

Раздел V.

Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Шевченко Артем Иванович

аспирант кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГБОУ ВПО
«Уральский государственный экономический университет»,
помощник аудитора Группы компаний «Налоги и финансовое право»
г. Екатеринбург
E-mail: cnfp@cnfp.ru

Сложные вопросы бухгалтерского учета основных средств

Аннотация: В статье рассмотрены часто встречающиеся в ходе аудиторских проверок сложные ситуации по бухгалтерскому учету основных средств и их взаимосвязь с системой налогообложения Российской Федерации, приведены выводы и даны соответствующие рекомендации.

Ключевые слова: основные средства, достоверность отчетности, налогообложение.

Annotation: The article discusses common in the course of auditing complex situations accounting of fixed assets and their relationship to the tax system of the Russian Federation, presents the findings and gives recommendations.

Keywords: plant and equipment, the accuracy of reporting, taxation.

Определение срока полезного использования основных средств, приобретенных по договору лизинга

Как следует из ст. 31 Федерального закона № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 г., предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению. Одной из специфических особенностей учета имущества, полученного по договору лизинга, является определение срока полезного использования основных средств.

Большое значение в данном вопросе уделяется интерпретации пункта 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», согласно которому определение срока полезного использования основных средств может производиться исходя из нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срока аренды).

Некоторые организации, не углубляясь в смысл указанного выше пункта, независимо от условий договора устанавливают срок полезного использования по предмету лизинга, равный сроку договора. Рассмотрим легитимность таких решений.

Договор лизинга имущества следует рассматривать с двух сторон: со стороны лизингодателя и со стороны лизингополучателя – в зависимости от того, у кого на балансе по взаимному соглашению учитывается имущество, и в чью собственность оно переходит в конце срока действия договора. Опорным моментом является то, носит ли договор лизинга нормативно-правовое ограничение использования предмета лизинга.

Например, если по условиям договора предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя и предусмотрено, что в конце срока действия договора он переходит в собственность лизингодателя (выкуп имущества не предусмотрен), то такое имущество действительно обременено в сроках его использования, следовательно, устанавливать срок его полезного использования в рамках сроков действия договора правомерно. Нормативное ограничение отсутствует, если срок договора лизинга превышает или равен сроку использования основного средства.

Если право собственности на предмет лизинга переходит по условиям договора лизингополучателю, на балансе которого оно учитывалось, в этом случае договор не является нормативно-правовым ограничением, следовательно, устанавливать срок полезного использования нужно по общему порядку.

Аналогичные рассуждения должны применяться при учете предмета лизинга на балансе лизингодателя.

Учитывая, что на практике, как правило, договор лизинга применяется для приобретения дорогостоящей техники и заключается на короткий промежуток времени (1-3 года), неправильная интерпретация норм законодательства может привести к занижению срока полезного использования основного средства, что приведет к завышению амортизационных отчислений и занижению налога на имущество по объектам, формирующим налоговую базу.

Аналогичная точка зрения регулирующих органов по вопросу характера нормативно-правового ограничения договора лизинга содержится в Письме УМНС РФ по г. Москве от 17.10.2003 г. № 23-10/2/58256. В указанном Письме говорится, что лизингодатель при принятии предмета лизинга к бухгалтерскому учету вправе установить срок полезного использования, равный сроку действия договора лизинга, согласованному с лизингополучателем, если по условиям договора лизинга по его истечении предусматривается переход права собственности на предмет лизинга лизингополучателю.

Такой же подход описывается в Постановлении ФАС Уральского округа от 10.12.2007 г. № Ф09-10017/07-С3 по делу № А76-5275/07.

В данном судебном разбирательстве решается спор между ИФНС и организацией, которая определяла срок полезного использования исходя из срока договора лизинга.

Инспекция считает, что, поскольку право собственности на объект лизинга по окончании срока действия договора лизинга перешло к обществу, у последнего отсутствует ограничение срока использования данного объекта, предусмотренное п. 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Суд согласился с доводами и удовлетворил требования ИФНС, взыскал с организации неуплаченную сумму налога на имущество.

Таким образом, рекомендуется внимательно оценивать характер договора лизинга на предмет нормативно-правовых ограничений использования предметов лизинга.

Возможность прекратить переоценку основных средств

Переоценка объектов основных средств является правом организации, так как в п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» установлено, что коммерческая организация

может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Однако также установлено, что при принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что впоследствии они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Пунктом 41 «Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств», утв. Приказом Минфина РФ № 91н установлено, что переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

В соответствии с п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций» при формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Таким образом, уровень существенности устанавливается в учетной политике организации самостоятельно, а результаты переоценки отражаются в зависимости от того, будет ли такой результат существенен. Также в учетной политике устанавливается, будет ли организация использовать право на переоценку, то есть выбирать способ бухгалтерского учета, допускаемый законодательством.

Исходя из выше перечисленных норм, следует, что при принятии организацией решения о переоценке основных средств необходимо каждый раз по состоянию на конец отчетного года определять рыночную стоимость объектов основных средств (по которым принято решение о том, что они переоцениваются) и при существенном изменении отражать результаты в бухгалтерском учете и отчетности.

Следует разделять понятия оценки и переоценки. Под оценкой понимается определение рыночной стоимости, а под переоценкой – отражение в бухгалтерском учете результатов существенного изменения стоимости объектов основных средств.

Учитывая, что процедуры по установлению рыночной стоимости основных средств бывают достаточно затратными, возникает вопрос о возможности прекращения ее отслеживания и неотражения результатов изменения. Стоит сказать и о налоговом аспекте вопроса, поскольку в условиях инфляционной российской экономики переоценка основных средств, как правило, осуществляется в виде дооценки (увеличения стоимости), что влечет за собой последствия увеличения налога на имущество (п. 1 ст. 375 НК РФ).

Для возможности отказаться от переоценки, если раньше она проводилась, необходимо рассмотреть возможность изменения учетной политики организации.

В соответствии с п. 10 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [6], изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

– изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

– разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

– существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.».

Указанным нормативным актом также установлено, что изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения (п. 12 ПБУ 1/2008). Изменение учетной политики должно быть обоснованным и принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации (п. 11 и п. 8 ПБУ 1/2008).

Таким образом, организация может отказаться от проведения переоценки (отражения результатов изменения стоимости) и избавиться от необходимости определения рыночной стоимости (оценки) объектов основных средств, если внесет изменения в учетную политику, которые должны производиться с начала отчетного года из-за разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета (без переоценки). Изменение учетной политики может обосновываться, например, снижением затрат предприятия или трудоемкостью бухгалтерского учета.

