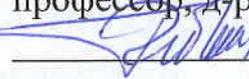


МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА
Кафедра конституционного и муниципального права

Допущено к защите в ГЭК
заведующий кафедрой
конституционного и
муниципального права
профессор, д.р.юрид.наук.


Г.Н. Чеботарев
09.12.2016 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

НАЛОГИ КАК ИСТОЧНИК ДОХОДОВ МЕСТНОГО БЮДЖЕТА

40.04.01 «Юриспруденция»

Магистерская программа «Правовая организация деятельности органов
публичной власти»

Выполнила работу
студентка 3 курса
заочной формы обучения



Матвеева
Мария
Павловна

Научный руководитель
канд. юрид. наук



Тепляков
Дмитрий
Олегович

Рецензент
Генеральный директор ЗАО
«Консалтинговая компания
«ГОРСИ»
канд. юрид. наук



Горетый
Михаил
Васильевич

Тюмень 2016

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И СУЩНОСТЬ МЕСТНЫХ НАЛОГОВ РФ	6
1.1. Социально-экономическая сущность местных налогов и характеристика их основных элементов.....	6
1.2. Исторические аспекты местных налогов	24
1.3. Международный опыт местного налогообложения.....	34
ГЛАВА 2. ЗНАЧЕНИЕ И РОЛЬ МЕСТНЫХ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ В ФОРМИРОВАНИИ МУНИЦИПАЛЬНЫХ БЮДЖЕТОВ	46
2.1. Анализ и оптимизация земельного налога.....	46
2.2. Новый порядок расчета налога на имущество физических лиц.....	65
2.3. Торговый сбор: актуальность и перспективы введения.....	76
ГЛАВА 3. ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕСТНЫХ НАЛОГОВ.....	83
3.1. Перспективы развития местного налогообложения.....	83
3.2. Основные направления совершенствования местных налогов.....	87
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	93
СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	96

ВВЕДЕНИЕ

Наличие задач, которые могут быть эффективно решены исключительно на уровне конкретных городов, районов, поселений, в свою очередь, обуславливает необходимость наделения- местных органов власти как собственными источниками доходов, обеспечивающими наличие необходимых ресурсов для решения стоящих перед ними задач, так и отдельными полномочиями по регулированию отношений, связанных с формированием доходной части местных бюджетов. Как первая, так и вторая из указанных целей в значительной степени достигаются за счет наличия в системе налогов и сборов Российской Федерации местных налогов, которые в полном объеме поступают в бюджеты муниципальных образований и на исчисление и уплату которых органы местного самоуправления могут оказывать существенное влияние.

В настоящее время роль местных налогов в наполнении местных бюджетов сравнительно невелика при наличии значительного нереализованного потенциала в данной сфере. Как отмечает Гвоздикова А.В., «в отличие от стран с развитой экономикой, где значительную часть доходов местных бюджетов составляют местные налоги, в России доля местных налогов и сборов крайне мала. Что, естественно, ведет к увеличению дотационности местных бюджетов и, как следствие, - снижению их экономической самостоятельности».

Исследователями также высказывается следующая точка зрения: «Несмотря на небольшую роль местных налогов в формировании местных бюджетов, доля местного налогообложения в системе налогов и сборов Российской Федерации явно занижена относительно уровня самостоятельности органов местного самоуправления в решении социальных задач. В связи с этим одним из направлений в совершенствовании налогового механизма должно стать возрастание доли местных налогов в бюджетах территорий при сохранении правового единства в налоговой системе в целом».

Решение такого рода задач требует как проведения исследований в области экономического анализа местного налогообложения, так и поиска путей совершенствования правового регулирования местных налогов.

Создание налоговой системы, закрепляющей оптимальный баланс интересов различных уровней управления, само по себе является важнейшим фактором, определяющим условия функционирования любого государства». Практическая значимость местных налогов для наполнения бюджетов муниципальных образований и решения вопросов местного значения в условиях хронического дефицита местных бюджетов и не до конца реализованного фискального потенциала местных налогов, недостатки правового регулирования местного налогообложения, незавершенность кодификации актов федерального законодательства, посвященных местным налогам, свидетельствует о необходимости дальнейших исследований в данной области, что обусловило выбор темы настоящей работы.

Объектом исследования выступают общественные отношения, складывающиеся в процессе реализации института местных налогов.

Предметом исследования выступает отечественное законодательство, регулирующее местные налоги.

Целью исследования является анализ действующего законодательства, регулирующего местные налоги.

Для реализации указанной цели были сформулированы следующие задачи:

- исследование социально-экономической сущности местных налогов и характеристики их основных элементов;
- изучение исторических аспектов местных налогов;
- анализ международного опыта местного налогообложения;
- анализ, сравнительная характеристика и оптимизация земельного налога;
- исследование нового порядок расчета налога на имущество физических лиц;
- актуальность ведения торгового сбора;
- анализ перспектив развития местных налогов.

