

## 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.*



**Чернухин Александр Александрович**

старший преподаватель кафедры финансового права  
Уральского государственного юридического университета  
г. Екатеринбург  
E-mail: [tehinko@gmail.com](mailto:tehinko@gmail.com)

### Особенности правоприменения положений о налоге на имущество организаций

*Аннотация: В статье рассматриваются особенности установления и введения в действие налога на имущество организаций, полномочия регионального законодателя в этой сфере и правоприменение.*

*Ключевые слова: региональные налоги, элементы налогообложения, налог на имущество организаций, кадастровая стоимость.*

*Annotation: The article considers specific features of imposing and introducing the corporate estate tax as well as the authority of regional legislator in this sphere, and law enforcement.*

*Keywords: regional taxes, elements of taxation, corporate estate tax, cadastral value.*

Налог на имущество организаций в системе налогов относится к региональным. Согласно ст. 75 (ч. 3) Конституции Российской Федерации система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом,<sup>1</sup> каковым является Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, НК РФ). Закрепленные Налоговым кодексом принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации в равной степени распространяют свое действие и на налог на имущество организаций.

---

1 Исчерпывающий перечень региональных налогов устанавливается федеральным законом. См. Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 года № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602; Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 года № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» // СЗ РФ. 1997. № 42. Ст. 4901.

С момента возникновения<sup>1</sup> в налоговой системе России, установления<sup>2</sup> и введения<sup>3</sup> в действие налога на имущество организаций (до 2004 года налог на имущество предприятий), в Закон РСФСР «О налоге на имущество предприятий» от 13 декабря 1991 года № 2030-1 (далее – Закон о налоге на имущество предприятий) и главу 30 Налогового кодекса «Налог на имущество организаций» было внесено значительное количество изменений и дополнений. Отметим, что проблемы практического использования данного налога и его теоретические аспекты являются предметом рассмотрения юридической наукой.<sup>4</sup>

Согласно ст. 72 (п. «и» ч. 1) Конституции Российской Федерации в совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации находится установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации. По предметам совместного ведения издаются федеральные законы и принимаемые в соответствии с ними законы и иные нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации (ч. 2 ст. 76).

Известно, что налог может быть установлен исключительно законом<sup>5</sup> (ст. 57 Конституции, ст. 3 Налогового кодекса). Правовая позиция Конституционного Суда РФ предусматривает, что «из конституционного принципа единой финансовой, включая налоговую, политики (статья 114 Конституции Российской Федерации) вытекает, что законно установленными в субъектах Российской Федерации могут считаться только такие налоги, которые вводятся законодательными органами субъектов

---

1 Ст. 20 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 года № 2118-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527; ст. 14 Налогового кодекса РФ (часть первая) от 31 июля 1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. № 31. 1998. Ст. 3824.

2 Закон РСФСР «О налоге на имущество предприятий» от 13 декабря 1991 года № 2030-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 599; НК РФ дополнен главой 30 «Налог на имущество организаций» Федеральным законом от 11 ноября 2003 года № 139-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов» // СЗ РФ. 2003. № 46 (ч. 1). Ст. 4435.

3 Постановление Верховного Совета РСФСР «О порядке введения в действие Закона РСФСР «О налоге на имущество предприятий» от 13 декабря 1991 года № 2031-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 600; налог на имущество организаций вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ согласно ст. 372 (п. 1) Налогового кодекса РФ.

4 См. например: *Крылова Н.* Правовое регулирование налогов на имущество в России и зарубежных государствах // *Хозяйство и право.* – 1997. – № 9. – С. 36-44; – № 10. – С. 68-76; *Смирнов Д.А.* Проблемы налогообложения имущества юридических лиц в современной налоговой политике // *Правоведение.* – 1998. – № 1. – С. 147-148; *Новиков А.И., Гаврилова Н.А.* Применение отдельных положений законодательных и нормативных актов по налогу на имущество предприятий // *Консультант*, 1998, № 17; *Налог на имущество предприятий. Профессиональный комментарий. Арбитражная практика. Нормативные акты / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин.* – Екатеринбург : *Налоги и финансовое право*, – 2002. – 224 с.; *Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Глава 30 «Налог на имущество организаций» / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин.* – Екатеринбург : *Налоги и финансовое право*, – 2004. – 128 с.; *Парыгина В.А.* Правовые основы взимания налога на имущество организаций // *Современное право.* – 2006. – № 6. – С. 2-4; *Евсиков А.М.* Кадастровая стоимость как налоговая база по налогу на имущество. Вопросы установления и оспаривания // *Финансовое право.* 2015. № 1. С. 15 – 19.

5 Подробно см. Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 года № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // СЗ РФ. 1996 № 16. Ст. 1909; Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 года № 3-П «По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года «О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции» // СЗ РФ. 1997. № 8. Ст. 1010.

Российской Федерации в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов, устанавливаемыми федеральным законом».<sup>1</sup>

Региональные налоги устанавливаются Налоговым кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. Эти налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ на условиях и в порядке, регулируемых Налоговым кодексом и законами субъектов РФ о налогах.