Налогоплательщикам для защиты своих законных интересов следует учитывать, что налоговые органы зачастую используют самые различные аргументы с целью доначисления налога на имущество. Одна из претензий связана с наличием отчета оценщика основных средств, который необходим для получения банковского кредита и иных целей (не для проведения переоценки). Если на этом основании происходит доначисление налога на имущество, то права налогоплательщика отстаиваются в суде (Постановление ФАС Московского округа от 15.03.2007 г., 22.03.2007 г. № КА-А40/1725-07 по делу № А40-53048/06-108-261, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 01.04.2008 г. № Ф08-1464/08-537А по делу № А53-14071/07-С5-34). Судебные органы обосновано ссылаются на то, что переоценка является правом организации, а не обязанностью, и применение такого права должно быть закреплено в учетной политике организации. Кроме того, оценку организации могут проводить для целей, не связанных с переоценкой.

Учитывая практику налоговых проверок, можно сделать вывод о вероятности негативного отношения налоговых органов к отказу организации от проведения переоценок, закрепив такой отказ в учетной политике должным образом, но при возникновении спорной ситуации налогоплательщики с большой долей вероятности смогут отстоять свою позицию в суде.

Первоначальная стоимость основного средства, приобретенного в составе группы имущества за плату без выделения стоимости каждого объекта

Продажа здания (сооружения) вместе с земельным участком, на котором оно расположено, является достаточно распространенной операцией. Случается, что при заключении договора купли-продажи указывается общая стоимость передаваемого имущества без выделения цены по каждому объекту (здания, земельного участка). Гражданское законодательство прямо не регулирует вопрос необходимости детализации цены по каждому имуществу (гл. 30 ГК РФ), но могут возникнуть трудности в определении первоначальной стоимости объектов основных средств у организации покупателя, если продавец не укажет в первичных документах стоимость каждого объекта.

При покупке группы имущества без выделения стоимости каждого объекта они могут быть с разными сроками полезного пользования, а также относиться к амортизируемым и не амортизируемым основным средствам. Неправильное распределение общей стоимости может привести либо к более быстрой амортизации (с последствиями занижения показателей бухгалтерской отчетности об основных средствах,

снижению налога на прибыль и налога на имущество с целью минимизации налогообложения), либо к замедлению амортизации (с последствиями завышения показателей бухгалтерской отчетности об основных средствах с целью завязать активы для повышения инвестиционной привлекательности организации).

На сегодняшний момент в законодательстве не закреплена методика распределения затрат в таких случаях, что вызывает большое количество вопросов со стороны организаций. Некоторые фирмы, пользуясь неурегулированностью данного вопроса, произвольно устанавливают стоимость по объектам исходя из того, что им более выгодно.

Учетная стоимость объекта имущества, приобретенного в составе группы, в которой стоимость каждого наименования не выделена, может быть предметом спора по налогу на имущество, налогу на прибыль и повлиять на достоверность финансовой отчетности.

Рассмотрим подробнее.

Бухгалтерский учет

Единицей бухгалтерского учета основных средств признается инвентарный объект, первоначальная стоимость которого при приобретении за плату определяется исходя из суммы фактических затрат на его приобретение. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы (п. 6, 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Таким образом, земельный участок и здание, которое расположено на нем, являются самостоятельными объектами основных средств (Письмо Министерства Финансов РФ № 04-02-05/3/50 от 19.05.2003).

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на их приобретение (п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»), однако в случае приобретения группы имущества без выделения стоимости каждого объекта необходимо достоверно распределить стоимость.

Вместе с этим, в законе установлены принципы финансовой отчетности, она должна давать полное и достоверное представление о финансовом положении организации (ст. 13 ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. п. 4 Приказа Министерства Финансов РФ № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации», п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций»).

По конкретным вопросам учета хозяйственных операций организация разрабатывает учетную политику, при этом осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из положения об учетной политике и международных стандартов финансовой отчетности (п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций»). Международные стандарты, в свою очередь, основываются на принципах сопоставимости как с финансовой отчетностью предприятия за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других предприятий (п. 1 МСФО (IAS1) «Представление финансовое отчетности»).

Исходя из норм, приведенных выше, распределение затрат на приобретение каждого объекта из группы имущества должно носить не произвольный характер, а быть

обосновано и соотноситься со стоимостью каждого объекта если бы они были приобретены по отдельности. Для этой цели рекомендуется воспользоваться услугами независимого оценщика, либо подтвердить стоимость самостоятельно, основываясь на определенных фактах и расчетах. Иными словами, первоначальная стоимость основных средств, приобретенных группой по одной цене, должна сопоставляться с их наиболее вероятной ценой, как если бы они приобретались по отдельности или независимо друг от друга.

В отношении приобретения земельных участков со зданиями на них от юридических лиц, стоит обратить внимание на то, что операции реализации земельных участков не являются объектом налогообложения по НДС в отличие от других объектов недвижимости, что может вызвать затруднения в применении вычета у покупателя (подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ). Поэтому следует выделять стоимость земельного участка в договоре и первичных документах.

Налог на прибыль

Для целей учета налога на прибыль рекомендуем поступать аналогичным образом, поскольку требования налогового законодательства конкретизируют принцип обоснованности расходов и их экономической оправданности, что подразумевает подтверждение сумм расходов в виде амортизационных отчислений (ст. 252-258 НК РФ).

Из данной нормы следует, что величина амортизационных отчислений не может быть произвольной, а должна быть экономически обоснована и подтверждена, при этом величина амортизации в свою очередь неразрывно связана с первоначальной стоимостью соответствующего основного средства, следовательно, и стоимость объекта основного средства должна быть подтверждена.

Вывод: во избежание споров с налоговыми органами и в целях соответствия финансовой отчетности принципу достоверности рекомендуется заключать договоры и оформлять первичную документацию с выделением сумм по каждому объекту имущества, иначе следует обосновывать распределение затрат на приобретение каждого объекта или пользоваться услугами независимого оценщика, что предполагает определенные затраты.

Список литературы:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Принят 26 января 1996 г.; в ред. от 21.07.2014 г. [Электронный ресурс] // Режим доступа: КонсультантПлюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Принят 5 августа 2000 г.; в ред. от 21.07.2014 г. [Электронный ресурс] // Режим доступа: КонсультантПлюс.
3. Федеральный закон от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (в ред. от 28.06.2013 г.) [Электронный ресурс] // Режим доступа: КонсультантПлюс.
4. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 28.12.2013 г.) [Электронный ресурс] // Режим доступа: КонсультантПлюс.
5. Приказ Министерства Финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации» (в ред. от 24.12.2010 г.) [Электронный ресурс] // Режим доступа: КонсультантПлюс.
6. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утв. Приказом Минфина РФ № 106н от 6.10.2008 г. (в ред. от 18.12.2012 г.) [Электронный ресурс] // Режим доступа: КонсультантПлюс.

7. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утв. Приказом Минфина РФ № 43н от 6.07.1999 г. (в ред. от 8.11.2010 г.) [Электронный ресурс] // Режим доступа: КонсультантПлюс.

8. ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утв. Приказом Минфина РФ № 26н от 30.03.2001 г. (в ред. от 24.12.2010 г.) [Электронный ресурс] // Режим доступа: КонсультантПлюс.

9. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н (в ред. от 24.12.2010 г.) [Электронный ресурс] // Режим доступа: КонсультантПлюс.

10. МСФО (IAS 1) «Представление финансовой отчетности», утв. Приказом Минфина от 25.11.2011 г. № 160н (в ред. от 18.07.2012 г.) [Электронный ресурс] // Режим доступа: КонсультантПлюс.

Кульба Глеб Юрьевич

доцент кафедры административного и финансового права
Российской академии народного хозяйства и государственной службы,
кандидат юридических наук
г. Екатеринбург
E-mail: gukulba@gmail.com

Действие во времени нормативных и индивидуальных правовых актов об изменении кадастровой стоимости земельных участков для целей налогообложения (на основе практики судов Уральского федерального округа)

Аннотация: В статье рассматриваются основные проблемы правоприменительной практики по вопросам налоговых последствий пересмотра кадастровой стоимости земельного участка с учетом новелл земельного законодательства и законодательства об оценочной деятельности.

Ключевые слова: земельный налог, кадастровая стоимость, изменение, пересмотр, действие во времени.

Annotation: This paper examines the main problems of the law enforcement on the tax consequences of the revision of the cadastral value of land in view of the changes to the land legislation and legislation on appraisal activity.

Keywords: land tax, cadastral value, change, revision, effect in time.

Налоговое право находится в постоянном взаимодействии с иными отраслями права. Правовой обмен происходит, например, через такие институты и подинституты налогового права, как понятийный аппарат отрасли, юридические факты, налоговую правосубъектность.

Одним из проявлений подобного отраслевого взаимодействия налогового права является определение налоговой базы по земельному налогу как кадастровой стоимости земельного участка, понятие которой в налоговом законодательстве отсут-

ствуется (часть 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ). Согласно статье 390 НК РФ налоговая база земельного налога определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения. Кадастровая стоимость земельного участка определяется *в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации*. При этом, как указал Конституционный суд Российской Федерации в Определении от 3 февраля 2010 года № 165-О-О,¹ правовое регулирование земельного налога носит комплексный характер и обеспечивается актами как налогового, так и земельного законодательства, которое используется для целей налогообложения.

Данные положения статьи 390 НК РФ в автономном прочтении, пожалуй, не вызывают проблем толкования. Между тем подобные сложности неизбежно возникают при последующем их применении в системной взаимосвязи с иными нормами налогового права. Представляется, что из совокупности указанных вопросов может быть в теоретическом плане выделен актуальный сегмент налогово-правовых последствий от изменения кадастровой стоимости земельного участка и начала применения для целей налогообложения такой стоимости в новом размере.

При этом можно считать сформированным правоприменительный подход о том, что нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они во взаимосвязи с нормами статей 390 и пункта 1 статьи 391 НК РФ порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах в Налоговом кодексе Российской Федерации (Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 2 июля 2013 г. № 17-П).²

Однако именно такое пусть и обоснованное распространение правил действия законодательства о налогах и сборах во времени на нормативные правовые акты об утверждении кадастровой стоимости порождает целый ряд иных проблем системного регулирования.

Анализ норм земельного законодательства и законодательства об оценочной деятельности показывает, что изменение кадастровой стоимости земельного участка условно можно разделить на *нормативное, юрисдикционное и фактическое*.

Нормативное изменение кадастровой стоимости земли происходит в связи с изданием органом государственной власти субъекта Российской Федерации или органом местного самоуправления нормативного акта об утверждении нового размера кадастровой стоимости (ст. 24.17 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29.07.1998 № 135-ФЗ (с изменениями Федерального закона от 23.06.2014 № 171-ФЗ) – далее Закон об оценочной деятельности).

Под юрисдикционным изменением кадастровой стоимости земельного участка может пониматься уменьшение кадастровой стоимости по результатам рассмотрения индивидуального спора и вынесения индивидуального акта в административном порядке в комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или в суде (до последнего времени – в арбитражном суде, а

1 Определение Конституционного Суда РФ от 03.02.2010 № 165-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. № 4. 2010.

2 Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2013 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Омскшина» // «Собрание законодательства РФ. 15.07.2013. № 28, ст. 3882.

после изменений, внесенных Федеральными законами от 04.06.2014 № 143-ФЗ и от 21.07.2014 № 225-ФЗ, – в суде общей юрисдикции).

Непосредственное влияние на кадастровую стоимость конкретного земельного участка в течение налогового периода также оказывает изменение физических характеристик земельного участка: изменение площади, целевого назначения, разрешенного использования. В этом случае в результате фактического преобразования объективных признаков конкретного земельного участка изменяется и его цена, которая формируется в соответствии с удельными показателями, утвержденными нормативным правовым актом.

Среди основных проблем действия во времени *нормативных правовых актов* об утверждении новой кадастровой стоимости земли наиболее актуальными являются следующие:

а) *с какого момента подлежит применению нормативный правовой акт об утверждении новой кадастровой стоимости: с текущего налогового периода или налогового периода, следующего за годом его принятия?* Правовой подход о необходимости применения вновь утвержденной кадастровой стоимости земельного участка, начиная с налогового периода, следующего за годом ее утверждения, был сформирован в Постановлениях Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 21 сентября 2010 г. № 4453/10, от 26 июля 2011 г. № 2647/11, от 26 июля 2011 № 2081/11 и некоторых иных. Представляется, что такое толкование норм налогового законодательства базируется на обоснованном применении статьи 5 НК РФ.

