции налогового органа в налоговой декларации (расчете);
- 3) путем подачи уточненной налоговой декларации (расчета);
- 4) иным способом.

При получении разногласий от организации налоговый орган обязан в течение трех дней со дня их получения направить эти разногласия со всеми имеющимися у него материалами для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры, предусмотренной ст. 105.31 НК РФ, в ФНС России.

Следует иметь в виду, что организация может быть привлечена к налоговой ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ, если в течение одного месяца со дня получения мотивированного мнения налогового органа в рамках налогового мониторинга она не уведомит налоговый орган о своем согласии с ним или не направит разногласия на мотивированное мнение.

При направлении налоговым органом мотивированных мнений в ходе проведения налогового мониторинга в адрес организации на налоговый орган законодателем возложена обязанность в срок не позднее двух месяцев с даты окончания проведения налогового мониторинга

¹ См.: Ремчуков С. Указ. соч.

уведомить организацию о наличии (об отсутствии) невыполненных мотивированных мнений.

При проведении налогового мониторинга налоговый орган не вправе направлять организации мотивированное мнение по вопросам, связанным с осуществлением контроля соответствия цен, примененных организацией в контролируемых сделках, рыночным ценам.

Как уже отмечалось выше, ст. 105.31 НК РФ регламентирует проведение взаимосогласительной процедуры. Напомним, что названная процедура проводится в случае несогласия организации с мотивированным мнением налогового органа, когда такой организацией в течение месяца со дня получения мотивированного мнения налогового органа в последний представляются разногласия (п. 8 ст. 105.30 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 105.31 НК РФ инициатором взаимосогласительной процедуры после получения разногласий и материалов, представленных налоговым органом, является ФНС России.

Взаимосогласительная процедура проводится руководителем (заместителем руководителя) ФНС России в течение одного месяца со дня получения разногласий и материалов, представленных налоговым органом, с участием налогового органа, которым составлено мотивированное мнение, и организации (ее представителя), представившей разногласия.

По итогам взаимосогласительной процедуры на ФНС России возложена обязанность по уведомлению организации:

- 1) об изменении мотивированного мнения;
- 2) об оставлении мотивированного мнения без изменения.

Уведомление об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения должно быть подписано руководителем (заместителем руководителя) ФНС России. Такое уведомление вручается или направляется организации в течение трех дней со дня его составления.

Согласно п. 5 ст. 105.31 НК РФ организация в течение одного месяца со дня получения уведомления об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения уведомляет налоговый орган, которым составлено мотивированное мнение, о согласии (несогласии) с мотивированным мнением с приложением документов, подтверждающих выполнение указанного мотивированного мнения (при их наличии). Полагаем, что по аналогии с п. 6 ст. 105.30 НК РФ за несоблюдение обязанности по уведомлению налогового ор-

гана организация привлекается к налоговой ответственности в соответствии с п. 1 ст. 126 НК РФ.

На основании Федерального закона № 348-ФЗ с 1 января 2015 г. выполнение организацией мотивированного мнения налогового органа, направленного ей при проведении процедуры налогового мониторинга, является одним из обстоятельств, которое исключает вину организации в совершении налогового правонарушения. Однако данное правило не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) (пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ).

Оценив совокупность норм разд. V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга», можно отметить большое количество бланкетных норм к актам ФНС России.

15 декабря 2014 г. на Едином портале для размещения информации о разработке федеральными органами исполнительной власти проектов нормативных правовых актов и результатов их общественного обсуждения было размещено уведомление о подготовке проекта нормативного правового акта — приказа ФНС России «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним». Учитывая широкий круг лиц, которых затрагивает действие названного акта ФНС России, с сожалением отмечаем, что в процессе публичного обсуждения уведомления, проекта акта и сводного отчета, а также в ходе публичных консультаций по проекту акта с субъектами предпринимательской деятельности замечания и предложения не поступали.

Проект приказа ФНС России «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним» был подписан руководителем ФНС России М.В. Мишустинным 7 мая 2015 г., ему был присвоен № ММВ-7-15/184@. 21 мая 2015 г. он был зарегистрирован в Минюсте России за № 37353.

Приказом ФНС России от 07.05.2015 № ММВ-7-15/184@ «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним» утверждены:

- 1) форма регламента информационного взаимодействия;
- 2) требования к регламенту информационного взаимодействия;
- 3) форма заявления о проведении налогового мониторинга;
- 4) форма мотивированного мнения налогового органа;

- 5) требования к составлению мотивированного мнения налогового органа;
- 6) форма решения о проведении налогового мониторинга;
- 7) форма решения об отказе в проведении налогового мониторинга.

В целом необходимо констатировать, что внедрение новой формы налогового контроля «налоговый мониторинг» на постоянной основе имело целью поспособствовать сокращению затрат на проведение налоговых проверок, судебных издержек в связи с уменьшением налоговых споров и повышению уровня правовой культуры налогоплательщиков по уплате налогов.

Глава 4

Изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ в связи с принятием Федерального закона «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя»¹

§ 1. Режим свободной экономической зоны в Республике Крым и городе федерального значения Севастополе

В 2014 году по результатам референдума, проведенного среди населения Республики Крым, она официально обрела независимость от Украины. 18 марта 2014 г. между Республикой Крым и Российской Федерацией был подписан Договор о принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов, на основании которого в составе Российской Федерации образовались два новых субъекта: Республика Крым и город федерального значения Севастополь. Конституционный Суд РФ признал данный договор соответствующим Конституции РФ (см. постановление Конституционного Суда РФ от 19.03.2014 № 6-П «По делу о проверке конституционности не вступившего в силу международного договора между Российской Федерацией и Республикой Крым о принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов»).

Имплементация договора в законодательство РФ была выполнена посредством принятия Федерального конституционного закона от 21.03.2014 № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых

субъектов — Республики Крым и города федерального значения Севастополя».

Принятие в состав Российской Федерации новых субъектов, несомненно, оказало большое влияние на жизнь государства, как политическую, так и экономическую. Такое глобальное преобразование затронуло все сферы деятельности страны и потребовало внесения значительных изменений в законодательство РФ, в том числе в налоговое законодательство. Данная глава посвящена изменениям, которым подвергся Налоговый кодекс РФ в связи с образованием в составе Российской Федерации новых субъектов: Республики Крым и города федерального значения Севастополя.

Самым значительным и, несомненно, важнейшим изменением, связанным с принятием Республики Крым и города Севастополя в состав Российской Федерации, является создание на территории данных субъектов свободной экономической зоны с 1 января 2015 г. на основании Федерального закона от 29.11.2014 № 377-ФЗ «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя».

Свободной экономической зоной, в соответствии со ст. 1 Соглашения по вопросам свободных (специальных, особых) экономических зон на таможенной территории Таможенного союза и таможенной процедуры свободной таможенной зоны, заключенного в г. Санкт-Петербурге 18 июня 2010 г., является часть территории государства — члена Таможенного союза, на которой действует особый (специальный правовой) режим осуществления предпринимательской и иной деятельности, а также может применяться таможенная процедура свободной таможенной зоны.