Установление конкретного налога означает, что в законе о налоге должны быть определены налогоплательщики и элементы налогообложения: а) объект налогообложения; б) налоговая база; в) налоговый период; г) налоговая ставка; д) порядок исчисления налога; е) порядок и ж) сроки уплаты налога. Лишь при наличии указанных существенных элементов налог может быть признан установленным.<sup>2</sup> В отличие от существенных элементов, необязательные к установлению элементы налогообложения, такие, как льготы по налогу, устанавливаются в законе о налоге при их необходимости и целесообразности.<sup>3</sup>

Налогоплательщики и упомянутые элементы налогообложения по всем налогам предусмотрены Налоговым кодексом. Ряд элементов в отношении региональных налогов («налоговые ставки», «порядок уплаты налога», «сроки уплаты налога») Налоговый кодекс может не устанавливать, определяя порядок и предел их установления субъектами РФ.

Также в установленном порядке законами о налогах субъектов РФ могут быть установлены особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения. С учетом соблюдения указанных условий происходит делегация полномочий субъекту РФ по установлению элементов налогообложения.<sup>4</sup>

Изложенное позволяет сделать, по меньшей мере, два важных вывода. Во-первых, региональные налоги устанавливаются Налоговым кодексом и законами субъектов РФ. Однако Налоговый кодекс допускает возможность установления законами субъектов РФ, только тех элементов налогообложения, которые прямо предусмотрены (делегированы субъекту РФ) НК РФ.

Во-вторых, законами субъектов РФ приведенные элементы налогообложения устанавливаются только в разрешительном порядке, предусмотренном федеральным законом.

Налог на имущество организаций как региональный налог устанавливается Налоговым кодексом и законами субъектов РФ, вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и с момента введения в действие обязательен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Устанавливая налог на имущество организаций, федеральный законодатель определил налогоплательщиков и значительную часть элементов налогообложения. В порядке делегирования полномочий законодательным органам субъектов РФ предоставлено право определять налоговую ставку в пределах, установленных главой 30 НК РФ, а также порядок и сроки уплаты налога. Законами субъектов РФ могут быть

1 Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 года № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» // СЗ РФ. 1997. № 42. Ст. 4901.

2 Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 года № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года» // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

3 Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 года № 162-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Хорошевского районного суда города Москвы о проверке конституционности абзаца второго пункта 2 статьи 224 и пункта 1 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 1.

4 Садчиков М.Н. Понятие налогового суверенитета // Налоги. 2016. № 1. С. 16-18.

определены особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества в соответствии с главой 30 НК РФ, а также налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Конституционный Суд РФ указал, что вводить или не вводить на своей территории региональный налог это право, а не обязанность субъекта РФ.<sup>1</sup> Отсюда следует, что установление и введение на своей территории налога на имущество организаций является правом субъекта РФ.

Вместе с тем, реализуя это право законодательный орган субъекта РФ, учитывая конституционный принцип обязательности определения в законе всех элементов налогообложения<sup>2</sup> и положения п. 2 ст. 372 НК РФ, одновременно реализует обязанность по установлению в региональном законе налоговой ставки, порядка и сроков уплаты налога.

Однако сам по себе порядок установления этих элементов налогообложения несет не только особенности, но и сложности в правоприменении. Федеральный закон позволяет производить оплату по налогу на имущество организаций и авансовые платежи по нему в порядке и сроки, предусмотренные законами субъектов РФ. Установленный порядок уплаты налога означает, что в течение налогового периода уплате подлежат авансовые платежи, если законом субъекта РФ не предусмотрено иное, а по истечении налогового периода, уплачивается сумма налога. Вместе с тем следует учитывать, что уплата авансовых платежей, предусмотренная НК РФ, не является обязанностью субъекта РФ по введению их на своей территории. Сама по себе уплата суммы налога, определенная НК РФ, осуществляется по окончании налогового периода.

Отсюда можно сделать вывод о том, что содержание порядка уплаты налога зависит от реализации права субъекта РФ по установлению или отказа от установления авансовых платежей.

Усмотрением субъекта РФ является определение срока уплаты налога (срока уплаты авансовых платежей). Представляется, что определяя срок уплаты налога (срок уплаты авансовых платежей), субъект РФ должен учитывать срок представления налоговых деклараций (срок представления налоговых расчетов по авансовым платежам), установленный Налоговым кодексом, имея в виду, что представление налоговых деклараций должно предшествовать уплате налога.

Налоговые ставки устанавливаются субъектом РФ в пределах тех значений, которые определены НК РФ. Устанавливая налоговые ставки, субъект РФ может дифференцировать их в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества.

Однако если налоговые ставки не определены законами субъектов РФ, налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в НК РФ.

Помимо льгот, установленных федеральным законом, льготы и основания для их использования могут быть предусмотрены законом субъекта РФ без ограничений.