Проведенное исследование базируется на диалектическом методе научного познания явлений окружающей действительности, который отражает взаимосвязь

практики и теории. Обоснование положений, которые содержатся в работе, произведено с помощью комплексного использования следующих методов социально-правового исследования: логико-юридического и историко-правового.

Работа состоит из введения, трех глав, шести параграфов, заключения и списка источников.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И СУЩНОСТЬ МЕСТНЫХ НАЛОГОВ РФ

1.1. Социально-экономическая сущность местных налогов и характеристика их основных элементов

Общие правовые, территориальные, организационные и экономические принципы организации местного самоуправления в РФ, а также государственные гарантии его осуществления в настоящее время регулируются Федеральным законом от 06.10.2003 № 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации"¹.

Местное самоуправление осуществляется на территории населенных пунктов или поселений. При этом законодательное регулирование деятельности органов местного самоуправления, а также вопросов формирования и исполнения бюджетов, включая вопросы налогообложения, дифференцировано в зависимости от вида поселения.²

Экономическую основу местного самоуправления составляют находящееся в муниципальной собственности имущество, средства местных бюджетов, а также имущественные права муниципальных образований. Каждое муниципальное образование имеет собственный бюджет (местный бюджет). Бюджет муниципального района и свод бюджетов поселений, входящих в состав муниципального района, составляют консолидированный бюджет муниципального района. В качестве составной части бюджетов поселений могут быть предусмотрены сметы доходов и расходов отдельных населенных пунктов, не являющихся поселениями. Порядок разработки, утверждения и исполнения указанных смет определяется органами местного самоуправления соответствующих поселений самостоятельно.

¹ Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ, 06.10.2003, N 40, ст. 3822.

² Захарьин В.Р. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / В.Р. Захарьин. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИД ФОРУМ: НИЦ Инфра-М, 2013. - 320 с.

В местных бюджетах отдельно предусматриваются доходы, направляемые на осуществление полномочий органов местного самоуправления по решению вопросов местного значения, и субвенции, предоставленные для обеспечения осуществления органами местного самоуправления отдельных государственных полномочий, переданных им федеральными законами и законами субъектов РФ, а также осуществляемые за счет указанных доходов и субвенций соответствующие расходы местных бюджетов.

Расходы местных бюджетов осуществляются в формах, предусмотренных Бюджетным кодексом Российской Федерации³. Органы местного самоуправления ведут реестры расходных обязательств муниципальных образований в соответствии с требованиями Бюджетного кодекса Российской Федерации в порядке, установленном решением представительного органа муниципального образования.

Осуществление расходов местных бюджетов на финансирование полномочий федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации не допускается, за исключением случаев, установленных федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации.

К доходам местных бюджетов относятся налоговые и неналоговые доходы, такие как : налоги на прибыль, налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации; налоги на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации; налоги на совокупный доход; налоги на имущество; налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами; государственная пошлина; задолженность и перерасчеты по отмененным налогам, сборам и иным обязательным платежам; страховые взносы на обязательное социальное страхование; доходы от внешнеэкономической деятельности; доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности; платежи при пользовании природными ресурсами; доходы от оказания платных услуг и компенсации затрат государства; доходы от продажи

³ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998, № 31, ст. 3823

материальных и нематериальных активов; административные платежи и сборы; штрафы, санкции, возмещение ущерба и прочее⁴.

Таким образом, налоговые поступления в местные бюджеты являются наиболее регулярным и постоянным источником возмещения расходов органов местного самоуправления и могут гарантировать выполнение программ, заложенных в местные бюджеты.

При этом следует учитывать особенности регулирования налоговых доходов по налогам разных уровней. Перечень местных налогов и сборов и полномочия органов местного самоуправления по их установлению, изменению и отмене устанавливаются законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Органы местного самоуправления городского округа обладают полномочиями по установлению, изменению и отмене местных налогов и сборов. Доходы от местных налогов и сборов зачисляются в бюджеты муниципальных образований по налоговым ставкам, установленным решениями представительных органов местного самоуправления, а также по нормативам отчислений. При этом в бюджеты поселений, входящих в состав муниципального района, в соответствии с едиными для всех данных поселений нормативами отчислений, установленными нормативными правовыми актами представительного органа муниципального района, могут зачисляться доходы от местных налогов и сборов в бюджеты муниципальных районов.

Установление нормативов решением представительного органа муниципального района о бюджете муниципального района на очередной финансовый год или иным решением на ограниченный срок не допускается.

Право установления и введения налогов и сборов в науке финансового права традиционно называют налоговым суверенитетом. Так, например, П.М. Годме отмечал, что "налог - одно из проявлений суверенитета государства... Возможности налогообложения являются существенным выражением суверенитета. Право взыскивать налоги всегда было частью суверенных прав, так же как чеканка монеты

⁴ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998, № 31, ст. 3823

и отправление правосудия"⁵. В свою очередь, И.И. Кучеров указывает на то, что "право установления и введения налогов и сборов, по сути, есть составная часть государственного суверенитета, которая может быть обозначена как суверенитет в области налогообложения (налоговый суверенитет). Это право является производным от волеизъявления народа, которое обычно закрепляется при установлении конституционной обязанности о необходимости уплаты налогов и сборов"⁶. Следовательно, налоговый суверенитет представляет собой часть государственного суверенитета, который проявляется в исключительном праве государства устанавливать и вводить налоги и сборы.