Суть данного особого (специального правового) режима заключается в предоставлении резидентам свободной экономической зоны возможности применять особый, более благоприятный по сравнению с общим, режим налогообложения и других более благоприятных условий для осуществления предпринимательской и иной деятельности на указанной территории (ст. 8 названного соглашения). Конкретные льготы, предоставляемые резидентам свободной экономической зоны, устанавливаются национальным законодательством государств — членов Евразийского экономического союза.

Следует отметить, что на данный момент в Российской Федерации не существует свободных экономических зон помимо Республики Крым

¹ Данное научное исследование (№ 14-05-0025) выполнено при поддержке Программы «Научный фонд НИУ ВШЭ» в 2015 году.

и города федерального значения Севастополя. В то же время на территории Российской Федерации действуют две особые экономические зоны в Калининградской и Магаданской областях.

Режим свободной экономической зоны в Республике Крым и городе федерального значения Севастополе включает в себя особое правовое регулирование трудовой деятельности иностранных граждан, въезда на территорию данных субъектов и выезда за их пределы иностранных граждан, а также особенности осуществления деятельности в области морского транспорта (ст. 2 Федерального закона «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя»).

Срок, на который введен режим свободной экономической зоны, составляет 25 лет с возможным продлением в дальнейшем (ч. 1 ст. 9 названного закона).

Для управления свободной экономической зоной на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя были созданы следующие органы:

- уполномоченный Правительством РФ федеральный орган исполнительной власти — Министерство РФ по делам Крыма (см. указ Президента РФ от 31.03.2014 № 190 «О Министерстве Российской Федерации по делам Крыма»)¹;
- экспертные советы по вопросам свободной экономической зоны на территории Республики Крым и на территории города федерального значения Севастополя;
- высший исполнительный орган государственной власти Республики Крым — Совет министров Республики Крым (ч. 3 ст. 2 Закона Республики Крым от 29.05.2014 № 5-ЗРК «О системе исполнительных органов государственной власти Республики Крым»);
- высший исполнительный орган государственной власти города федерального значения Севастополя — Правительство Севастополя (ч. 2 ст. 11 Закона города Севастополя от 14.04.2014 № 1-ЗС «Устав города Севастополя»).

¹ В настоящее время утратил силу в связи с принятием Указа Президента РФ от 15.07.2015 № 368 «Об упразднении Министерства Российской Федерации по делам Крыма и Государственной комиссии по вопросам социально-экономического развития Республики Крым и г. Севастополя», которым функции упраздняемого Министерства РФ по делам Крыма переданы Минэкономразвития России.

§ 2. Изменения, внесенные в часть первую Налогового кодекса РФ

Как было указано выше, одним из преимуществ свободной экономической зоны является льготный режим налогообложения. Введение особого режима налогообложения на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя повлекло за собой необходимость внесения определенных изменений в НК РФ. Соответствующие изменения были внесены Федеральным законом № 379-ФЗ. Закон, как и изменения, внесенные им, вступили в силу с 1 января 2015 г. Основные поправки сводятся к следующему.

Во-первых, организации — участники свободной экономической зоны были лишены права входить в состав консолидированной группы налогоплательщиков. Соответствующее изменение было внесено в п. 6 ст. 25.2 НК РФ. Так как в настоящее время в России свободные экономические зоны существуют лишь на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя, только организации, зарегистрированные на данных территориях, не вправе заключать договор о консолидированной группе налогоплательщиков.

Доказательством того, что организация не имеет статуса участника свободной экономической зоны, как следует из ч. 1 ст. 13 Федерального закона «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя», служит отсутствие регистрации на территории Республики Крым или территории города федерального значения Севастополя, а также постановки на учет на данных территориях. Таким образом, подтвердить то, что организация не является участником свободной экономической зоны, можно с помощью свидетельства о регистрации юридического лица, выписки из ЕГРЮЛ, из содержания которых следует, что организация зарегистрирована не на территории Республики Крым или города федерального значения Севастополя.

Во-вторых, на государственные органы Республики Крым и города федерального значения Севастополя возложена срочная обязанность сообщать налоговым органам данных субъектов имеющиеся у них сведения об объектах недвижимого имущества и их правообладателях. В частности, органы, осуществляющие полномочия в сфере государственной кадастровой оценки объектов недвижимости, землеустройства, государственного мониторинга земель, государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним и государственного ка-

дастрового учета, должны были исполнить данную возложенную на них обязанность в срок до 1 марта 2015 г. Указанные органы, а также органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, Республики Крым и города федерального значения Севастополя, несут обязанность по сообщению сведений о недвижимом имуществе и о транспортных средствах, а также их владельцах в налоговые органы. Такие сообщения должны быть направлены в налоговые органы в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации. Кроме этого, названные органы должны ежегодно до 15 февраля представлять сведения по состоянию на 1 января текущего года о недвижимости, транспортных средствах и их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения. Данное изменение было внесено в ст. 85 НК РФ. Оно направлено на унификацию законодательства в части обмена информацией между органами государственной власти, а именно между налоговыми и другими государственными органами для более эффективного налогового администрирования и предупреждения уклонения от налогов.

В-третьих, уточнены критерии признания сделки контролируемой. До принятия соответствующего изменения сделка могла быть признана контролируемой, если одна из ее сторон являлась резидентом особой экономической зоны, а другая — нет. В связи с введением на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя режима свободной экономической зоны, данная норма потребовала уточнения, так как режим свободной экономической зоны, так же как и особой экономической зоны, предусматривает специальные льготы по налогу на прибыль.

Изменение, внесенное в п. 2 ст. 105.14 НК РФ, предусматривает, что сделка между участником свободной экономической зоны либо резидентом особой экономической зоны и организацией, таковой не являющейся, признается контролируемой в целях налогового контроля.

§ 3. Изменения, внесенные в часть вторую Налогового кодекса РФ

Помимо вышеуказанных поправок Федеральный закон № 379-ФЗ внес ряд изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ. Рассмотрим основные из них.

1. Налог на добавленную стоимость

Во-первых, Федеральным законом № 379-ФЗ уточнен порядок определения налоговой базы по НДС на территориях Республики Крым и го-

рода федерального значения Севастополя. Соответствующие правовые нормы нашли свое отражение в ст. 162.2 НК РФ.

В указанной статье НК РФ рассматриваются случаи совершения хозяйственных операций между организациями (индивидуальными предпринимателями), при которых возникают трудности с определением налоговой базы по НДС.

Моментом определения налоговой базы по НДС, в соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ, является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты либо частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Налогоплательщики имеют право уменьшить сумму НДС, которую они обязаны уплатить в бюджет, на сумму налоговых вычетов. Покупатель, по общему правилу, имеет право принять сумму НДС, предъявленную ему продавцом, к вычету по приобретенным товарам (работам, услугам), при выполнении одного из следующих условий:

- товары (работы, услуги) в дальнейшем будут использоваться налогоплательщиком в операциях, подлежащих в соответствии с гл. 21 НК РФ обложению НДС;
- товары (работы, услуги) приобретаются для дальнейшей перепродажи (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Покупатель вправе принять НДС к вычету только после принятия соответствующих товаров (работ, услуг) на учет.