Изложенное показывает, что по налогу на имущество организаций:

– законодательным органам субъектов РФ предоставлено право в пределах значений, определенных НК РФ, устанавливать ставки налога, самостоятельно определять порядок и сроки уплаты налога;

1 «Установление налога субъектом Российской Федерации означает его право самостоятельно решать, вводить или не вводить на своей территории соответствующий налог, поскольку исчерпывающий перечень региональных налогов порождает только право, но не обязанность установить налог» – Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 года № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

2 Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 года № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года» // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

– налоговые льготы и их виды могут быть установлены по усмотрению субъекта РФ без ограничений;

– особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества могут быть предусмотрены только в соответствии с главой 30 НК РФ;

– введение особенностей определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества является правом законодательных органов субъекта РФ, но до момента установления указанных особенностей.

Известно, что объектом налогообложения является реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодатель связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый НК РФ.

Объектом налогообложения по налогу на имущество организаций является имущество, которое ранжируется на два вида – это движимое имущество и недвижимое имущество.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Налог на имущество организаций предусматривает два вида определения налоговой базы: а) среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, и б) кадастровая стоимость отдельных объектов недвижимого имущества.

Следовательно, налоговая база по налогу на имущество организаций представляет собой стоимостную характеристику объекта налогообложения. При этом для всего движимого имущества и большей части недвижимого имущества определение налоговой базы исходя из среднегодовой стоимости, является правилом. Исключением из этого правила является для отдельных объектов недвижимого имущества определение налоговой базы исходя из кадастровой стоимости.

Перечень объектов недвижимого имущества, для которых налоговая база определяется исходя из кадастровой стоимости, установлен федеральным законом. К ним, в частности, относятся: административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них; некоторые виды нежилых помещений; объекты недвижимого имущества иностранных организаций; жилые дома и жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств. И этот перечень является закрытым.

Федеральный законодатель определил критерии, согласно которым объект недвижимости признается административно-деловым центром, торговым центром (комплексом), одновременно как административно-деловой центр и как торговый центр (комплекс), а также видом нежилого помещения, для которых налоговая база определяется исходя из кадастровой стоимости.

Отметим, что установление порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости, является правом субъекта РФ.

Если субъект РФ решил использовать свое право, то особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества определяются законом субъекта РФ, но в пределах, установленных Налоговым кодексом.

Федеральным законом установлено, что в отношении одних объектов недвижимого имущества закон субъекта РФ может быть принят безусловно, а в отношении других закон субъекта РФ может быть принят только после утверждения субъектом РФ в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Принятие закона субъекта РФ означает, что не допускается переход к определению налоговой базы в отношении некоторых объектов недвижимого имущества на основе их среднегодовой стоимости.

Само по себе принятие такого закона влечет исполнение уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ набора обязанностей. Он должен определить перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, направить этот перечень в электронной форме в налоговый орган по субъекту РФ, разместить на своем официальном сайте или на официальном сайте субъекта РФ в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Отсюда вытекает, что у субъекта РФ отсутствует правовая возможность устанавливать иные, чем поименованные в Налоговом кодексе, объекты недвижимого имущества, для которых налоговая база определяется исходя из кадастровой стоимости, или изменять их характеристики.

По мнению Минфина России, ст. 378.2 НК РФ не только не содержит перечень особенностей определения налоговой базы по налогу на имущество организаций, но также и не содержит указания на конкретные особенности, которые могут быть установлены законами субъектов Российской Федерации.<sup>1</sup>

Указанное позволяет сделать вывод, что субъект РФ при установлении на своей территории налога на имущество организаций, не только не вправе изменять или дополнять перечень объектов недвижимого имущества, но и не вправе изменять или дополнять характеристики таких объектов. Полагаем, что федеральный законодатель не предусмотрел для субъекта РФ возможности установления особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества. Поэтому законом субъекта РФ могут быть установлены только те особенности, которые предусмотрены Налоговым кодексом.

Между тем ряд субъектов РФ при установлении на своей территории особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества исходя из кадастровой стоимости, считают допустимым изменить характеристику ряда объектов недвижимого имущества.

Пунктом 1 статьи 1.1 Закона города Москвы от 5 ноября 2003 года № 64 «О налоге на имущество организаций»,<sup>2</sup> установлено, что налоговая база как кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества определяется в отношении административно-деловых и торговых центров общей площадью свыше 3 000 кв. метров и помещений в них. Пункт 1 статьи 1.1 Закона Свердловской области от 27 ноября 2003 года № 35-ОЗ «Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество организаций»,<sup>3</sup> устанавливает, что налоговая база определяется с учетом особенностей, предусмотренных федеральным законом, как кадастровая стоимость имущества, утвержденная в установленном порядке, в отношении административно-деловых центров, торговых центров (комплексов), общая площадь которых составляет свыше 5 000 квадратных метров, и помещения в них.

Полагаем, что само по себе изменение характеристики объектов недвижимого имущества является превышением субъектом РФ своих полномочий в налоговой сфере.