Тем не менее муниципальные образования не входят в понятие "государство". Муниципальное образование представляет собой территорию, существующую в форме городского или сельского поселения, муниципального района, городского округа, городского округа с внутригородским делением, внутригородского района либо внутригородской территории города федерального значения, в рамках которой осуществляется местное самоуправление. В свою очередь, местное самоуправление - форма публичной власти, отличная от государственной. Основываясь на ч. 1 ст. 130 Конституции РФ⁷, можно говорить о том, что местное самоуправление вводится в целях обеспечения самостоятельного решения населением вопросов местного значения, владения, пользования и распоряжения муниципальной собственностью.

Как отмечает Е.Ю. Грачева: "Специфические черты налоговых правоотношений обусловлены тем, что все они связаны с выполнением конституционной обязанности по уплате налогов и сборов. Это отражается на субъектном составе, правах и обязанностях субъектов, объекте, влияет на их разновидность"⁸.

Следует понимать, что только государство обладает исключительным правом устанавливать и вводить налоги и сборы. Предоставляя муниципальным

⁵Годме П.М. Финансовое право. М.: Прогресс, 1978. С. 371.

⁶Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. М.: ЮрИнфоР, 2013. С. 190.

⁷Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014, N 31, ст. 4398.

⁸ Грачева Е.Ю., Болтинова О.В. Налоговое право: учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. М.: Проспект, 2012. С. 52

образованиям ограниченные полномочия по введению налогов, государство тем самым делегирует часть своих прав.

Смысл такого делегирования заключается в том, чтобы наилучшим образом учесть потребности каждой отдельно взятой территории. Российская Федерация - самое большое по протяженности государство мира. Регионы нашей страны значительным образом отличаются по своему культурному, историческому и экономическому развитию, в связи с чем необходимо дифференцированно подходить к вопросам налогообложения на различных территориях. При этом реализация такого дифференцированного подхода не ведет к нарушению основополагающего принципа равенства налогообложения. Как определяет А.В. Демин, "равенство налогообложения не означает подушную систему уплаты налогов, когда все налогоплательщики уплачивают одинаковые налоги"⁹. Подобный подход в полной мере согласуется с позицией Конституционного Суда РФ, выраженной им в Постановлении от 04.04.1996 № 9-П: "В целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией РФ принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы (ст. 6 (ч. 2) и 57 Конституции РФ) предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов"¹⁰.

В то же время указанная дифференциация не должна осуществляться произвольно, на что неоднократно указывал Конституционный Суд РФ¹¹.

Заметим, что до недавнего времени налоговое законодательство не предусматривало ни одного местного сбора, что даже дало основание отдельным

⁹Демин А.В. Принцип всеобщности и равенства налогообложения (доктрина, законодательство и судебная практика) // СПС Консультант Плюс. 2014

¹⁰Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 № 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" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 2.

¹¹Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 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" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 5.

авторам утверждать, что "тем самым права местного самоуправления по установлению местных налогов ограничиваются, что в свою очередь противоречит закреплённому в ст. 133 Конституции РФ запрету на ограничение прав местного самоуправления"¹². По нашему мнению, отсутствие местных сборов никак не ограничивало права муниципальных образований в связи с тем, что установление видов сборов - полномочие государства, вытекающее из его суверенитета.

Тем не менее с 01.01.2015 НК РФ был дополнен гл. 33, которая предусматривает новый вид сбора - торговый сбор, являющийся единственным на сегодняшний день местным сбором.

Если вспомнить предысторию введения торгового сбора, то необходимо отметить, что до его появления в 2014 г. активно обсуждалась идея вернуть налог с продаж, действовавший в России с 1998 по 2004 г. С таким предложением, в частности, выступил министр финансов РФ А.Г. Силуанов. Право введения данного налога предлагалось предоставить субъектам РФ. При предполагавшемся уровне ставки в 3% введение налога с продаж должно было принести в бюджет около 200 млрд руб.¹³

Вскоре, однако, было решено отказаться от введения данного налога (для того чтобы не повышать налоговое бремя) - вместо него введен торговый сбор. В настоящее время его плательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности на территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), в отношении которых нормативным правовым актом этого муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) установлен указанный сбор, с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества на

¹²Непомнящих Е.В. Конституционные основы компетенции Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в сфере налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 20.

¹³Березина Е. Три процента сверху // Российская Бизнес-газета. 2014. № 955 (26). С. 21

территории этого муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) (п. 1 ст. 411 НК РФ¹⁴).