б) *подлежит ли ретроспективному применению нормативный правовой акт об утверждении новой кадастровой стоимости, оценка которой произведена по состоянию на дату в прошлом, к налоговым обязательствам прошлых налоговых периодов?*

На уровне Уральского региона данный вопрос, пожалуй, впервые был поставлен по так называемому делу «ПромАктив» (арбитражное дело № А60-36593/2011). В рамках данного дела общество обосновывало возможность применения в 2010 году по земельному налогу кадастровую стоимость, утвержденную Постановлением Правительства Свердловской области от 07.06.2011 № 695-ПП¹ по состоянию на 1.01.2010, и соответственно неприменение действовавшей в 2010 году кадастровой стоимости, утвержденной Постановлением Правительства Свердловской области от 19.12.2008 № 1347-ПП.²

Несмотря на разрешение спора судами первой и апелляционной инстанций в пользу общества, суд кассационной инстанции пришел к выводу об отсутствии указания в Постановлении Правительства Свердловской области от 07.06.2011 № 695-ПП на действие данного нормативного акта с обратной силой (статья 5 НК РФ); дата, по состоянию на которую осуществляется утверждение кадастровой стоимости земельных участков, не является таким указанием.

Именно такой подход суда кассационной инстанции был подтвержден Президиумом Высшего арбитражного суда РФ от 20 мая 2014 г. № 2868/14 уже по другому арбитражному делу.

Между тем в системе судов общей юрисдикции встречается иной подход по данному вопросу. Так, в Определении Свердловского областного суда от 22 марта 2012 г. по делу № 33-2603/2012 указано «... в связи с тем, что данное постановление (*прим. ав-*

1 Постановление Правительства Свердловской области от 07.06.2011 № 695-ПП «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов, расположенных на территории Свердловской области», которым было отменено Постановление Правительства Свердловской области от 19.12.2008 № 1347-ПП.

2 Постановление Правительства Свердловской области от 19.12.2008 № 1347-ПП «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов, расположенных на территории Свердловской области», которым было отменено Постановление Правительства Свердловской области от 26.11.2002 № 1370-ПП.

тора – Постановление Правительства Свердловской области от 07.06.2011 № 695-ПП) принято в целях актуализации государственной оценки земель на территории Свердловской области, направлено на недопущение резкого колебания земельных платежей в связи с изменением кадастровой стоимости земельных участков, утверждает результаты государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов, расположенных на территории Свердловской области, по состоянию на 1 января 2010 года, а также учитывая, что различие в кадастровой стоимости спорного земельного участка составляет 2,5 раза в сторону уменьшения, что свидетельствует о значительном завышении кадастровой стоимости, установленной ранее, что, безусловно, влечет уменьшение налогового бремени на налогоплательщика, *судебная коллегия приходит к выводу, что этим постановлением ему придана обратная сила в силу прямого указания об этом в нем...*».

Таким образом, можно констатировать принципиально разные подходы к данному вопросу в системе арбитражных судов и судов общей юрисдикции.

Представляется, что проблема ретроспективного применения Постановления Правительства Свердловской области от 07.06.2011 № 695-ПП возникла во многом благодаря указанию в тексте данного нормативного правового акта на дату, по состоянию на которую была определена кадастровая стоимость земельных участков, что не является типичным положением в разрезе иных субъектов Российской Федерации. Симптоматично в связи с этим, что уже Постановлением Правительства Свердловской области от 14.06.2012 № 648-ПП указание «по состоянию на 1.01.2010» было исключено из текста данного подзаконного акта.

Действительно, как указал Высший арбитражный суд РФ в Постановлении Президиума от 20 мая 2014 г. № 2868/14, установление результатов государственной кадастровой оценки земельных участков по состоянию на конкретную дату не определяет момент начала применения кадастровой стоимости, а лишь указывает на дату проведения оценки (дату, по состоянию на которую определяется стоимость объекта оценки) (пункт 8 Федерального стандарта оценки «Общие понятия оценки, подходы к оценке и требования к проведению оценки (ФСО № 1)», утвержденного приказом Минэкономразвития России от 20.07.2007 № 256). Вместе с тем это лишь одно из правовых значений указанной даты. По состоянию на эту дату выявляется наиболее актуальная кадастровая стоимость как вид рыночной стоимости. Применение такой наиболее достоверной стоимости в большей степени соответствовало бы принципу экономической обоснованности налогообложения (часть 3 статьи 3 НК РФ). Кадастровая стоимость, утвержденная предыдущим нормативным актом, хоть и является рыночной, но обладает меньшей достоверностью ввиду наличия новой кадастровой стоимости, максимально приближенной к налоговому периоду.

Возможно позиция о разделении даты, по состоянию на которую фактически пересматривается кадастровая стоимость, и момента начала ее юридического применения продиктована стремлением обеспечить стабильность налоговых правоотношений и не подвергать их систематической ревизии. Вместе с тем в налоговых отношениях (в отличие от гражданских) такое стремление должно уступать место базовым принципам экономической связи объекта, налоговой базы и налогоплательщика.

в) какой нормативный правовой акт подлежит применению в текущем налоговом периоде в ситуации, когда нормативный правовой акт об утверждении новой кадастровой стоимости, принятый в течение налогового периода, признал действующим на начало данного налогового периода нормативный правовой акт об утверждении кадастровой стоимости утратившим силу?

Именно подобная ситуация сложилась в Свердловской области в 2011 году. На 1.01.2011 г. действовала кадастровая стоимость, утвержденная Постановлением Пра-

ительства Свердловской области от 19.12.2008 г. № 1347-ПП. Однако, Постановлением Правительства Свердловской области от 07.06.2011 № 695-ПП данный нормативный правовой акт был признан утратившим силу, т.е. в середине 2011 года. При этом Постановление Правительства Свердловской области от 07.06.2011 № 695-ПП не содержит нормы об отложении начала его применения (в части отмены предыдущего постановления) с 1.01.2012 г.

Постановление Правительства Свердловской области от 19.12.2008 № 1347-ПП было отменено в течение 2011 года, что исключает применение данного нормативного акта для формирования налоговой базы за весь налоговый период 2011 года. Применение Постановления Правительства Свердловской области от 19.12.2008 № 1347-ПП к периоду с 01.01.2011 по 7.06.2011 также неправомерно, т.к. объект налогообложения и его налоговая база неотъемлемо связаны с налоговым периодом (календарный год), и формируются только по итогам налогового периода (календарного года). Любые попытки обосновать применение в 2011 году Постановления Правительства Свердловской области от 19.12.2008 № 1347-ПП со ссылкой на абзац 1 части 1 статьи 391 НК РФ о действии утвержденной им кадастровой стоимости на 1 января 2011 года, являются необоснованными, так как приводят к применению в налоговых отношениях недействующего нормативного акта. Изменение налоговой базы в течение одного налогового периода при сохранении физических характеристик земельного участка нормами налогового законодательства не предусмотрено.