Изложенное вызывает неоднозначную судебную практику. Свердловский областной суд решением от 21 января 2016 года по делу № 3а-55/2016 указал, что «... федеральный законодатель предоставил органам государственной власти субъектов Российской Федерации не только право вводить на своей территории возможность

1 См.: Письмо Минфина России от 06.08.2014 № 03-05-04/1/38983; Письмо Минфина России от 19.02.2015 № 03-05-04/1/7942 // СПС «КонсультантПлюс».

2 Вестник Мэра и Правительства Москвы, 25.11.2003, № 68.

3 Областная газета, 29.11.2003, № 274-275.

исчисления налога на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости имущества, но, вопреки доводам представителя ЗАО «Дигона», предоставил региональному законодателю также право определять иные, не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, особенности определения налоговой базы недвижимого имущества, перечисленного в пункте 1 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении которого налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, указав на такое право в пункте 2 статьи 372 и пункте 2 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

При этом возможность установления особенностей определения налоговой базы, в силу вышеприведенных требований пункта 1 статьи 53 Налогового кодекса Российской Федерации и содержания статей 372, 378.2 названного Кодекса, означает право регионального законодателя определять иные, не предусмотренные главой 30 Налогового кодекса Российской Федерации, характеристики объектов недвижимого имущества, перечисленных в пункте 1 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении которых налоговая база определяется, как кадастровая стоимость имущества».

Представляется, что приведенный судебный акт по сути ввёл новую норму налогового законодательства и в этом смысле нуждается в исправлении в установленном порядке, поскольку вносит элемент разрушения в единое пространство законодательства по налогам и сборам, ему не соответствует и противоречит Конституции РФ.

Изложенное показывает, что механизм правового регулирования финансовых отношений является весьма сложным и его дополнения и изменения со стороны регионального законодателя должны иметь необходимую профессиональную разработку и конвергированы с нормами федерального закона.

### Список литературы

1. Конституция Российской Федерации;
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. № 31. 1998. ст. 3824;
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. ст. 3340;
4. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 11. ст. 527;
5. Закон РСФСР «О налоге на имущество предприятий» от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 12. ст. 599;
6. Постановление Верховного Совета РСФСР «О порядке введения в действие Закона РСФСР «О налоге на имущество предприятий» от 13 декабря 1991 г. № 2031-1 // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 12. ст. 600;
7. Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов» // СЗ РФ. 2003. № 46 (ч. 1). ст. 4435;
8. Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, ре-

гламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // СЗ РФ. 1996 № 16. ст. 1909;

9. Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года «О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции» // СЗ РФ. 1997. № 8. ст. 1010;

10. Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1997. № 13. ст. 1602;

11. Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 г. «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» // СЗ РФ. 1997. № 42. ст. 4901;

12. Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 г. «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 г.» // СЗ РФ. 1997. № 46. ст. 5339;

13. Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 г. № 162-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Хорошевского районного суда города Москвы о проверке конституционности абзаца второго пункта 2 статьи 224 и пункта 1 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 1;

14. Письмо Минфина России от 06.08.2014 № 03-05-04-01/38983 // СПС «КонсультантПлюс»;

15. Письмо Минфина России от 19.02.2015 № 03-05-04-01/7942 // СПС «КонсультантПлюс»;

16. Закон города Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 «О налоге на имущество организаций» // Вестник Мэра и Правительства Москвы, 25.11.2003, № 68;

17. Закон Свердловской области от 27 ноября 2003 г. № 35-ОЗ «Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество организаций» // Областная газета, 29.11.2003, № 274-275;

18. Крылова Н. Правовое регулирование налогов на имущество в России и зарубежных государствах // Хозяйство и право. – 1997. – № 9. – С. 36-44; – № 10. – С. 68-76;

19. Смирнов Д.А. Проблемы налогообложения имущества юридических лиц в современной налоговой политике // Правоведение. -1998. – № 1. – С. 147-148;

20. Новиков А.И., Гаврилова Н.А. Применение отдельных положений законодательных и нормативных актов по налогу на имущество предприятий // Консультант, 1998, № 17;

21. Налог на имущество предприятий. Профессиональный комментарий. Арбитражная практика. Нормативные акты / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, – 2002. – 224 с.;

22. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Глава 30 «Налог на имущество организаций» / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, – 2004. – 128 с.;

23. Парыгина В.А. Правовые основы взимания налога на имущество организаций // Современное право. – 2006. – № 6. – С. 2-4;

24. Евсиков А.М. Кадастровая стоимость как налоговая база по налогу на имущество. Вопросы установления и оспаривания // Финансовое право. 2015. № 1. С. 15-19.

25. Садчиков М.Н. Понятие налогового суверенитета // Налоги. 2016. № 1. С. 16-18.