Сборы - неоднородная категория, включающая в себя платежи различной природы. Например, А.А. Ситник выделяет три вида сборов: налоговые, неналоговые (фискальные) и паракфискальные сборы. Очевидно, что торговый сбор должен относиться к категории налоговых сборов, которые, по мнению указанного автора, обладают следующими особенностями:

- являются налоговым доходом бюджета;
- являются обязательным платежом;
- носят целевой характер - они вводятся для покрытия расходов, понесенных государством и муниципальными образованиями в связи с совершением в отношении плательщика сборов юридически значимых действий;

- в отличие от налогов, не носят индивидуально безвозмездный характер - в качестве встречного предоставления в данном случае выступает совершение в отношении плательщика юридически значимых действий;

- вводятся законодательством РФ о налогах и сборах;
- равно как и налоги, уплачиваются исключительно в денежной форме;
- носят разовый характер - их уплата связана с потребностью получить те или иные услуги от государства¹⁵.

Анализ сущности торгового сбора позволяет говорить о том, что он не может быть отнесен к категории налоговых сборов, поскольку данный платеж:

- носит индивидуально безвозмездный характер - в отношении плательщика торгового сбора никакие юридически значимые действия не совершаются. Плательщик не получает право на осуществление тех или иных видов предпринимательской деятельности - он платит за сам факт осуществления данной деятельности;

¹⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

¹⁵ Артемов Н.М., Шохин С.О., Ситник А.А. Финансово-правовое регулирование внешнеэкономической деятельности: учебник / отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Проспект, 2015. С. 287

- уплачивается регулярно - сборы, как правило, уплачиваются разово. Более того, в отношении торговых сборов законодателем установлен так называемый период обложения, то есть, по сути, налоговый период, который на основании ст. 414 НК РФ составляет квартал. В отношении государственной пошлины и сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов период обложения не устанавливается.

Таким образом, на наш взгляд, следует говорить о том, что торговый сбор является прямым, регулярным, местным налогом.

Подводя итог, еще раз отметим, что в России полномочия муниципальных образований в налоговой сфере сильно ограничены. Несмотря на то, что Конституционный Суд РФ в своем толковании ч. 1 ст. 132 Конституции РФ смешивает понятия "установление" и "введение" налогов и сборов, тем не менее такой подход представляется вполне обоснованным в силу того, что предоставление муниципальным образованиям права самостоятельного установления новых налогов и сборов привело бы к нарушению государственного суверенитета и права граждан на справедливое налогообложение.

Местное самоуправление - это сложная категория. В ее системе выделяются такие области отношений, которые в силу своей природы не могут быть урегулированы нормами только одной отрасли права. Правовое регулирование рассматриваемых отношений должно устанавливать "функциональное взаимодействие норм разных отраслей права на данном участке общественной жизни" и создавать "единую цепь регулирования, обеспечиваемую согласованным действием"¹⁶ различных отраслей права. Можно сделать вывод, что соотношение отраслей права проходит по объектам их правового регулирования, которые являются "многоплановыми, порождающими разнообразные нормативно-правовые массивы"¹⁷.

Муниципальное право пронизано сетью системообразующих связей с другими отраслями права и законодательства. Комплексные межотраслевые связи возникают

¹⁶Яковлев В.Ф., Якушев В.С. Правовые основы регулирования хозяйственной деятельности: Учебное пособие. Свердловск, 1979. С. 12.

¹⁷Выдрин И.В., Кокотов А.Н. Муниципальное право России: Учебник для вузов. М.: НОРМА-ИНФРА-М, 2012. С. 23.

при совместном действии норм различной отраслевой принадлежности. Причина такова, что объекты муниципально-правовых отношений, в свою очередь, могут быть объектами и других отраслей права. Соответственно, объекты муниципально-правового регулирования являются как бы пограничным рубежом и средством взаимодействия с другими отраслями права, и в их регулировании задействованы нормы разных отраслей права. При этом есть две группы объектов: объекты, на которые воздействуют чисто муниципальные нормы, и объекты, которые подвергаются воздействию со стороны норм других отраслей права.

Особенно взаимное переплетение норм прослеживается при воздействии на такой объект, как вопросы местного значения. Вопросы местного значения, с одной стороны, имеют статус негосударственных и, следовательно, относятся к сфере исключительного ведения муниципальных образований. С другой стороны, целый ряд из них обозначен настолько расплывчато, что захватывает поле возможного приложения усилий и государственных органов. Их перечисление служит, скорее всего, не определением, а допуском последних в определенные сферы деятельности. Если названные полномочия состыковать с аналогичными полномочиями государственных органов, то мы увидим область совместного приложения усилий государственных и местных органов.

Следовательно, по вопросам местного значения могут приниматься как муниципально-правовые акты, которые содержат как собственные муниципальные нормы, так и нормы других отраслей права, так и акты государственных органов, которые включают в себя нормы гражданского, административного, жилищного, земельного, финансового и иных отраслей права. Другое дело, что нормы, изданные государственными органами, где определены полномочия органов местного самоуправления, не будут реализованы, пока органы местного самоуправления не начнут их исполнять и применять в собственных актах, т.е. "не получают конкретное правовое содержание и процедуры реализации".