Если расчеты между сторонами производятся путем перечисления предварительной оплаты (аванса), продавец также имеет право принять к вычету НДС, исчисленный с сумм таких полученных авансов (п. 8 ст. 171 НК РФ).

Вычет НДС производится на основании следующих документов:

- выставленных продавцом счетов-фактур (п. 1 ст. 172 НК РФ);
- договора, предусматривающего порядок зачета полученных авансов в счет оплаты отгруженных товаров (оказанных услуг, выполненных работ), переданных имущественных прав (п. 6 ст. 172 НК РФ);
- иных документов (если предоставление таких документов предусмотрено НК РФ).

Счета-фактуры выставляются покупателю продавцом в течение 5 календарных дней с момента отгрузки либо перечисления аванса (п. 3 ст. 168 НК РФ).

- ☑ В связи с принятием в состав Российской Федерации Республики Крым и города федерального значения Севастополя возможен, например, такой случай. Покупатель — российская организация (индивидуальный предприниматель) приобрел товары у хозяйствующих субъектов Крыма или Севастополя, которые не зарегистрированы в соответствии с требованиями законодательства РФ, причем отгрузка произошла в 2014 году, т.е. до того, как на территории новых субъектов стало применяться российское законодательство о налогах и сборах. Вместе с тем соответствующие суммы НДС покупателем не были приняты к вычету в 2014 году. Возникает вопрос: имеет ли российская организация право на вычет НДС в 2015 году, т.е. после того, как в Республике Крым и городе федерального значения Севастополе начало действовать законодательство о налогах и сборах РФ? Ведь в 2014 году вычет НДС осуществлялся в соответствии с налоговым законодательством Украины, т.е. на основании налоговой накладной (налоговая накладная — по налоговому законодательству Украины — документ, на основании которого украинские налогоплательщики вправе получить налоговый кредит по НДС. Налоговый кредит по НДС в Украине — аналог вычета НДС в Российской Федерации), а по вступившим с 1 января 2015 г. нормам НДС может быть принят к вычету только по российским правилам, т.е. на основании счета-фактуры?
- Ответ на этот вопрос содержится в п. 1 ст. 162.2 НК РФ. Так, если у российской организации имеются в распоряжении: налоговые накладные, выставленные продавцами в 2014 году при отгрузке либо при получении аванса; документы, подтверждающие фактическое перечисление авансов продавцу; договор, предусматривающий порядок перечисления и зачета авансов; то данная организация вправе принять соответствующую сумму НДС к вычету до 1 июля 2015 г. Федеральная налоговая служба также подтвердила право налогоплательщика на вычет НДС (см. письмо ФНС России от 26.01.2015 № ГД-4-3/979@).
- Однако если отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг) российскому покупателю хозяйствующим субъектом Республики Крым или города федерального значения Севастополя, не зарегистрированным в соответствии с требованиями законодательства РФ, произошла после 1 января 2015 г., то российский налогоплательщик уже не вправе вычесть НДС на основании налоговой накладной. Такая позиция была высказана Минфином России (см. письмо Минфина России от 02.03.2015 № 03-07-13/1/10570).

Как было указано выше, продавец имеет право вычесть НДС по полученным им авансам. Такой вычет осуществляется продавцом с даты отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав в размере, пропорциональном сумме зачтенного в счет оплаты аванса (п. 6 ст. 172 НК РФ). Соответственно, принятый покупателем ранее к вычету НДС с сумм аванса должен быть восстановлен в размере, пропорциональном сумме зачтенного аванса согласно условиям договора (пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ).

- ☑ В рассмотренном нами примере, в случае если имело место перечисление аванса, возникает вопрос, необходимо ли российскому покупателю восстановить НДС, принятый ранее к вычету с сумм перечисленного продавцу аванса на основании выставленных им налоговых накладных?
- Законодатель в п. 1 ст. 162.2 НК РФ не предусматривает для налогоплательщика в этом случае обязанности восстанавливать НДС. Исключением из этого правила является случай расторжения договора либо изменение его условий таким образом, что суммы перечисленного аванса необходимо возвратить покупателю. При этом следует отметить, что судебной практикой и Минфином России выработан подход, согласно которому зачет встречных требований в порядке ст. 410 ГК РФ также является возвратом аванса и влечет за собой необходимость восстановления НДС (см. постановление ФАС Западно-сибирского округа от 10.02.2014 № А46-6276/2013; письмо Минфина России от 01.04.2014 № 03-07-РЗ/14444).
- ➡ **Таким образом,** для российского покупателя не предусмотрена обязанность по восстановлению НДС, ранее принятого к вычету на основании налоговых накладных, при перечислении аванса продавцу, не зарегистрированному в соответствии с законодательством РФ и осуществляющему свою деятельность на территории Республики Крым или города федерального значения Севастополя.
- ☑ На практике возможен также случай, при котором в хозяйственных операциях обе стороны — хозяйствующие субъекты Республики Крым или города федерального значения Севастополя. Покупатель перечислил аванс в 2014 году, т.е. до того, как на территориях новых субъектов Федерации стало действовать законодательство о налогах и сборах РФ, а непосредственно отгрузка товара (выполнение работ, оказание услуг) была осуществлена после начала действия российского законодатель-

ства о налогах и сборах (после 1 января 2015 г.). Как в такой ситуации следует определять налоговую базу по НДС? Имеет ли покупатель право на вычет НДС с перечисленного аванса?

Законодатель в п. 2 ст. 162.2 НК РФ устанавливает, что налоговая база по НДС в этом случае должна определяться на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет ранее перечисленного аванса.

Если по налоговому законодательству Украины возможно применение описанного выше механизма, при котором покупатель восстанавливает принятый ранее к вычету НДС по авансу в том налоговом периоде, в котором у него возникает право на вычет НДС по предъявленным продавцом НДС по отгруженным товарам (работам, услугам) (пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ), то НДС по отгруженным товарам (работам, услугам) покупатель вправе принять к вычету.

Кроме этого, покупать имеет право на вычет НДС, если суммы НДС, отнесенные покупателем в расходы по налогам с доходов, исчисленным до дня внесения сведений о нем в ЕГРЮЛ или ЕГРИП, подлежат включению в состав доходов, подлежащих налогообложению в периоде применения покупателем вычетов в соответствии с п. 2 ст. 162.2 НК РФ.

Во-вторых, Федеральным законом № 379-ФЗ уточнен порядок подтверждения обоснованности применения ставки НДС 0% при помещении товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны.