**Васильев Антон Олегович**

аспирант кафедры административного и финансового права  
Всероссийского Государственного Университета Юстиции  
(РПА Минюста России)  
г. Москва  
E-mail: vasilyev.anton.msu@gmail.com

## **Инструменты пресечения неправомерного применения налоговых льгот, применяемые в соглашениях об избежании двойного налогообложения: сравнительно-правовой анализ**

*Аннотация: В данной статье рассматриваются в сравнительно-правовом ключе инструменты предотвращения неправомерного применения налоговых льгот в международных налоговых отношениях. В этой связи анализируются две самостоятельные, но взаимосвязанные концепции, бенефициарного собственника доходов и ограничения налоговых льгот. Именно эти подходы являются доминирующими и наиболее эффективными в контексте формирования инструментов антиофшорной политики, как платформы двусторонних и многосторонних налоговых соглашений.*

*Ключевые слова: концепция бенефициарного собственника доходов, концепция ограничения льгот, уклонение от налогообложения, офшор, злоупотребление налоговыми льготами, ОЭСР, Соглашение об избежании двойного налогообложения, бенефициар.*

*Annotation: This article considers the legal tools aimed at combating abuse of tax benefits in international tax relations. This article analysis two concepts which are on the one hand interrelated on the other hand independent: concept of beneficial owner and concept of limitation on benefits. These two concepts, being a platform for bilateral and multilateral tax treaties, are dominant and the most efficient in context of anti-offshore policy.*

*Keywords: beneficial owner concept, limitation on benefits concept, tax evasion, offshore, tax benefits abuse, OECD, Double Taxation Treaty, beneficial owner.*

Новые глобальные вызовы и угрозы, прежде всего, связанные с борьбой с международным терроризмом, обусловили концентрацию усилий на национальном и международном уровне по предотвращению условий создания финансовой основы этого явления. Один из действенных рычагов этой борьбы – формирование антиофшорных мер.

Организации Экономического Сотрудничества и Развития («ОЭСР») уделяет особое внимание вопросам борьбы с искажениями налоговой базы и неправомерным применением налогоплательщиками льгот, предусмотренных двусторонними Соглашениями об избежании двойного налогообложения на доходы и капитал («Соглашение»), с использованием офшорных юрисдикций.

Российское налоговое законодательство претерпело существенные изменения в данном контексте. Так, Налоговый кодекс Российской Федерации был дополнен концепцией бенефициарного собственника доходов.

Актуальность проблемы деофшоризации российской экономики была подчеркнута Президентом РФ Путиным В.В. в Послании Федеральному Собранию Россий-

ской Федерации 4 декабря 2014 года, когда была признана необходимость перевернуть офшорную страницу истории российской экономики.<sup>1</sup>

В течение 2014-2016 годов российским законодателем был разработан и внедрен в отечественное правовое поле комплекс антиофшорных инструментов.

Одной из новелл является использование *концепции бенефициарного собственника (фактического получателя) доходов*.

В американском праве применяется несколько иной подход, получивший название *концепции ограничения льгот (limitation on benefits)*.

Многолетняя практика показала, что указанные подходы представляют собой действительно эффективные механизмы противодействия уклонению от уплаты налогов.

При выборе юрисдикции для учреждения, компании, руководствуясь целью минимизации налогового бремени, предпочитают те из них, с которыми у государства резидентства заключено Соглашение.

Исторически и логически обе указанные выше концепции возникли в качестве наднационального механизма противодействия неправомерному применению налоговых льгот и содержались только в текстах соответствующих Соглашений.

Первая часть проблем состоит в том, что на практике нередко допускаются ситуации, когда термины, используемые в конкретном Соглашении, не раскрываются в его тексте. Несмотря на то, что в таких случаях предусмотрена отсылка к национальному законодательству, в то же время имеют место случаи, когда даже такая отсылка не сможет принципиально решить эту проблему по причине отсутствия определения концепции бенефициарного собственника или концепции ограничения льгот в соответствующем национальном законодательстве.

Вторая проблема возникает тогда, когда текст Соглашения не содержит определения конкретного термина, в то время как национальное законодательство государств содержит различные определения одного и того же термина.

Как свидетельствует практика, эти ситуации множат проблемы между различными налоговыми юрисдикциями в геометрической прогрессии; один и тот же термин получает на практике множество толкований, порождая опасный концептуальный плюрализм, ведущий к правовому нигилизму в финансовой сфере.

Смысл концепции бенефициарного собственника доходов заключается в том, что для получения налогоплательщиком права на применение пониженной налоговой ставки либо освобождения от налогообложения при налогообложении пассивных доходов, необходимо шаг за шагом подтверждать следующие основания.<sup>2</sup>

Во-первых, налогоплательщик должен доказать факт наличия статуса налогового резидентства соответствующего государства, подписавшего Соглашение.

Во-вторых, налогоплательщик должен подтвердить, что именно он является фактическим получателем дохода (бенефициарным собственником такого дохода). То есть именно данное лицо обладает правом «right to use and enjoy», подразумевающим возможность реального распоряжения указанным доходом.

Базовые критерии определения бенефициарного собственника дохода, сформулированы в Комментариях к Модельной Конвенции ОЭСР,<sup>3</sup> в соответствии с которыми лицо не признается бенефициарным собственником дохода в ряде случаев.