Проведение жесткой границы между вопросами местного значения и государственными полномочиями невозможно, так как они являются значительной частью государственных дел. Всегда будут оставаться области каких-либо дел,

которые находятся в пограничной зоне между собственными полномочиями органов государства и местного самоуправления или в рамках которых органы государства и органы местного самоуправления обречены на тесное взаимодействие на принципах взаимозаменяемости и взаимодополняемости.

При внимательном рассмотрении перечня вопросов местного значения нетрудно убедиться, что каждый из них попадает в определенную сферу регулирования норм отдельных отраслей права, и, взаимно пересекаясь, эти нормы образуют различные комплексные институты, такие, например, как местного бюджета, местных налогов и сборов, муниципальной собственности и др.

В соответствии с Федеральным законом от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации"¹⁸ (далее - Федерального закона № 131-ФЗ) органы местного самоуправления самостоятельно осуществляют финансовую деятельность. При осуществлении финансовой деятельности возникают две группы отношений: бюджетные, связанные с формированием и использованием местного бюджета и осуществления контроля за его исполнением, и налоговые отношения, связанные с установлением, введением и взиманием местных налогов и сборов.

В системе местного самоуправления отношения по формированию, использованию местного бюджета и осуществлению контроля за его исполнением регулируются нормами БК РФ, на это прямо указывает Федеральный закон № 131-ФЗ в своих нормах (ст. ст. 44, 52, 53, 55, 60 - 65). Согласно п. "ж" ст. 71 Конституции Российской Федерации финансовое, валютное, кредитное регулирование находится в ведении Российской Федерации. Вместе с тем установление общих принципов организации местного самоуправления Конституцией отнесено к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов, что позволяет субъекту Российской Федерации в пределах своих полномочий конкретизировать федеральное регулирование в данной сфере, включая осуществление бюджетного регулирования,

¹⁸ Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ, 06.10.2003, № 40, ст. 3822.

если этому не препятствуют Конституция Российской Федерации и федеральные законы.

В финансово-правовой сфере нормы муниципального права совместно с нормами налогового права образуют комплексный институт местных налогов, где нормы налогового права также имеют приоритет.

Данное утверждение основано на следующих положениях.

1. В соответствии с ч. 2 ст. 132 Конституции Российской Федерации органы местного самоуправления вправе самостоятельно вводить местные налоги и сборы. Вот как прокомментировал данное правомочие органов местного самоуправления Конституционный Суд РФ. Конституционная норма о самостоятельности установления местных налогов и сборов означает лишь то, что у представительных органов местного самоуправления есть самостоятельное право - вводить или не вводить те местные налоги, которые перечислены в федеральном законодательстве, и нет права устанавливать дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ¹⁹. Также в одном из Постановлений говорится о том, что органы местного самоуправления не вправе вводить дополнительные налоги, не предусмотренные законодательством РФ, равно как и повышать ставки, установленные для налогов и налоговых платежей²⁰.

Как видим, такая самостоятельность ограничена федеральным законодательством о налогах и сборах. Такое "ограничение является важнейшей юридической гарантией обеспечения правовых основ единого рынка и финансового регулирования", - пишет В.В. Томаров²¹. Федеральный законодатель, таким образом, устанавливает пределы действий органов местного самоуправления в налоговой сфере:

¹⁹Определение Конституционного Суда РФ от 5 февраля 1998 г. № 22-О "Об отказе в принятии к рассмотрению запросов Ленинского районного суда города Оренбурга и Центрального районного суда города Кемерово о проверке конституционности статьи 21 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. № 3.

²⁰Постановление 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 г. "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 4.

²¹Томаров В.В. Правовое регулирование региональных и местных налогов и сборов в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 12.

1) у органов местного самоуправления имеется выбор из существующего законодательного перечня наиболее экономически значимых для соответствующей территории местных налогов и сборов;

2) оформляется это самостоятельным решением представительного органа местного самоуправления о введении данного налога на территории муниципального образования;

3) имеет место конкретизация в местном нормативном правовом акте положений налогового законодательства - определение существенных элементов налогообложения: налоговых ставок в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ (далее - НК РФ), налоговых льгот, а также порядка и срока уплаты налогов и сборов.

Муниципальные органы, осуществляя принадлежащие им права в области налогообложения, не только устанавливают (в пределах своих полномочий), но и вводят в действие конкретные виды местных налогов и сборов, определяя в постановлении или решении точную дату, начиная с которой указанные налоги (сборы) считаются установленными и могут взиматься на территории соответствующего муниципального образования.

В компетенцию представительных органов местного самоуправления также входит организация правового регулирования взимания местных налогов и сборов путем установления в нормативных актах порядка и сроков их уплаты²².

2. В НК РФ содержатся важные нормы, которые окончательно определяют место актов органов местного самоуправления в сфере налогов и сборов: в п. 5 ст. 1 закреплено что, нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ; в ст. 4 НК РФ говорится о том, что исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и

²²Герасименко Н.В. Правовое регулирование деятельности органов местного самоуправления в бюджетно-налоговой сфере // Законодательство и экономика. 2013. № 4. С. 37

со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Как видим, нормы финансового права в муниципально-правовых отношениях, связанных с налогами и сборами, имеют первостепенное значение.