Режим свободной экономической зоны, веденный на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, включает в себя, помимо описанных выше налоговых льгот, также и возможность помещения товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны. При применении этой процедуры товары облагаются НДС по ставке 0% (пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ). Налогоплательщику необходимо подтвердить обоснованность применения данной ставки соответствующими документами. Перечень документов для подтверждения ставки НДС 0% при помещении товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны содержится в пп. 5 п. 1 ст. 165 НК РФ, в этот подпункт и были внесены изменения, связанные с возможностью применять данную процедуру участникам свободной экономической зоны.

В частности, список пополнился следующими подтверждающими документами:

- контрактом (копией), заключенным с участником свободной экономической зоны;
- копией свидетельства о включении в реестр участников свободной экономической зоны.

2. Акцизы

Для организаций — участников свободной экономической зоны на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, которые после образования новых субъектов в составе Российской Федерации прошли процедуру регистрации в соответствии с законодательством РФ и которые осуществляют производство алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции, введены специальные обязанности в части акцизов. Данные изменения предусмотрены ст. 206.1 НК РФ, введенной Федеральным законом № 379-ФЗ.

В частности, указанные организации должны были провести инвентаризацию приобретенного этилового спирта, сумма акциза по которому не принята к вычету, и направить данные о ее результатах в налоговые органы по месту учета не позднее 20 февраля 2015 г.

Порядок исчисления, уплаты акцизов по подакцизным товарам, а также вычета акцизов для данных организаций является общим и осуществляется в соответствии с гл. 22 НК РФ.

3. Налог на доходы физических лиц

Федеральным законом № 379-ФЗ уточнено понятие налогового резидентства для физических лиц. Соответствующие изменения внесены в ст. 207 НК РФ.

В частности, законодатель определил, каких физических лиц, находившихся в 2015 году на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя, можно считать резидентами РФ. Физические лица, которые находились на данных территориях не менее 183 календарных дней в течение периода с 18 марта по 31 декабря 2014 г., признаются налоговыми резидентами РФ в 2015 году. Данный период не прерывается на краткосрочные, т.е. менее шести месяцев, периоды выезда за пределы территории Российской Федерации.

4. Налог на прибыль организаций

Для организаций — участников свободной экономической зоны Федеральным законом № 379-ФЗ установлен коэффициент амортизации, который необходимо прибавлять к основной норме амортизации. Соответствующие изменения внесены в пп. 3 п. 1 ст. 259.3 НК РФ. Предельное значение данного коэффициента устанавливается не выше двух.

Применение повышающих коэффициентов к нормам амортизации объектов амортизируемого имущества влечет за собой соответствующее сокращение срока полезного использования таких объектов (п. 13 ст. 258 НК РФ). Таким образом, для организаций — участников свободной экономической зоны, введенной на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, срок полезного использования амортизируемых объектов будет низким.

Кроме этого, для организаций — участников свободной экономической зоны, введенной на территориях Республики Крым или города федерального значения Севастополя, устанавливаются пониженные ставки по налогу на прибыль. Соответствующие изменения отражены в пп. 1.7 п. 1 ст. 284 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 284 НК РФ общая налоговая ставка по налогу на прибыль составляет 20%. Сумма налога, исчисленная и уплаченная налогоплательщиками, распределяется по бюджетам бюджетной системы РФ следующим образом:

- в федеральный бюджет зачисляется 2% от суммы налога;
- в бюджеты субъектов РФ зачисляется 18% от суммы налога.

Пониженная ставка по налогу на прибыль, сумма которого подлежит зачислению в федеральный бюджет, для организаций — участников свободной экономической зоны, введенной на территориях Республики Крым или города федерального значения Севастополя, устанавливается в размере 0%. При этом указанная ставка применяется только в случае, если организация — участник свободной экономической зоны ведет деятельность в соответствии с договором об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне. В данном случае нулевая ставка применяется в течение 10 последовательных налоговых периодов, начиная с налогового периода, в котором впервые была получена прибыль от ведения деятельности в рамках договора об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне.

Пониженная ставка по налогу, который будет зачислен в бюджеты субъектов РФ, от ведения организацией — участником свободной экономической зоны деятельности по договору об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, может устанавливаться законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя. Однако такая налоговая ставка не может быть выше 13,5%.

Рассмотренные пониженные ставки для организаций — участников свободной экономической зоны, введенной на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, применяются, только если налогоплательщик ведет отдельный учет доходов и рас-

ходов, полученных в результате деятельности по договору об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне и в результате ведения иной деятельности.

5. Сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Федеральным законом № 379-ФЗ внесено уточнение в ст. 333.1 НК РФ, согласно которому плательщиками сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются также организации — хозяйствующие субъекты Республики Крым и города федерального значения Севастополя, зарегистрированные в соответствии с требованиями законодательства РФ. Данные организации будут признаваться плательщиками сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, если они имеют соответствующие лицензии либо другие разрешительные документы на добычу и вылов водных биологических ресурсов, причем такие лицензии и документы должны соответствовать требованиям Федерального конституционного закона «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов — Республики Крым и города федерального значения Севастополя» (ст. 12, 12.1, 12.2 названного закона). В частности, указанным законом было установлено, что на территориях новых субъектов Республики Крым и города федерального значения Севастополя действуют без ограничения срока действия и какого-либо подтверждения со стороны государственных органов РФ, Республики Крым или города федерального значения Севастополя документы, выданные государственными и иными официальными органами Украины, Автономной Республики Крым, города Севастополя, которые подтверждают:

- гражданское состояние;
- образование;
- право собственности;
- право пользования;
- право на получение пенсий, пособий, компенсаций и иных видов социальных выплат;
- право на получение медицинской помощи;
- таможенные и разрешительные документы, лицензии (кроме лицензий на осуществление банковских операций и лицензий (разрешений) на осуществление деятельности некредитных финансовых организаций).

6. Налог на добычу полезных ископаемых

Федеральным законом № 379-ФЗ внесены изменения в ст. 334 НК РФ, согласно которым к плательщикам налога на добычу полезных ископаемых относятся также организации — хозяйствующие субъекты Республики Крым и города федерального значения Севастополя, зарегистрированные в соответствии с требованиями законодательства РФ. Данные организации должны быть признаны пользователями недр в соответствии с законодательством РФ (ст. 9 Закона РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах»), а также иметь соответствующие лицензии и иные разрешительные документы, причем такие лицензии и документы должны соответствовать требованиям, установленным ст. 12 Федерального конституционного закона «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов — Республики Крым и города федерального значения Севастополя».

Кроме этого, Федеральным законом № 379-ФЗ внесены уточнения в п. 1 ст. 335 НК РФ, предусматривающий порядок постановки на учет в налоговый орган в качестве налогоплательщика организации — участника свободной экономической зоны, признанной пользователем недр на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя.

Так, если организации — участнику свободной экономической зоны, признанной в соответствии с требованиями законодательства РФ пользователем недр, предоставлен в пользование участок недр на территории данной свободной экономической зоны в Республике Крым или городе федерального значения Севастополе, то такая организация должна была до 1 февраля 2015 г. представить копии необходимых документов с переводом на русский язык в налоговый орган по месту нахождения организации.