1 Официальный сайт Президента Российской Федерации. Послание Президента Федеральному Собранию Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://kremlin.ru/news/47173> (дата обращения 01 апреля 2016 года).

2 Гидирим В.А. Концепция «фактического права» в налоговом законодательстве: вносим ясность [Электронный ресурс] // Режим доступа: [http://zakon.ru/blog/2015/8/1/konceptsiya\\_fakticheskogo\\_prava\\_v\\_nalogovom\\_zakonodatelstve\\_vnosim\\_yasnost](http://zakon.ru/blog/2015/8/1/konceptsiya_fakticheskogo_prava_v_nalogovom_zakonodatelstve_vnosim_yasnost) (дата обращения 01 апреля 2016 года).

3 Официальный информационный ресурс ОЭСР. [Электронный ресурс]. // Режим доступа: <http://oecd.org/ctp/treaties/2014-update-model-tax-convention.htm> (дата обращения 01 апреля 2016 года).

Во-первых, получатель, очевидно, не имеет полного права на использование и получение выгод от полученных денежных средств, которое не было бы ограничено обязательством по передаче дохода другому лицу.

Во-вторых, право на получение и использование денежных средств обременено контрактным или юридическим обязательством по дальнейшей передаче полученного платежа в адрес другого лица; получатель является посредником (агентом, номинальным держателем), находящимся в государстве СИДН.<sup>1</sup>

Российское законодательство также содержит институт бенефициарного собственника доходов.<sup>2</sup>

Особенность концепции бенефициарного собственника состоит в том, что она не предусматривает конкретного перечня критериев, в которых содержались бы требования к лицу, претендующему на использование льготы по Соглашению. Вместо конкретных критериев в концепции бенефициарного собственника используется ряд оценочных факторов. Признание или отказ в признании лица в качестве бенефициарного собственника доходов, зачастую производится с учетом конкретных обстоятельств дела, остается на усмотрение суда.

Применение концепции бенефициарного собственника в большей степени характерно для европейских государств, в то время как в Соединенных Штатах Америки для аналогичных целей используется «концепция ограничения льгот» (limitation of benefits concept). Отметим, что Соединенные Штаты заключают Соглашение только в случае, если текст Соглашения содержит статью об ограничении льгот, разработанную на базе Модельной конвенции США.

Первоначально концепция ограничения льгот была сформулирована в Статье 22 Модельной Налоговой Конвенции США 1996 года.<sup>3</sup>

Задачу данной концепции можно определить как разграничение двух категорий налоговых резидентов государства, подписавшего Соглашение с Соединенными Штатами Америки, а именно:

Первая категория лиц – это налоговые резиденты, которые имеют существенные и реально существующие связи с государством, заключившим Соглашение с США.

Вторая категория – это налоговые резиденты, которые являются таковыми лишь формально, не обладая существенными экономическими или иными связями с государством, заключившим налоговое соглашение с США.

Именно налоговые резиденты второй группы чаще используются резидентами третьих государств для формирования системы льгот, предусмотренных Соглашениями.

Лицо, имеющее постоянное местопребывание в США и получающее доход на территории государства, подписавшего с США Соглашение на базе Модельной Конвенции США, будет иметь право на освобождение от налогообложения в данном государстве, только если такое лицо соответствует одному из указанных ниже критериев.

Во-первых, является физическим лицом, осуществляет коммерческую деятельность в США (иную, чем деятельность по вложению инвестиций или управлению ими, если только такая деятельность не является банковской или страховой деятельностью, осуществляемой банком или страховой компанией), и доход, получаемый

1 Официальный комментарий к Статье 10 Модельной Конвенции ОЭСР. [Электронный ресурс]. // Режим доступа: <http://oecd.org/ctp/treaties/2014-update-model-tax-convention.htm> (дата обращения 01 апреля 2016 года).

2 Абзац 1 Пункта 2 статьи 7 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 15.02.2016).

3 The U.S. Model Income Tax Convention and Model Technical Explanation. [Электронный ресурс]. // Режим доступа: <https://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/The-U.S.-Model-Income-Tax-Convention-and-Model-Technical-Explanation> (дата обращения 01 апреля 2016 года).

из другого государства, получен в связи с такой коммерческой деятельностью или относится к ней.

Во-вторых, является компанией, акции которой продаются и покупаются в США в значительном объеме и на регулярной основе на официально признаваемой бирже ценных бумаг.

Американская концепция ограничения льгот следующим образом классифицирует виды условий ограничения применения льгот по Соглашениям.<sup>1</sup>

К первому виду условий относятся условия, согласно которым налогоплательщики вправе применять все налоговые льготы, предусмотренные соглашением. Налогоплательщики соответствуют указанному условию в том случае, если налогоплательщик докажет наличие статуса правомочного резидента (*qualified resident*).

Второе условие включает в себя ситуацию, когда налогоплательщик, не обладая статусом правомочного резидента (*non-qualified resident*), вправе применять льготы, предусмотренные Соглашением.