3. Сборы и налоги устанавливаются в соответствии с НК РФ. В ст. 12 НК РФ сказано, что местные налоги и сборы отменяются только НК РФ и не могут устанавливаться местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ. Таким образом, здесь мы тоже видим приоритет норм финансового права. Примечательно, что с 1 января 2015 года введены такие местные налоги, как: земельный налог и налог на имущество физических лиц. Местными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено НК РФ.

Местные налоги и сборы вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах.

Что касается торгового сбора, то он также устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязательен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе сбор устанавливается НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации, обязательен к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации.

Можно сделать вывод о том, что муниципально-правовые акты в налоговой сфере содержат нормы налогового права, направленные на регулирование

налоговых правоотношений, которые не производны от муниципальных отношений, так как их содержание определяется в первую очередь общими принципами налогообложения, берущими начало в Конституции Российской Федерации, а не особенностями устройства местного уровня власти.

Нормы муниципального права могут быть признаны в качестве источников налогового права (ст. 1 НК РФ). Но предметом их регулирования является лишь введение в действие местных налогов, предусмотренных Налоговым кодексом, в соответствии с установленными данным Кодексом условиями и процедурами. Следовательно без актов органов местного самоуправления не могут действовать нормы НК РФ о местных налогах и сборах.

Самообложение граждан и налогообложение являются составной частью финансовой деятельности государства и местного самоуправления. Данные направления финансовой деятельности имеют различное правовое регулирование и, как думается, различную правовую природу. В подтверждение данного тезиса можно выделить следующие различия между налогами и средствами самообложения граждан.

Во-первых, целевой характер средств самообложения граждан выражен более ярко. В соответствии с положениями статьи 56 Федерального закона от 06.10.2003 № 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации"²³ средства самообложения граждан направляются на решение конкретных вопросов местного значения. Налоги такого целевого значения, как правило, не имеют. Исключения на текущий период развития налоговой системы России составляют акцизы на топливо и транспортный налог, пополняющие дорожные фонды, имеющие целевой характер.

Во-вторых, налоги - это регулярные платежи, а средства самообложения граждан - разовые, призванные обеспечить решение конкретных задач местного значения.

²³ Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации"// Собрание законодательства РФ, 06.10.2003, № 40, ст. 3822.

В-третьих, налоги - результат представительной демократии, а средства самообложения - непосредственной. В статье 56 Федерального закона от 06.10.2003 "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" установлено, что вопросы самообложения граждан решаются на местном референдуме (сходе граждан).

Можно выделить и иные различия в юридической конструкции рассматриваемых платежей. Однако есть и общие черты. Например, их объединяет поступление данных платежей в бюджетную систему и публичная цель взимания.

Несмотря на различия и некоторые сходства названных платежей, они уплачиваются за счет собственных средств граждан и направляются на финансирование выполнения публичных задач. Интересным представляется вопрос о соотношении права граждан на самообложение и налогового суверенитета государства.

Налоговый суверенитет является частью более общего понятия - государственного суверенитета, в связи с чем государственный и налоговый суверенитет имеют единые истоки. Концепция государственного суверенитета воплощена в Конституции РФ, в части 1 статьи 3 которой указано, что носителем суверенитета и единственным источником власти в Российской Федерации является ее многонациональный народ²⁴. То есть основой государственного суверенитета России является народовластие.

В трудах по конституционному праву рассматриваются различные аспекты названного элемента общественного устройства. По мнению О.Е. Кутафина, категория "народ" охватывает граждан России²⁵. Известно, что гражданство предоставляет больше прав его носителям по сравнению с лицами, не являющимися гражданами. Например, в соответствии с положениями пункта 1 статьи 12 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ "О правовом положении иностранных

²⁴ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014, № 31, ст. 4398

²⁵ Комментарий к Конституции Российской Федерации (постатейный) / Л.В. Андриченко, С.А. Боголюбов, Н.С. Бондарь [и др.]; под ред. В.Д. Зорькина. 2-е изд., пересм. М.: НОРМА: Инфра-М, 2011. С. 308.

граждан в Российской Федерации"²⁶ иностранные граждане не обладают активным избирательным правом. То есть только граждане России через реализацию своих избирательных прав могут влиять на налогообложение. Вопросы введения новых налогов, отмены или изменения действующих налогов нередко занимают центральное место в избирательных программах претендентов, участвующих в выборах. Таким образом, налоговый суверенитет есть следствие волеизъявления граждан Российской Федерации.

В трудах по конституционному праву обращено внимание на то, что народ является единственным источником власти. Думается, что именно этим признаком обусловлена законодательная форма установления налога. Подзаконные нормативные правовые акты, принятые органами исполнительной власти, не дополняют и не изменяют законодательство о налогах и сборах (статья 4 Налогового кодекса РФ²⁷). Как нормативно-правовой акт, налог - это закон, то есть воля народа, выраженная посредством представительной демократии.

В Конституции РФ акцентировано внимание на многонациональности народа, являющегося источником и носителем государственного суверенитета.