Если организации предоставлены в пользование несколько участков недр на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, то необходимые документы должны были быть представлены такой организацией в налоговый орган по месту нахождения одного из участков недр, определяемого такой организацией самостоятельно.

После предоставления всех необходимых документов организация — участник свободной экономической зоны, признанная пользователем недр, подлежит постановке на учет в течение пяти дней со дня представления документов в соответствующий налоговый орган, при условии, что данные документы соответствуют требованиям законодательства РФ.

Налоговый орган в тот же срок обязан выдать данной организации уведомление о постановке на учет, которое будет являться подтверждением постановки на учет в качестве плательщика налога на добычу полезных ископаемых.

7. Единый сельскохозяйственный налог

Если организацией — участником свободной экономической зоны на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, зарегистрированной в соответствии с законодательством РФ, будет принято решение о переходе на специальный налоговый режим, предусматривающий уплату единого сельскохозяйственного налога с 1 января 2016 г., такая организация должна согласно изменениям, внесенным Федеральным законом № 379-ФЗ в п. 2 ст. 346.3 НК РФ, подать в налоговый орган соответствующее уведомление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Уведомление должно включать в том числе данные о доле дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную членами сельскохозяйственных потребительских кооперативов из сельскохозяйственного сырья собственного производства; либо данные о доле доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную этими кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Для плательщиков единого сельскохозяйственного налога, являющихся участниками свободной экономической зоны на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, Федеральным законом № 379-ФЗ предусматриваются также пониженные ставки налога.

По общему правилу ставка единого сельскохозяйственного налога составляет 6% (п. 1 ст. 346.8 НК РФ).

Законами субъектов Республики Крым и города федерального значения Севастополя может быть установлена пониженная налоговая ставка по единому сельскохозяйственному налогу, исчисляемому по деятельности на территориях этих субъектов, как для всех налогоплательщиков, так и для отдельных их категорий:

- в отношении периодов 2015–2016 гг. — до 0%;
- в отношении периодов 2017–2021 гг. — до 4%.

Налоговые ставки, установленные законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя, не могут быть повышены в течение указанных выше периодов, начиная с налогового периода, с которого применяется пониженная налоговая ставка.

Соответствующие изменения внесены в п. 2 ст. 346.8 НК РФ.

8. Упрощенная система налогообложения

Федеральным законом № 379-ФЗ внесены изменения сразу в несколько статей гл. 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения».

⇒ Во-первых, был дополнен п. 2 ст. 346.12 НК РФ, в связи с чем с 1 января 2015 г. ограничение по доходам, установленное для организаций, планирующих перейти на упрощенную систему налогообложения, не применяется к организациям — участникам свободной экономической зоны на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, зарегистрированным в соответствии с законодательством РФ, если такие организации принимают решение о переходе на упрощенную систему налогообложения. Напомним, что для перехода на упрощенную систему налогообложения по итогам девяти месяцев года, в котором организация решает перейти на упрощенную систему налогообложения и подает соответствующее уведомление, ее доходы не должны превышать 45 млн руб. (п. 2 ст. 346.12 НК РФ).

⇒ Во-вторых, в п. 1 ст. 346.13 НК РФ было внесено уточнение, согласно которому организация — участник свободной экономической зоны на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, зарегистрированная в соответствии с законодательством РФ, при переходе на упрощенную систему налогообложения не должна указывать в соответствующем уведомлении остаточную стоимость основных средств и размер доходов по состоянию на 1 октября.

⇒ В-третьих, были внесены изменения в ст. 346.17 НК РФ, в соответствии с которыми организации — участники свободной экономической зоны на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, зарегистрированные в соответствии с законодательством РФ и перешедшие на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы минус расходы», учитывают расходы следующим образом. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, учитыва-

ются по мере реализации указанных товаров. Такие расходы, однако, могут быть учтены только в случае, если они не были учтены ранее при исчислении налога, подлежащего уплате до регистрации данных налогоплательщиков в соответствии с требованиями законодательства РФ.

⇒ В-четвертых, ст. 346.20 НК РФ была дополнена п. 3, которым устанавливается, что Республика Крым и город федерального значения Севастополь посредством принятия законов субъектов вправе уменьшить налоговую ставку по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, на своих территориях для всех налогоплательщиков или их отдельных категорий. Так, в периоды 2015–2016 гг. налоговая ставка может быть уменьшена до 0%.

Налоговые ставки, установленные законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя, не могут быть повышены в течение указанных выше периодов, начиная с налогового периода, с которого применяется пониженная налоговая ставка.

9. Единый налог на вмененный доход

Для плательщиков единого сельскохозяйственного налога, являющихся участниками свободной экономической зоны на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя и зарегистрированных в соответствии с требованиями законодательства РФ, Федеральным законом № 379-ФЗ предусматриваются пониженные ставки налога.

По общему правилу ставка единого налога на вмененный доход составляет 6% (п. 1 ст. 346.50 НК РФ).

Законами субъектов Республики Крым и города федерального значения Севастополя может быть установлена пониженная налоговая ставка по единому налогу на вмененный доход, исчисляемому по деятельности на территориях этих субъектов, как для всех налогоплательщиков, так и для отдельных их категорий:

- в отношении периодов 2015–2016 гг. — до 0%;
- в отношении периодов 2017–2021 гг. — до 4%.

Налоговые ставки, установленные законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя, не могут быть повышены в течение указанных выше периодов, начиная с налогового периода, с которого применяется пониженная налоговая ставка.

Соответствующие изменения внесены в ст. 346.50 НК РФ.

10. Налог на имущество организаций

В отношении налога на имущество организаций суть изменений, внесенных в НК РФ Федеральным законом № 379-ФЗ, сводится к следующему.

⇒ Согласно п. 1 ст. 14 НК РФ налог на имущество организаций относится к региональным налогам. Налоговые ставки по налогу на имущество организаций устанавливаются, в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, законами субъектов РФ и не могут превышать максимума в 2,2% (п. 1 ст. 380 НК РФ). На территории Республики Крым с 1 января 2015 г. налог на имущество организаций устанавливается и вводится в действие Законом Республики Крым от 19.11.2014 № 7-ЗРК/2014 «О налоге на имущество организаций». В соответствии со ст. 4 названного закона налоговая ставка по налогу на имущество организаций на территории Республики Крым устанавливается в размере 1%, кроме организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, для которых ставка составляет 0,5%. Указанная налоговая ставка, как и ставка, установленная законом города федерального значения Севастополя, в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом № 379-ФЗ в ст. 380 НК РФ, не может быть повышена в течение пяти последовательных налоговых периодов, начиная с налогового периода, с которого применяется данная налоговая ставка.