К третьему условию относятся ситуации, когда налогоплательщик, не обладая статусом правомочного налогоплательщика, обладает правом применять некоторые виды льгот, предусмотренных соответствующим Соглашением (льготы в отношении дивидендов, процентов и роялти).

К четвертому условию относятся ситуации, когда налогоплательщики не вправе применять налоговые льготы, предусмотренные Соглашением (например, в случае наличия постоянного представительства), несмотря на то, что налогоплательщик подпадает под одно из указанных выше условий. Однако, несмотря на то, что налогоплательщик не удовлетворяет всем перечисленным выше условиям, существует возможность сослаться на общее условие о добросовестности налогоплательщика (*general good faith clause*).

Последний шанс налогоплательщика претендовать на применение налоговой льготы состоит в обращении с заявлением к соответствующим компетентным налоговым органам США за персональным разрешением использовать налоговые льготы, предусмотренные Соглашением (*final subjective test*).<sup>2</sup>

Таким образом, американская концепция ограничения льгот предусматривает ряд ограничений применения налоговых льгот, круг которых не исчерпывается льготами в отношении дивидендов, процентов и роялти, а затрагивает более широкий круг вопросов, что характерно для американского права. При этом, положения концепции ограничения льгот, в частности, включают в себя и необходимость лица, претендующего на применение налоговых льгот, предусмотренных Соглашением, быть фактическим получателем доходов.

Как видим, и концепция бенефициарного собственника доходов, и концепция ограничения льгот, по своим целям и задачам направлены на решение сходных проблем. Поэтому маловероятна ситуация, когда налогоплательщик, претендующий на применение налоговых льгот, предусмотренных Соглашением, соответствуя критериям концепции ограничения льгот, не будет признаваться бенефициарным собственником доходов, так как соответствие требованиям концепции ограничения льгот означает наличие существенных и реально существующих связей с государством резидентства, либо наличие реальных экономических целей получения дохода из государства-источника.

1 Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions. Félix Alberto Vega Borrego. Kluwer Law International, 2006, p.89.

2 A Study of Article XXIX A of the Canada-US Tax Treaty: The Limitation-on-Benefits Article. Paulina Kallas. [Электронный ресурс] // Режим доступа: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj6\\_kallas.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj6_kallas.pdf) (дата обращения 01 апреля 2016 года).

Таким образом, обе концепции преследуют одни и те же цели, применение обеих концепций обеспечивает эффективное противодействие злоупотреблениям.

В то же время концепция ограничения льгот имеет более четкие количественные ограничения. Например, установление предела участия в капитале в размере более 50%. Концепция бенефициарного собственника доходов, напротив, распространяется на те ситуации, в которых вероятность или степень уклонения от налогообложения не столь очевидны и необходимо провести анализ фактических обстоятельств.<sup>1</sup> Таким образом, обе концепции неплохо дополняют друг друга.

Кроме того, если субъект подпадает под ограничения в использовании льгот (LOB), он, как правило, в принципе не сможет воспользоваться положениями соглашения. Если же лицо не признается бенефициарным собственником в отношении конкретного вида дохода, это не означает, что ему недоступны иные преимущества соглашения, в отношении которых такие требования не предъявляются.<sup>2</sup>

Интересной особенностью концепции ограничения льгот является взаимный характер ее положений, который может проявляться в том или ином Соглашении. Например, Соглашением между США и Канадой предусмотрено, что концепция ограничения льгот применяется в одностороннем порядке и не закрепляет за Канадой права отказать в применении льготы американскому резиденту.<sup>3</sup>

Концепция бенефициарного собственника доходов, напротив, в случае ее включения в текст соответствующего Соглашения, носит взаимный характер и не ограничивает возможность государства отказать в применении налоговой льготы резиденту другого государства.

Таким образом, обе исследованные в рамках настоящей статьи концепции применимы для эффективного противодействия злоупотреблению налоговыми льготами, но необходимо учитывать логику становления и развития налогового правопорядка в каждой отдельной стране. У каждой из рассмотренных в данной статье концепций имеются свои особенности и свой уникальный порядок применения. Представляется возможным отметить, что наиболее эффективное внедрение антиофшорных инструментов должно базироваться на обстоятельном знании методологических основ указанных концепций, логики использования, тенденций изменения и развития обеих концепций.

### Литература

1. Брук Б.Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. 2014. № 8.

2. Гидирим. В.А. Концепция “фактического права” в налоговом законодательстве: вносим ясность [Электронный ресурс] // Режим доступа: [http://zakon.ru/blog/2015/8/1/konceptsiya\\_fakticheskogo\\_prava\\_v\\_nalogovom\\_zakonodatelstve\\_vnosim\\_yasnost](http://zakon.ru/blog/2015/8/1/konceptsiya_fakticheskogo_prava_v_nalogovom_zakonodatelstve_vnosim_yasnost)

3. Хаванова И.А. Бенефициарные собственники: проблемы налоговой идентификации // Налоговый вестник. 2014. № 8.