Таким образом, налогообложение и самообложение граждан по своей сути выражение народовластия, только налогообложение - представительной его формы, а самообложение - непосредственной. Самообложение граждан не может нарушать налоговый суверенитет государства, так как оба элемента общественной жизни имеют общие истоки. Однако думается, что данные направления финансовой деятельности требуют координации друг с другом, а также с механизмами межбюджетных трансфертов и регулирующих доходы бюджетов.

Анализ бюджетов муниципальных образований позволяет сделать вывод о недостаточности налоговых доходов для финансирования вопросов местного значения.

²⁶ Федеральный закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации" (с изм. и доп., вступ. в силу с 31.07.2016) // Собрание законодательства РФ, 29.07.2002, № 30, ст. 3032.

²⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

Представляется, что данное обстоятельство не является недостатком существующей налоговой системы. Недостаточность местных налогов для финансирования вопросов местного значения характерна для многих государств, в том числе и развитых. Думается, что самообложение граждан - более эффективный метод финансовой деятельности муниципальных образований. Аргументами к данному доводу могут быть следующие положения.

Во-первых, самообложение граждан более "эластичный" способ аккумуляции местных финансов, так как он направлен на финансирование "конкретных" задач.

Во-вторых, диспозитивный метод, лежащий в основе самообложения граждан, повышает политическую ответственность муниципальной власти, так как использованию подлежат ресурсы, аккумулированные добровольно, а не принудительно, как налоги.

В-третьих, общественный контроль за использованием ресурсов, собранных в результате самообложения граждан, представляется более эффективным.

Однако применение такого метода, как самообложение граждан, используется редко. Думается, что одной из причин этого обстоятельства является отсутствие правовых основ, достаточных для эффективной реализации данного метода финансовой деятельности. По существу его правовое регулирование сводится к некоторым положениям Федерального закона от 06.10.2003 № 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации"²⁸ и Бюджетного кодекса РФ²⁹.

Указанный Федеральный закон устанавливает следующие основные требования к порядку самообложения граждан.

Во-первых, средства самообложения - это разовые платежи.

Во-вторых, они носят целевой характер.

²⁸ Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ, 06.10.2003, № 40, ст. 3822.

²⁹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998, № 31, ст. 3823

В-третьих, равный размер для всех лиц, проживающих на территории муниципального образования.

В-четвертых, вопросы введения и использования средств самообложения граждан решаются на референдуме (сходе граждан).

Бюджетный кодекс РФ устанавливает, что средства самообложения граждан являются неналоговыми доходами местных бюджетов.

Думается, что процесс самообложения граждан требует более детального правового регулирования. Представляется целесообразным закрепить обязательное проведение опроса граждан по вопросу финансирования дефицита местного бюджета: за счет средств, привлеченных в форме муниципальных заимствований, или через механизм самообложения граждан. Самообложение граждан, в отличие от муниципальных заимствований, не влечет возникновение дополнительных обязательств в виде процентов за пользование займом.

Кроме того, требует дополнительного регулирования вопрос содержания решения о самообложении граждан, обеспечения его исполнения, последствий неисполнения отдельными гражданами такого решения.

Думается, целесообразно закрепить на законодательном уровне положение о том, что решение о самообложении граждан должно содержать:

- 1) предмет финансирования с подробным описанием его основных характеристик;
- 2) стоимость и срок реализации финансируемого мероприятия;
- 3) предельные сроки внесения гражданами денежных средств;
- 4) требование обособленного учета средств самообложения граждан;
- 5) обязательность осуществления муниципального финансового контроля за формированием и использованием средств самообложения;
- 6) обязательность утверждения отчета об использовании средств самообложения граждан.

Следует согласиться с профессором В.В. Поповым, что роль местных налогов в обеспечении интересов всей Российской Федерации, а не только муниципальных

образований возрастает³⁰. Думается, данный тезис справедлив и для средств самообложения граждан.

Таким образом, самообложение граждан и налоговый суверенитет государства имеют общие истоки. Расширение применения такого метода финансовой деятельности муниципальных образований, как самообложение граждан, позволит более эффективно использовать муниципальные финансы.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать следующие выводы.

Налоги можно определить как доходы государства, собираемые на регулярной основе с помощью принадлежащего ему права принуждения.

Налоги являются основным источником формирования бюджета.

Налоги можно определить как обязательные, безвозмездные, невозвратные платежи, взыскиваемые государственными учреждениями с целью удовлетворения потребностей государства в финансовых ресурсах.

Сущность налогов может рассматриваться как цена услуг государства, а так же система денежных отношений, имеющих законодательно-правовую форму платежей, предназначенных для обеспечения расходов государства.

В настоящее время значение налогообложения неуклонно усилилось. Посредством налогов государство решает экономические, социальные и многие другие общественные проблемы. От них в значительной части зависит благополучие граждан, предприятий и государства в целом.