⇒ Организации — участники свободной экономической зоны на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, зарегистрированные в соответствии с требованиями законодательства РФ, в течение 10 лет освобождаются от обложения налогом на имущество организаций в отношении имущества, учитываемого на балансе организации или приобретенного в целях ведения деятельности на территории свободной экономической зоны и расположенного на территории данной свободной экономической зоны. При этом 10-летний период отсчитывается с месяца, следующего за месяцем принятия на учет указанного имущества. Соответствующие изменения внесены в ст. 381 НК РФ.

⇒ Организации — участники свободной экономической зоны на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, зарегистрированные в соответствии с требованиями законодательства РФ, до получения уведомления о постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недви-

жимого имущества уплачивают налог на имущество по месту своего нахождения. Данное уточнение было внесено в ст. 383 НК РФ.

⇒ Организации — участники свободной экономической зоны на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, зарегистрированные в соответствии с требованиями законодательства РФ, до получения уведомления о постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества представляют налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию по налогу на имущество организаций по месту своего нахождения. Это уточнение было внесено в ст. 386 НК РФ.

11. Земельный налог

В соответствии с Федеральным законом № 379-ФЗ ст. 391 НК РФ дополнена п. 8, который устанавливает особенности определения налоговой базы по земельному налогу. До 1 января года, следующего за годом утверждения на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя результатов массовой кадастровой оценки земель, в соответствии с требованиями законодательства РФ, налоговая база по земельному налогу определяется на основе нормативной цены земли, которая была установлена на 1 января соответствующего налогового периода органами исполнительной власти Республики Крым и города федерального значения Севастополя.

Кроме этого, названным законом ст. 395 НК РФ была дополнена новым п. 12. В связи с этим организации — участники свободной экономической зоны на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя, зарегистрированные в соответствии с требованиями законодательства РФ, освобождаются от обложения земельным налогом в отношении земельных участков, расположенных на территории данной свободной экономической зоны, которые используются в целях выполнения договора об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне. Данное освобождение действует три года с месяца возникновения права собственности на каждый такой земельный участок.

Глава 5

**Новые составы налоговых правонарушений
(комментарии ст. 129.5 и 129.6
Налогового кодекса РФ)¹****Статья 129.5. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании**

Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком — физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании

влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками — физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками — организациями, но не менее 100 000 рублей.

В комментируемой статье устанавливается ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании. Данная статья была введена Федеральным законом № 376-ФЗ и вступила в силу с 1 января 2015 г.

В соответствии с п. 1 ст. 25.13 НК РФ контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям: организация не признается налоговым резидентом РФ; контролирующим лицом организации являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

Согласно п. 3 ст. 25.13 НК РФ контролирующим лицом иностранной организации признаются следующие лица:

- физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет более 25%;
- физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации (для физических лиц — совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации (для физических лиц — совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50%.

В соответствии с п. 2 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

В настоящее время выделяется один вид ответственности за неуплату или неполную уплату контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком — физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании. Санкция по данному виду ответственности — штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками — физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками — организациями, но не менее 100 тыс. руб.

В соответствии с ч. 3 ст. 3 Федерального закона № 376-ФЗ привлечение к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное комментируемой статьей, осуществляется в следующем порядке:

- при вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности за налоговые периоды 2015–2017 гг. ответственность, предусмотренная ст. 129.5 НК РФ, не применяется;
- при вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности за налоговые периоды начиная с 2018 года применяются положения ст. 129.5 НК РФ.

¹ Данное научное исследование (№ 14-05-0025) выполнено при поддержке Программы «Научный фонд НИУ ВШЭ» в 2015 году.

Согласно ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 129.3 и 129.5 НК РФ.

Ввиду того, что комментируемая статья была введена с 1 января 2015 г., а также, что за период 2015–2017 гг. налоговая санкция, предусмотренная ст. 129.5 НК РФ, не будет применяться, судебная практика по этой статье сформируется только начиная с 2018 года. Дальнейших разъяснений законодателя по данному вопросу пока не существует.

Статья 129.6. Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях

1. Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 100 000 рублей по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

2. Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

В комментируемой статье устанавливается ответственность за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях.

В настоящее время выделяются два вида ответственности.

⇒ Первый вид — неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 100 тыс. руб. по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

⇒ Второй вид — неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 50 тыс. руб. в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

В соответствии с п. 1 ст. 25.14 НК РФ налогоплательщики, признаваемые налоговыми резидентами РФ, в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ, уведомляют налоговый орган о своем участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица) и о контролируемых иностранных компаниях, контролирующими лицами которых они являются.

При этом уведомление об участии в иностранных организациях представляется в срок не позднее одного месяца с даты возникновения (изменения доли) участия в такой иностранной организации, являющегося основанием для представления такого уведомления. Уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором доля прибыли контролируемой иностранной компании подлежит учету у контролирующего лица. В случае если после представления уведомления об участии в иностранных организациях основания для представления такого уведомления не изменились, повторные уведомления не представляются (п. 3 ст. 25.14 НК РФ).



Обратите внимание: согласно ч. 3 ст. 4 Федерального закона № 376-ФЗ положения абз. 1 п. 3 ст. 25.14 НК РФ применяются с 15 июня 2015 г.

Согласно п. 4 ст. 25.14 НК РФ налогоплательщики представляют уведомления об участии в иностранных организациях и уведомления о контролируемых иностранных компаниях в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства). Налогоплательщики, отнесенные в соответствии со ст. 83 НК РФ к категории крупнейших налогоплательщиков, представляют уведомления об участии в иностранных организациях и уведомления о контролируемых иностранных компаниях в налоговый орган по месту своего учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Напомним, что в соответствии с п. 1 ст. 25.13 НК РФ контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, при условии, что она не признается налоговым резидентом РФ и ее контролирующим лицом являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

При этом налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья (п. 2 ст. 207 НК РФ).

Следует иметь в виду, что согласно п. 3 ст. 25.13 НК РФ контролирующим лицом иностранной организации признаются физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет более 25%, а также физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации (для физических лиц — совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации (для физических лиц — совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50%.

В соответствии со ст. 126 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 119, 129.4 и 129.6 НК РФ.

Согласно п. 7 ст. 25.14 НК РФ в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления об участии в иностранных организациях или уведомления о контролируемых иностранных компаниях налогоплательщик вправе представить уточненное уведомление. В случае подачи уточненного уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений, налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной ст. 129.6 НК РФ.