Обоснованность данного подхода подтверждена Постановлениями Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 26 июля 2011 г. № 2647/11, от 26 июля 2011 № 2081/11 применительно к налоговому периоду 2009 г. на территории Саратовской области.

В связи с тем, что Постановление Правительства Свердловской области от 19.12.2008 № 1347-ПП было отменено в середине 2011 года, а Постановление Правительства Свердловской области от 07.06.2011 № 695-ПП подлежит применению только начиная с 2012 года, то по аналогии с правовой позицией, выраженной в Постановлениях Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 26 июля 2011 г. № 2647/11, от 26 июля 2011 № 2081/11, представляется, что на территории Свердловской области в 2011 году подлежит применению кадастровая стоимость, утвержденная Постановлением Правительства Свердловской области от 26.11.2002 № 1370-ПП¹ как нормативным правовым актом, предшествующим Постановлению Правительства Свердловской области от 19.12.2008 № 1347-ПП.

Вместе с тем, в арбитражной практике Уральского округа преобладает иной подход о необходимости руководствоваться для целей исчисления налоговой базы за 2011 год кадастровой стоимостью, утвержденной Постановлением Правительства Свердловской области от 19.12.2008 № 1347-ПП (например, Постановление ФАС Уральского округа от 5.05.2014 по делу № А60-31478/2013)..

Одну из основных проблем применения во времени юрисдикционного изменения кадастровой стоимости земельных участков в результате оспаривания заинтересованными лицами кадастровой стоимости на соответствие рыночному уровню можно сформулировать следующим образом: *с какого момента признанная на основании статьи 66 Земельного кодекса РФ и статьи 24.19 Закона об оценочной деятельности комиссией или судом кадастровая стоимость равной рыночной применяется для целей налогообложения?* По данному вопросу сложилось несколько подходов:

измененная кадастровая стоимость подлежит применению с момента ее внесения в государственный кадастр недвижимости (ст. 24.20 Закона об оценочной деятельности в редакции до принятия Федерального закона от 21.07.2014 № 225-ФЗ);

1 Постановление Правительства Свердловской области от 26.11.2002 № 1370-ПП «Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель поселений, расположенных на территории Свердловской области».

кадастровая стоимость в измененном размере применяется с момента вступления в законную силу судебного акта о признании кадастровой стоимости равной рыночной (пункт 9 Правовых подходов, применяемых ФАС Уральского округа при рассмотрении споров, связанных с установлением кадастровой стоимости земельного участка в размере рыночной, утвержденных на заседании Президиума Федерального арбитражного суда Уральского округа от 17.03.2014 г., Апелляционное определение Свердловского областного суда от 11 июня 2014 г. по делу № 33-7146/2014);

кадастровая стоимость в измененном размере применяется с начала нового налогового периода, следующего за налоговым периодом, в котором был осуществлен пересмотр судом кадастровой стоимости (например, Постановление ФАС Уральского округа от 16 августа 2013 г. по делу № А60-47430/2012);

кадастровая стоимость применяется для целей налогообложения с даты в прошлом, по состоянию на которую была утверждена кадастровая стоимость, признанная судом рыночной (например, судебные акты по делам № А60-38642/2012, № А60-42428/2012, № А60-40472/2012).

В свою очередь Конституционный суд РФ в Определении от 3.06.2014 № 1555-О¹ указал, что установление кадастровой стоимости земельного участка равной его рыночной стоимости, будучи законным способом уточнения одной из основных экономических характеристик указанного объекта недвижимости, в том числе в целях налогообложения, само по себе не опровергает предполагаемую достоверность ранее установленных результатов государственной кадастровой оценки земель. Такой подход запрещает ретроспективное применение установленной судом или комиссией кадастровой стоимости в размере рыночной, однако, не решает проблемы начала применения такой кадастровой стоимости в измененном размере.

Точку в вышеприведенный «правоприменительный хаос» по спорному вопросу поставил законодатель путем принятия Федерального закона от 21.07.2014 № 225-ФЗ, которым были внесены изменения в Закон об оценочной деятельности. В соответствии с новой редакцией статьи 24.20 данного закона в случае изменения кадастровой стоимости по решению комиссии или суда сведения о кадастровой стоимости, установленной решением комиссии или суда, применяются для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, с 1 января календарного года, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но не ранее даты внесения в государственный кадастр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания. Такой вариант применения измененной кадастровой стоимости земельного участка является компромиссом бизнеса и власти, частного и публичного интересов.

В то же время подход, предложенный законодателем, проводит к интересному с точки зрения гражданского процесса правовому эффекту, а именно – к ретроспективному действию судебного решения, к действию судебного решения с обратной силой. Данная новелла, очевидно, еще получит свое теоретическое осмысление учеными процессуально-правовых отраслей.

К числу проблемных вопросов применения во времени кадастровой стоимости для целей налогообложения в ситуации изменения характеристик земельного участка следует, например, отнести случай изменения вида разрешенного использования земельного участка в течение налогового периода по земельному налогу: для целей исчисления налога за весь налоговый период подлежит применению кадастровая стоимость исходя из вида разрешенного использования участка, имевшего место на 1 января налогового

1 Определение Конституционного Суда РФ от 03.07.2014 № 1555-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Производственная компания «Возрождение» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 1 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации».

периода, или возможно применение вида разрешенного использования, измененного в течение года? Данная проблема была разрешена в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 6 ноября 2012 года № 7701/12, согласно позиции которого нормы, регулирующие определение налоговой базы по земельному налогу при изменении вида разрешенного использования земельных участков, не препятствуют налогоплательщику исчислять налог с учетом кадастровой стоимости, рассчитанной за соответствующий период исходя из измененного вида разрешенного использования.

Изложенные выше проблемы применения кадастровой стоимости в целом демонстрируют, что отсутствие четкого системного правового регулирования законодательства об оценке, налогового и земельного законодательства является скорее недопустимым пробелом, чем квалифицированным молчанием законодателя. Продолжительной неопределенности в столь значимых для всей страны вопросах законодатель допускать не вправе.

Также можно с уверенностью утверждать, что Федеральный закон от 21.07.2014 № 225-ФЗ, который внес существенные изменения в Закон об оценочной деятельности и снял с повестки дня некоторые из актуальных проблем, ознаменовал новый этап реформирования системы кадастровой оценки. Эффективность заложенных в нем механизмов массовой оценки и способов защиты прав налогоплательщиков еще предстоит оценить юридическому сообществу в процессе научной и правоприменительной деятельности.