### Интернет-ресурсы

1. Официальный сайт Президента Российской Федерации. Послание Президента Федеральному Собранию Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://kremlin.ru/news/47173>

1 Yoshimura K. Clarifying the Meaning of «Beneficial Owner» in Tax Treaties // Tax Analysis. November 25, 2013. P. 779.

2 Хаванова И.А. Бенефициарные собственники: проблемы налоговой идентификации // Налоговый вестник. 2014. № 8. С. 50.

3 A Study of Article XXIX A of the Canada-US Tax Treaty: The Limitation-on-Benefits Article. Paulina Kallas. [Электронный ресурс] // Режим доступа: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj\\_b\\_kallas.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj_b_kallas.pdf) (дата обращения 01 апреля 2016 года).

2. Официальный информационный ресурс ОЭСР. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://oecd.org/ctp/treaties/2014-update-model-tax-convention.htm>

3. Официальный комментарий к Статье 10 Модельной Конвенции ОЭСР. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://oecd.org/ctp/treaties/2014-update-model-tax-convention.htm>

4. Письмо Министерства Финансов России от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236 «О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения» // Официальный сайт Министерства Финансов Российской Федерации: [Электронный ресурс] // Режим доступа: [www.minfin.ru/ru/index.php?groupid\\_56=4!](http://www.minfin.ru/ru/index.php?groupid_56=4!)

5. The U.S. Model Income Tax Convention and Model Technical Explanation. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/The-U.S.-Model-Income-Tax-Convention-and-Model-Technical-Explanation>

6. United States Model Income Tax Convention – Technical Explanation to the 2006 Model Income Tax Convention.IBFD tax base. [Электронный ресурс]. // Режим доступа: [http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/ttmodel/html/tt\\_us\\_01\\_eng\\_2006\\_mo\\_\\_ad1.html&q=%2522model+tax+convention%2522&WT.z\\_nav=Navigation&colid=4933](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/ttmodel/html/tt_us_01_eng_2006_mo__ad1.html&q=%2522model+tax+convention%2522&WT.z_nav=Navigation&colid=4933)

7. A Study of Article XXIX A of the Canada-US Tax Treaty: The Limitation-on-Benefits Article. Paulina Kallas.[Электронный ресурс]. // Режим доступа: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj6\\_kallas.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj6_kallas.pdf)

8. Anti-Abuse Rules on International Taxation published by Price Waterhouse Coopers. [Электронный ресурс]. // Режим доступа: [https://www.pwc.com/mx/es/publicaciones/archivo/201108-081104\\_gm\\_antiabuse.pdf](https://www.pwc.com/mx/es/publicaciones/archivo/201108-081104_gm_antiabuse.pdf)

## Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

### Уважаемые авторы!

Редакция журнала «Налоги и финансовое право» информирует вас, что с 1 декабря 2015 года журнал «Налоги и финансовое право» выходит из состава аккредитованных изданий ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Мы благодарим наших постоянных авторов из научного сообщества Российской Федерации, а так же наших зарубежных коллег, за внимание и доверие к нашему изданию на протяжении более 10 лет (ровно столько длилась наша, несколько раз подтвержденная, аккредитация)!

Однако требования по включению в список аккредитованных изданий ВАК в 2015 году оказались неприемлемыми для нашего издания. При всем уважении к научному сообществу, наше издание, прежде всего, практический журнал со сложившейся традицией и кругом читателей. Перевод его в только научную плоскость будет способствовать потере уникальности журнала «Налоги и финансовое право», и, как следствие, к потере читательской аудитории. Что, в свою очередь, приведет к гибели журнала «Налоги и финансовое право» – уникальной консультационной научно-практической площадке для юристов, бухгалтеров, налоговых специалистов и аудиторов.

Потеря ВАКовского статуса никак не скажется на партнерских отношениях с компаниями «Гарант», «КонсультантПлюс» (в этих правовых системах вы всегда сможете увидеть наш журнал и свои статьи).

Заместитель главного редактора  
журнала «Налоги и финансовое право»  
Татьяна Александровна Зекунова  
(343) 350-11-62

### 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. Кроме этого, в каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам» 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. 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. 7 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права».

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право» (<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/archive>).

3. 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.

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

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

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

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

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

9. 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».

10. 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.

11. Статьи публикуются на безвозмездной основе. Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

12. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается по электронной почте номер журнала (pdf-формат), в котором опубликована статья.

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на этой странице).

## Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Объем статьи: не более 10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 12.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные (оформляются в начале статьи после заголовка): **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом), **должность, место работы, город проживания, аннотация к статье** до 150 слов на русском и английском язы-

ках, **ключевые слова** к статье на русском и английском языках, **пристатейный библиографический список**.

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: [cnfr@cnfr.ru](mailto: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](mailto: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).

Формы анкеты и соглашения размещены здесь:

<http://www.cnfr.ru/izdatelstvo/usloviya-publikacii>

## 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](http://www.cnfr.ru) E-mail: [cnfr@cnfr.ru](mailto:cnfr@cnfr.ru)