При наличии у налогового органа информации, свидетельствующей о том, что налогоплательщик является контролирующим лицом иностранной организации, но такое лицо не направило в налоговый орган уведомление, предусмотренное п. 2 ст. 25.14 НК РФ, в частности, в случаях, не указанных в п. 3 ст. 25.13 НК РФ, налоговый орган направляет этому налогоплательщику требование представить в течение 20 дней необходимые пояснения или представить уведомление, предусмотренное п. 2 ст. 25.14 НК РФ, в установленный налоговым органом срок.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно фактов, изложенных в требовании, направленном в соответствии с п. 8 и 9 ст. 25.14 НК РФ, вправе одновременно с пояснениями дополнительно представить в налоговый орган документы, свидетельствующие об отсутствии оснований для признания налогоплательщика контролирующим лицом иностранной организации. Налоговый орган обязан рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при их отсутствии налоговый орган установит основания для признания налогоплательщика контролирующим лицом иностранной организации, должностное лицо налогового органа направляет этому налогоплательщику уведомление о контролируемых таким лицом иностранных компаниях для признания такого лица контролирующим. При этом лицо, указанное в п. 11 ст. 25.14 НК РФ, вправе оспорить данное уведомление в суде в течение трех месяцев с даты получения уведомления. До вступления в законную силу судебного акта, принятого по результатам рассмотрения заявления об оспаривании уведомления, лицо, которому было направлено уведомление, не может быть признано контролирующим лицом иностранной организации. В случае если лицо не оспорило направленное в его адрес уведомление о контролируемых им иностранных компаниях, такое лицо по истечении трех месяцев с даты получения указанного уведомления считается

признавшим себя контролирующим лицом иностранной компании и на это лицо распространяются положения НК РФ в отношении контролирующих лиц.

Разумно было бы предположить, что ответственность, предусмотренная комментируемой статьей, возникнет только после того, как в судебном или досудебном порядке налогоплательщика признают контролирующим лицом иностранной организации. В настоящее время не существует дальнейших разъяснений законодателя по данному вопросу. Ввиду того, что ст. 129.6 НК РФ была введена с 1 января 2015 г., сложившейся практики ее применения пока нет.

**Решение
Московского областного суда
от 2 июля 2015 г. по делу № 3-19/15**

Московский областной суд в составе:
председательствующего — судьи Найденовой Л.А.,
при секретаре К.,
рассмотрев в открытом судебном заседании гражданское дело № 3-19/15 по заявлению Г. об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости земельного участка,

установил:

Г. обратился в Московский областной суд с заявлением об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости принадлежащего ему на праве собственности земельного участка с кадастровым номером <данные изъяты> общей площадью 1255 кв. м, расположенного по адресу: <данные изъяты>.

В обоснование требований заявитель ссылался на то, что результаты государственной кадастровой оценки указанного земельного участка повлекли неправомерное увеличение земельного налога.

Заявитель просил суд принять решение об определении кадастровой стоимости указанного земельного участка в размере его рыночной стоимости, определенной в представленном заявителем отчете об оценке.

В процессе рассмотрения дела представитель Г. — М. заявила ходатайство о назначении экспертизы для определения достоверной величины рыночной стоимости земельного участка, которое было удовлетворено судом.

После получения заключения эксперта заявитель изменил заявленные требования, просит суд установить кадастровую стоимость принадлежащего ему земельного участка в размере его рыночной стоимости, определенной по состоянию на 2 апреля 2014 г. (дату кадастровой оценки) в экспертном заключении, — в размере <данные изъяты>. Заявитель, уточнив заявленные требования, просит также взыскать в его пользу с ФГБУ «Федеральная кадастровая палата Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии» по Московской области расходы по уплаченной государственной пошлине в сумме 200 руб. и расходы на оплату услуг представителя в сумме <данные изъяты>.

Представитель заявителя в судебном заседании полностью поддержала измененные требования.

Представитель заинтересованного лица — Министерства имущественных отношений не возражала против удовлетворения требований, не оспаривала достоверность определенной в заключении эксперта величины рыночной стоимости принадлежащего заявителю земельного участка.

Представитель филиала ФГБУ «Федеральная кадастровая палата Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии» по Московской области полагала принятие решения об определении кадастровой стоимости зе-

мельного участка на усмотрение суда, возражала против требования о возложении судебных расходов на ФГБУ «ФКП Росреестра» по Московской области.

Министерство экологии и природопользования Московской области в письменном ходатайстве просило слушать дело в отсутствие представителя Министерства.

Иные участвующие в деле лица, будучи надлежащим образом извещены о времени и месте проведения судебного заседания, не обеспечили явку в суд своих представителей.

Суд, выслушав пояснения представителя заявителя, представителей заинтересованных лиц, исследовав материалы дела, полагает заявление Г. об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости земельного участка с кадастровым номером <данные изъяты> подлежащим удовлетворению.

При этом суд исходит из следующего.

Одним из основных принципов земельного законодательства является платность использования земли, согласно которому любое использование земли осуществляется за плату, за исключением случаев, установленных федеральными законами и законами субъектов Российской Федерации (пп. 7 п. 1 ст. 1 Земельного кодекса РФ).

В соответствии с п. 1 и 5 ст. 65 Земельного кодекса РФ, п. 1 ст. 390, п. 1 ст. 391 Налогового кодекса РФ кадастровая стоимость устанавливается прежде всего для целей налогообложения, так как налоговая база земельного налога определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектами налогообложения, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Согласно п. 1 ст. 388 Налогового кодекса РФ организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, признаются плательщиками земельного налога.

Учитывая порядок определения налоговой базы земельного налога, несоответствие внесенной в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости земельного участка его рыночной стоимости нарушает права собственника данного земельного участка.

Понятие кадастровой стоимости определено в п. 3 Федерального стандарта оценки «Определение кадастровой стоимости объектов недвижимости (ФСО № 4)» (утв. Приказом Министерства экономического развития РФ от 22 октября 2010 г. № 508). Под кадастровой стоимостью понимается установленная в процессе государственной кадастровой оценки рыночная стоимость объекта недвижимости, определенная методами массовой оценки, или, при невозможности определения рыночной стоимости методами массовой оценки, рыночная стоимость, определенная индивидуально для конкретного объекта недвижимости в соответствии с законодательством об оценочной деятельности.

Для установления кадастровой стоимости земельных участков — в силу п. 2 ст. 66 Земельного кодекса РФ — проводится государственная кадастровая оценка земель, за исключением случаев, определенных п. 3 настоящей статьи, когда в случаях определения рыночной стоимости земельного участка кадастровая стоимость этого земельного участка устанавливается равной его рыночной стоимости.

Таким образом, действующими нормами федерального законодательства предусмотрена возможность определения кадастровой стоимости земельного участка либо в результате проведения государственной кадастровой оценки, либо путем установления его рыночной стоимости, определенной индивидуально для этого земельного участка.

Отношения, возникающие при осуществлении оценочной деятельности, регулируются Федеральным законом № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (далее — Федеральный закон № 135).

В соответствии с положениями ст. 24.18 Федерального закона № 135-ФЗ результаты определения кадастровой стоимости могут быть оспорены физическими лицами в случае, если результаты определения кадастровой стоимости затрагивают права и обязанности этих лиц, — в суде или комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости (абз. 2).

В случае оспаривания результатов определения кадастровой стоимости рыночная стоимость объекта недвижимости должна быть установлена на дату, по состоянию на которую установлена его кадастровая стоимость (абз. 4).

Кадастровая стоимость объектов оценки определяется на дату формирования перечня объектов недвижимости для целей проведения государственной кадастровой оценки (п. 8 ФСО № 4).