Пирога Сергей Степанович

Заместитель начальника отдела государственной исполнительной службы Луцкого районного управления юстиции Волынской области Украины, Восточноевропейский национальный университет имени Леси Украинки
г. Луцк, Украина
E-mail: pyroshuk@rambler.ru

Пирога Игорь Степанович

кандидат юридических наук,
старший преподаватель Карпатского университета имени Августина Волошина
г. Ужгород, Украина
E-mail: maksa7@meta.ua

Оптимизация структуры налоговой системы Украины

Аннотация: Обоснована оптимальная структура налоговой системы страны, в основе которой добавленная стоимость. Уплаченный в государственный бюджет НДС позволяет вычислить начальную стоимость объектов амортизации, затраты производства, справедливые рыночные цены на товары/услуги, размеры рентных платежей, плату за использование недр для добычи полезных ископаемых и налоговую базу основных налогов: НДС, единого социального налога/взноса, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль предприятий. Сформулированы основные принципы установления размера экологического налога.

Ключевые слова: налоговая система, объект налогообложения, добавленная стоимость, НДС, налог на прибыль, единый социальный налог, налог на доходы физических лиц, амортизация, затраты производства, рента.

Annotation: Proved optimal structure of the tax system of the country on the basis of value added. Paid VAT to the state budget allows us to calculate the initial value of the depreciation, the cost of production, fair market prices for goods / services, the size of the rent payments, fees for the use of mineral resources for mining, and the tax base of the main taxes: VAT, unified social tax / fee, tax individual income, corporate income tax. The basic principles for setting the size of the environmental tax.

Keywords: the tax system, object of taxation, value added, VAT, corporate income tax, unified social tax, individual income, depreciation, cost of production, the rent.

Самой современной формой косвенного налогообложения считается налог на добавленную стоимость (НДС) [1]. Среди развитых стран НДС отсутствует только в США, Австралии и Швейцарии [2]. Тотальная замена налога с оборота налогом на добавленную стоимость в мире была важным шагом на пути совершенствования налоговых систем. Согласно принятой Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) классификации НДС входит в разряд налогов на потребление и является своеобразным общим акцизом, бремя по уплате которого ложится не на производителя, а на конечного потребителя продукции. Основным преимуществом НДС принято считать устранение каскадного эффекта при его уплате, распределение по всей цепочке продавцов и покупателей товаров/услуг, что обеспечивает эффект «саморегулирования».

Стимулом для введения налога на добавленную стоимость было расширение международной торговли. Эффективным механизмом устранения барьеров в международной торговле явилось введение универсального акциза, ориентированного на налогообложение потребления. Структура нового налога обеспечивала нейтральность налогообложения импортируемых товаров и товаров национального производства, что позволило осуществить унификацию косвенного налогообложения и обеспечить налоговый суверенитет отдельных стран, в частности в рамках Европейского Союза. Адаптация законодательства о косвенных налогах позволила устранить барьеры, которые стоят на пути свободного передвижения товаров и услуг, капитала и рабочей силы [3].

Унификация взимания НДС была не только необходимым шагом на пути устранения налоговых границ, но и основной предпосылкой замены членских взносов государств-участниц в общий бюджет ЕС на определенный процент от сборов по НДС на территории государств-членов (согласно решению Совета ЕС от 21 апреля 1970 г.).

Принятый в Налоговом кодексе Украины (НКУ) механизм администрирования НДС крайне несовершенен. Общая доля НДС в доходах бюджета лежит в пределах ~ 40%, из которых 34-35% – это поступления от налогообложения импорта, а остальные 5-6% – от продаж внутри страны [4]. В Украине НДС работает как специфический налог на импорт, то есть как дополнительная пошлина. Если вместо НДС с импортных товаров ввести пошлину с аналогичной ставкой, а потери НДС по внутренней торговле компенсировать за счет увеличения рентных платежей (это налоги на использование природных ресурсов – полезных ископаемых, воды, земли и т.п.), то поступления в бюджет не изменятся. В таких условиях трудно говорить о полноценном функционировании налога на добавленную стоимость в Украине. Для повышения эффективности НДС необходимы существенные изменения как в правовом поле, так и коренное изменение практики его применения.

Главных недостатков НДС два: во-первых, установлены налоговые правоотношения между плательщиками налогов; во-вторых, налоговая база никак не связана с добавленной стоимостью [5]. Устранение указанных недостатков позволяет в значительной степени избавиться практически всех недостатков НДС [6]. Определение добавленной стоимости в качестве объекта налогообложения НДС открывает возможности для оптимизации других составляющих налоговой системы.

Целью этой статьи является установление взаимосвязи добавленной стоимости с амортизационными отчислениями, затратами производства, базой налогообложения основных налогов: НДС, единого социального налога/сбора, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль и определение критериев формирования оптимальной структуры налоговой системы страны.

Взаимосвязь между базой налогообложения НДС и других налогов на сегодня не имеет практического применения несмотря на то, что может открыть широкие возможности для оптимизации налоговой системы и упрощения налогового законодательства страны, унификации налогового и бухгалтерского учета, сокращение затрат и упрощение процедур налогового контроля.

По определению «добавленная стоимость» представляет собой сумму фонда оплаты труда и прибыли. Фонд оплаты труда является налоговой базой для единого социального налога (в Украине единого социального взноса), а прибыль – налоговой базой налога на прибыль предприятий. Вычитание единого социального налога/взноса из фонда оплаты труда формирует базу налогообложения доходов физических лиц. Итак, объективная оценка добавленной стоимости обеспечивает точное определение налоговой базы основных бюджетобразующих налогов: НДС, единого социального налога/взноса, налога на доходы физических лиц и налога на прибыль

предприятий. Для наглядности ниже приведена схема взаимосвязи налоговой базы основных налогов.



Вот почему правильная оценка вновь созданной добавленной стоимости объективно определяет эффективность функционирования всей налоговой системы государства. Одновременно можно определить объективные критерии для установления экономически обоснованных или справедливых рыночных цен на товары и услуги. Цена определяется суммой вновь созданной добавленной стоимости, начисленного на нее НДС, затрат производства и амортизации (для очень ограниченной группы товаров следует включить и акцизный налог):

$CPB = DC + НДС + Затраты + Амортизация$,

где CPB – справедливая рыночная стоимость;

DC – добавленная стоимость = Фонд оплаты труда + Прибыль.

Отсутствие четких норм и стандартов при калькуляции себестоимости влечет необоснованное завышение затрат производства. При определении затрат законодатель предоставляет очень подробный перечень в ст. 138 Налогового кодекса Украины (НКУ) [7], который к тому же допускает разногласия в толковании отдельных статей затрат налогоплательщиком и контролирующими органами. Попытки строго регламентировать статьи затрат производства в Налоговом кодексе Украины считаем абсолютно лишними. Во-первых, объективный перечень статей затрат сделать в принципе невозможно; во-вторых, такие попытки создают больше проблем, чем решают, и ограничивают свободу действий производителя.

Для достоверного определения затрат нет необходимости давать полный перечень того, что можно отнести к затратам. Статьи затрат производства целесообразно определять по иному принципу. Сырье, материалы, комплектующие и др. ценности, используемые в производстве, созданы на предыдущих стадиях производственного цикла. На каждой последующей стадии стоимость возрастает на величину вновь созданной добавленной стоимости. Затраты можно определить по величине уплаченного непосредственно в бюджет НДС (НДС_{уплаченный}) при закупке сырья материалов, комплектующих и др.:

$Затраты = НДС_{уплаченный} / Ч_{ПДВ}$

$Ч_{ПДВ} = C_{НДС} / (100 + C_{НДС})$ – доля НДС в цене приобретения;

$C_{НДС}$ – действующая ставка НДС в процентах.

Оценка объектов амортизации также осуществляется вышеуказанным методом, то есть по величине НДС, уплаченного в бюджет при закупке объектов, подлежащих амортизации. Амортизационные отчисления хранятся на отдельном счете, с которого используются исключительно для закупки объектов, подлежащих амортизации по установленным нормам.

Таким образом, можно точно определить реальные затраты производства по величине уплаченного НДС в бюджет на каждой стадии производственного цикла. В терминах действующего Налогового кодекса Украины затраты однозначно определяются величиной налогового кредита (в России – входным НДС). В дальнейшем в тексте статьи под затратами следует понимать добавленную стоимость, созданную на предыдущих стадиях производства, которая определяется суммой НДС, уплаченной в бюджет при закупке факторов производства. При использовании в производстве товаров, освобожденных от налогообложения (ст. 197 НКУ) или таких, которые не являются объектами налогообложения (ст. 196 НКУ), затраты на их приобретение устанавливаются на основе первичных платежных документов, удостоверяющих фактическое несение расходов на их приобретение.

Из указанного правила определения затрат производства могут быть исключения. Список таких исключений должен быть коротким, однозначным и обоснованным. На одно исключение субъективного характера хочется указать сразу. Затраты, связанные с рекламными услугами, не целесообразно включать в затраты производства. Эти расходы должны финансироваться исключительно из прибыли, остающейся у производителя после уплаты налога на прибыль. Обоснование такого исключения может быть следующим: расходы на рекламу ложатся двойным бременем на потребителя: материальным – увеличивается цена товаров/услуг; психологическим – зачищенные рекламные объявления во всех средствах массовой информации раздражают того же потребителя, поскольку рекламодатель часто теряет чувство меры. Расходы на рекламу нарушают принцип «кто платит, тот заказывает музыку». При действующей системе платит за рекламу потребитель, а «музыку» заказывает продавец. Если реклама позволяет реально увеличивать доходы, то размер затрат на рекламу целесообразно связать именно с чистой прибылью. В этом случае целесообразность расходов на рекламу определяется продавцом.

Из вышеизложенного можно сделать вывод, что объективная оценка добавленной стоимости позволяет определить справедливую рыночную стоимость товаров/услуг, налоговую базу основных бюджетобразующих налогов, осуществлять достоверный автоматический контроль за уплатой основных налогов на каждой стадии производственно-реализационного цикла. При таком определении налоговой базы основных налогов и справедливой рыночной стоимости не предвидится никаких налоговых споров, никаких поводов и возможностей для уклонения от уплаты налогов, минимизации налоговых платежей и других злоупотреблений в налоговой сфере. Исключение составляет лишь теневая экономика, однако и в этом случае предлагаемый способ исчисления налоговой базы обеспечивает эффективный контроль. Для контроля следует применять объективные критерии, как: потребленная электрическая и иные виды энергии, размер фонда оплаты труда, расхода материалов, вводить нормы расходования энергии, материалов, труда и т.д. Объективная информация о состоянии дел в экономике государства позволяет выработать адекватные средства государственного регулирования и стимулирования экономики. Целевой функцией является достижение справедливой рыночной стоимости на товары и услуги. При этом обеспечивается эквивалентный обмен товаров и услуг, формируется оптимальная структура экономики и определяется реальный курс национальной валюты по экспортным операциям, что позволяет сформировать оптимальную структуру экспорта.

Справедливая рыночная цена в разбалансированной экономике государства не обеспечит рыночное равновесие, что приведет к нарушению паритета цен на товары и услуги. Во избежание дефицита и связанных с ним проблем, некоторые товары придется реализовывать по завышенным ценам, сформированным на основании спроса и предложения. Для восстановления паритета цен нужно стимулировать

предложение товаров/услуг и/или способствовать их импорту, по крайней мере, не ограничивать его дополнительными платежами (акцизы, пошлины, и т.д.) или иными способами.

Пока равновесие не достигнуто, рыночная оценка налоговой базы основных бюджетобразующих налогов осуществляется по соотношению:

$$ДС \times (1 + C_{\text{ндс}}/100) = РВ - \text{Затраты} - \text{Амортизация},$$

где РВ – рыночная стоимость, по которой фактически реализуется товар.

Определенная так величина добавленной стоимости должна быть распределена между фондом оплаты труда и прибылью. Предполагается, что НДС оплачивается непосредственно в бюджет в момент реализации товаров / услуг: стоимость товара без НДС перечисляется продавцу, а НДС перечисляется покупателем непосредственно в бюджет. По величине уплаченного в бюджет НДС определяются также затраты производства и начальная оценка объектов амортизации. НДС взимается на каждом этапе производственно-реализационного цикла на пути услуг / товаров к конечному потребителю. При покупках стоимость товара/услуги без НДС перечисляется на счет продавца, а вся сумма НДС – непосредственно в государственный бюджет. Отменяется уплата НДС между налогоплательщиками, налоговые накладные (счета-фактуры) и все, что с ними связано.

На основании вышеизложенного, можно предложить следующую структуру налоговой системы: НДС, единый социальный налог (вместо единого социального взноса, действующего в Украине сегодня), налог на доходы физических лиц, налог на прибыль предприятий. В основе предложенной структуры налоговой системы лежит добавленная стоимость, а объектами налогообложения являются добавленная стоимость и ее составляющие – фонд оплаты труда и прибыль.