Судом установлено, что Г. на праве собственности принадлежал земельный участок с кадастровым номером <данные изъяты> общей площадью 1255 кв. м, категория земель: земли населенных пунктов, разрешенное использование: для индивидуального жилищного строительства, адрес (местонахождение) объекта: <данные изъяты>.

Указанное обстоятельство подтверждается свидетельством о государственной регистрации права (т. 1 л.д. 11).

Распоряжением Министерства экологии и природопользования Московской области от 27 ноября 2013 г. № 566-ПМ «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земельных участков в составе земель населенных пунктов Московской области» утверждены результаты государственной кадастровой оценки земельных участков указанной категории, а также средние значения удельных показателей кадастровой стоимости данных земель по муниципальным районам, городским округам Московской области — по состоянию на 1 января 2013 г.

Распоряжением № 566-ПМ кадастровая стоимость принадлежащего заявителю земельного участка с кадастровым номером <данные изъяты> площадью 1255 кв. м установлена по состоянию на 1 января 2013 г. в размере 2 599 632,10 руб. (т. 1 л.д. 205).

Постановлением Администрации Дмитровского муниципального района Московской области от 13 марта 2014 г. № 1438-П изменен вид разрешенного использования земельного участка с «для индивидуального жилищного строительства» на «под среднеэтажную жилую застройку», что повлекло изменение кадастровой стоимости земельного участка, которая стала равна 8 165 042,55 руб.

Сведения о земельном участке с кадастровым номером <данные изъяты> с видом разрешенного использования «под среднеэтажную жилую застройку» внесены в государственный кадастр недвижимости 2 апреля 2014 г. (т. 1 л.д. 229).

Согласно заключению эксперта <данные изъяты>, которому судом было поручено проведение судебной экспертизы по определению действительной рыночной стоимости земельного участка заявителя, рыночная стоимость данного земельного участка по состоянию на 2 апреля 2014 г., т.е. на момент определения его кадастровой стоимости, установлена в размере <данные изъяты>.

Суд, оценивая представленное экспертное заключение, приходит к выводу о том, что оснований не доверять указанному заключению эксперта у суда не имеется.

Эксперт, проводивший экспертизу, предупрежден об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения по ст. 307 Уголовного кодекса РФ, обладает достаточным профессиональным стажем и необходимой квалификацией для данной деятельности, что подтверждается соответствующими документами.

Выводы эксперта о величине рыночной стоимости земельного участка заинтересованными лицами не оспорены.

С учетом изложенного заявление Г. об установлении кадастровой стоимости земельного участка в размере рыночной — подлежит удовлетворению.

В части требований о взыскании с ФГБУ «ФКП Росреестра» по Московской области суд полагает отказать в связи со следующим.

В соответствии с положениями гл. 7 Гражданского процессуального кодекса РФ при удовлетворении требований об установлении в отношении объекта недвижимости его рыночной стоимости судебные расходы взыскиваются с органа, утвердившего результаты определения кадастровой стоимости.

Вместе с тем, как разъяснил Пленум Верховного Суда РФ в Постановлении от 30 июня 2015 г. № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости», в случаях, когда удовлетворение таких требований сводится к реализации в судебном порядке права заявителя на установление кадастровой стоимости в размере рыночной, которое не оспаривается привлеченным к участию в деле заинтересованным лицом ни по основаниям возникновения, ни по содержанию (в том числе по размеру рыночной стоимости), судебные расходы относятся на заявителя, поскольку решение суда по соответствующему делу не может расцениваться как принятое против заинтересованного лица, не имеющего противоположных с заявителем юридических интересов (п. 31 Постановления).

В данном случае заинтересованными лицами право Г. на установление кадастровой стоимости земельного участка с кадастровым номером <данные изъяты> в размере его рыночной стоимости не оспаривается.

Учитывая изложенное, руководствуясь ст. 194–198 Гражданского процессуального кодекса РФ, суд

решил:

Заявление Г. об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости земельного участка, поданное в Московский областной суд 17 октября 2014 г., удовлетворить.

Установить кадастровую стоимость земельного участка с кадастровым номером <данные изъяты> общей площадью 1255 кв. м, адрес (местонахождение) объекта: <данные изъяты>, категория земель: земли населенных пунктов, разрешенное использование: под среднеэтажную жилую застройку — равной его рыночной стоимости, определенной по состоянию на 2 апреля 2014 г., в размере <данные изъяты>.

Настоящее решение суда является основанием для внесения в государственный кадастр недвижимости соответствующих сведений об изменении кадастровой стоимости земельного участка с кадастровым номером <данные изъяты> общей площадью 1255 кв. м, адрес (местонахождение) объекта: <данные изъяты> категория земель: земли населенных пунктов, разрешенное использование: под среднеэтажную жилую застройку — в соответствии с п. 11 ч. 2 ст. 7 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости».

Требования Г. о взыскании с ФГБУ «Федеральная кадастровая палата Федерального службы государственной регистрации, кадастра и картографии» по Московской области расходов по уплаченной государственной пошлине в сумме 200 руб. и расходов на оплату услуг представителя в сумме <данные изъяты> — оставить без удовлетворения.

На решение может быть подана апелляционная жалоба в Верховный Суд РФ в течение месяца со дня принятия решения суда в окончательной форме с подачей жалобы через Московский областной суд.

Судья
Л.А. Найденова

Содержание

Предисловие	3
Сведения об авторах	11
Указатель сокращений	13
Глава 1. Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица	16
§ 1. Понятие «контролируемая иностранная компания»	16
§ 2. Иностранные структуры без образования юридического лица	25
§ 3. Об обязанности налогоплательщиков уведомлять налоговые органы о контролируемых иностранных компаниях	37
Глава 2. Изменения в законодательстве, касающиеся отдельных видов налогов и сборов и информационных ресурсов	46
§ 1. Электронный НДС: перевод отношений, связанных с налогом на добавленную стоимость, в электронный формат	46
§ 2. Налог на имущество физических лиц: новеллы правового регулирования	54
§ 3. Торговый сбор	77
§ 4. Личный кабинет налогоплательщика	92
Глава 3. Налоговый контроль в форме налогового мониторинга	103
§ 1. Понятие и принципы налогового контроля, контролирующие органы и подконтрольные лица	103

§ 2. Понятие налогового мониторинга	110
§ 3. Порядок проведения налогового мониторинга	117

Глава 4. Изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ в связи с принятием Федерального закона «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя»	128
§ 1. Режим свободной экономической зоны в Республике Крым и городе федерального значения Севастополе	128
§ 2. Изменения, внесенные в часть первую Налогового кодекса РФ	131
§ 3. Изменения, внесенные в часть вторую Налогового кодекса РФ	132
Глава 5. Новые составы налоговых правонарушений (комментарии ст. 129.5 и 129.6 Налогового кодекса РФ)	146

Приложение

Решение Московского областного суда от 02.07.2015 № 3-19/15 [Об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости земельных участков]	153
--	-----