Налоговую систему следует дополнить несколькими налогами, которые имеют принципиально другое обоснование объекта, базы и ставки налога: акцизный налог, экологический налог, рентные платежи и плата за пользование недрами, плата за землю, специальные налоговые режимы для малого бизнеса и местные налоги.

Энергетическая зависимость государства от импортированных энергоносителей должна определять политику установления платы за пользование недрами для добычи нефти, газа, угля. Плата за пользование недрами должна определяться на основе соотношения:

$$\text{Плата за пользование недрами} = РВ - ДС - \text{НДС} - \text{Затраты} - \text{Амортизация},$$

где РВ – рыночная стоимость, по которой реализуются энергоносители (нефть, газ, уголь) на территории Украины. Аналогичные соотношения используются для определения платы за пользование недрами для добычи других полезных ископаемых. Конечно, амортизация накапливается на отдельном счете, с которого финансируется приобретение исключительно тех средств, которые подлежат амортизации по установленным нормам.

Рентные платежи за транспортировку нефти и газа должны определяться на основе соотношения:

$$\text{Рента} = РВ - ДС - \text{НДС} - \text{Затраты} - \text{Амортизация},$$

где РВ – средние значения стоимости транспортировки по территории ближайших соседей, если реализация транзитного объема газа осуществляется на восточной границе Украины. В противном случае стоимость транспортировки газа должна быть ощутимо ниже, чем при транспортировке по Северному и Южному потокам, если последний появится в будущем.

Специфика экологического налога должна заключаться не в получении доходов в бюджет, а в обеспечении безопасности жизнедеятельности человека и стимулирования внедрения передовых технологий производства. Для каждого производства, загрязняющего окружающую среду, должны устанавливаться граничные нормы за-

грязнения, которые устанавливаются в расчете на использование передовых технологий, применяемых, например, в одной из стран США, Японии, Германии, Франции или Англии. Нормы должны пересматриваться регулярно по мере внедрения новых технологий в выбранной стране. Налогообложению подлежат объемы загрязнения, превышающие установленные нормы. При установлении ставки налога целевой функцией является экологическая ситуация в стране, а не доходы бюджета. Причем плата должна быть такой высокой, чтобы производителям было очень выгодно не платить экологический налог вообще, а целесообразнее было бы внедрять передовые технологии и вкладываться в установленные нормы.

Особенность специальных налоговых режимов заключается в стимулировании самозанятости населения, преимущественно малых (в том числе семейных) или сельскохозяйственных предприятий. Здесь должна устанавливаться фиксированная плата. Плата должна быть дифференцирована по видам деятельности: максимальная – для торговых, существенно меньшая – для производственных и символическая – для научно-исследовательских и инновационных предприятий.

Выводы. Вычисление добавленной стоимости как суммы фонда оплаты труда и прибыли однозначно определяет налоговую базу основных бюджетобразующих налогов: НДС, единого социального налога, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль предприятий; начальную стоимость объектов амортизации, затраты производства и справедливые рыночные цены. Обоснованы размеры рентных платежей, платы за использование недр для добычи полезных ископаемых. Сформулированы основные принципы для установления размера экологического налога. Обоснована оптимальная структура налоговой системы страны.

Литература

1. Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 161 с.
2. Tax rates around the world (Last partial update, October 1, 2012) / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.worldwide-tax.com>.
3. Демиденко Л.М. Інтеграція податкової системи України до європейського економічного простору: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 / Л.М.Демиденко. – К.: Київський національний ун-т ім. Т. Шевченка, 2000. – 11 с.
4. Кононова А. Податок на додану вартість / А. Кононова // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 27-31.
5. Пирога И.С., Пирога С.С. Налоговые вычеты: порядок и условия применения // Налоги и финансовое право. – 2013. – № 4. – С. 210 – 217.
6. Пирога И.С., Пирога С.С. Элементы юридической конструкции НДС: проблемы и решения // Налоги и финансовое право. – 2014. – №6 . С. 191 – 197.
7. Податковий кодекс України № 2755-17; Редакція від 03.08.2014 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran2968#n2968>.

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» – Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. В каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «По материалам семинаров, проведенных Группой компаний «Налоги и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам», «Новая литература: рецензии и критика», «Интересные факты о налогах и налогообложении» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. Высшая аттестационная комиссия (ВАК) Министерства образования и науки Российской Федерации включила журнал «Налоги и финансовое право» в документ: «Перечень периодических научных и научно-технических изданий, выпускаемых в Российской Федерации, в которых рекомендуется публикация основных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора или кандидата наук». Рекомендуются публикации по правовой тематике соискателей ученой степени к.ю.н., к.э.н. и д.ю.н., д.э.н.

8. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 8 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права» или иные рубрики по усмотрению редакции.

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право».

3. Статьи, полученные и одобренные редакционным советом и редакционной коллегией, публикуются в ближайших номерах (в срок 2-4 месяца).

4. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

5. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

6. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

7. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

8. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

9. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

10. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

11. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

12. Статьи публикуются на безвозмездной основе (дополнительные «скрытые» сборы с авторов не взимаются, в частности, обязательное оформление подписки на наше издание). Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

13. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается 1 экземпляр журнала, в котором опубликована статья.

14. На каждую статью, допущенную к публикации, пишется рецензия. Рецензия оформляется на бланке Редакции журнала «Налоги и финансовое право» и за подписью Председателя Редакционного совета – Главного редактора А.В. Брызгалкина направляется авторам вместе с авторским экземпляром журнала.

15. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно запросить по электронной почте cnfr@cnfr.ru).

Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Средний объем статьи: 3–10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 14 пунктов.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные: **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом, обязательное требование редакции с 2015 года), **должность** (обязательное требование ВАК), **место работы** (обязательное требование ВАК), **соискатель ученой степени** (обязательное требование ВАК, если есть такие сведения), **ВУЗ** (обязательное требование ВАК, если есть такие сведения), **город проживания** (обязательное требование ВАК), **аннотация к статье** до 150 слов на русском и английском языках (обязательное требование ВАК), **ключевые слова к статье** на русском и английском языках (обязательное требование ВАК), **пристатейный библиографический список** (обязательное требование ВАК).

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: cnfr@cnfr.ru. Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Колмаковым Олегом Александровичем cnfr@cnfr.ru или по тел.(343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется. Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfr.ru E-mail: cnfr@cnfr.ru