1.2. Исторические аспекты местных налогов

Понятие "налоги" как конкретная реальность имеет столь же древнюю историю, как и само общество. Т.Ф. Юткина отмечает: "Факт того, что налоги - наиболее древнее явление, существующее как таковое во все времена и эпохи, бесспорен, независимо от того, в какие формы ни облекало бы его сознание и какие бы определения наука ни формулировала понятию "налог". Уже это свидетельствует

³⁰Попов В.В., Тришина Е.Г. К вопросу об участии представительных органов местного самоуправления в налоговом правотворчестве // Налоги. 2014.№ 1. С. 34.

о том, что налоги - это историческое явление, хрестоматийное понятие. Без налогов не существует ни одно общество, будь то родовое или цивилизованное общество XXI в. Поскольку это так, то, следовательно, понятие "налог" в ассоциативном научном сознании представляет собой общественно значимое явление, объективно необходимый процесс в любом обществе, обеспечивающий его неуклонное развитие и совершенствование"³¹.

В.М. Пушкарева в развитии налогообложения выделяет три периода, каждый из которых характеризуется теми или иными признаками и особенностями. На первом этапе налогообложение отличается неразвитостью и случайным характером. Именно на этом этапе налоги и механизмы их взимания появляются в зачаточном состоянии. Второй период развития налогообложения отличает формирование стройной, рациональной и обоснованной государственной налоговой системы, когда налоги становятся ведущим источником доходной части бюджетного устройства. Тогда же начинает формироваться научная теория налогообложения. Третий период отличается снижением числа налогов и большим значением правового регулирования при их установлении и взимании. Формируется налоговое государство, громадные расходы которого осуществляются за счет больших и весьма прибыльных централизованных налогов, налогов с оборота и на добавленную стоимость, подоходного налога, налога на корпорации и отчислений на социальное страхование.³²

По мнению советского теоретика налогообложения Д. Боголепова, "история налогов показывает нам двойное происхождение налога: во-первых, налог, возникающий из контрибуций и дани, это преимущественно налог на побежденных, иностранцев или просто на угнетенные классы, которые нередко принадлежали к другой национальности, чем господствующие классы, - налог феодального общества. Второй тип налога, возникший после появления постоянного войска, носит совершенно другой характер, он устанавливается после долгих переговоров с

³¹ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2001. С. 12 - 13.

³² Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политика налогов: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 1996. С. 17.

участием различных представительских учреждений, парламентов и т.д., - налог буржуазного общества"³³.

С точки зрения автора, процесс образования налогов максимально сложен. В различных странах он протекал по-разному. Вместе с тем в нем были и общие закономерности, характерные для всех вариантов формирования налогов, независимо от географических, экономических, социальных, политических и других особенностей. В процессе формирования налогов можно выделить два основных этапа: во-первых, появление собственно налогов как особого способа деятельности или правила поведения; во-вторых, когда это правило поведения становится элементом права с государственным механизмом обеспечения.

В истории налоговой практики России в течение многих столетий субъектами обложения были лишь низшие, так называемые податные сословия, а дворянство и духовенство были освобождены от уплаты налогов. Не всегда рационально выбирался и объект обложения: сначала земельная площадь, затем «двор» (хозяйство), позднее – «душа», а спустя много лет – чистая прибыль. Мера часто тоже определялась произвольно, исходя только из потребностей государства, при этом не учитывалась платежеспособность податных сословий.³⁴

В период становления имущественных налогов физических лиц в Древней Руси использовались следующие понятия:

- повинности – под понятием повинности подходят личные или вещественные услуги (действие) граждан по удовлетворению каких-либо государственных или местных нужд; иногда бывают возмездными, т.е. деньги или контрамарки, принимаемые в казначействах в зачет податей и сборов;
- окладные сборы – так назывались у нас прямые налоги, положенные в оклад, т.е. взимаемые ежегодно в определенном размере с каждой податной единицы;
- подать – примитивная форма налога, взимавшегося до введения регулярной налоговой системы и широко распространенная в эпоху феодализма. Подать

³³ Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки. Харьков: Пролетарий, 1929. С. 17.

³⁴ Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шацилло М.К. История налогов в России. IX – начало XX в. – М.: РОССПЭН, 2006. – 296 с.

представляет собой простейшую разновидность прямого налога, объектом которого является человек или отдельные виды имущества³⁵.

Основной формой поборов в Киевской Руси была дань. В первой половине XVI в. натуральные повинности часто преобладали над денежными, а также существовали подати. Примером подати может служить поголовный налог (взимаемый с каждого крестьянина), впервые введенный в Германии в XIV в. Впервые введены прямые (подушный налог) и косвенные налоги (акцизы и пошлины), в это же время вводится первая налоговая декларация – сошное письмо.

В то время налоги понимались как "односторонние экономические пожертвования граждан и подданных, которые государство или иные общественные группы в силу того, что они являются представителями общества, взимают легальным путем и законным способом из их частных имуществ для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек"³⁶. Налоги в то время являлись одним из основных видов доходов государственного бюджета. К их числу можно отнести такие, как поземельный и промысловый налоги, а также достаточно большое количество косвенных налогов.

Взамен подушной подати были введены не менее обременительные оброчная подать и поземельный налог, уплата которых обеспечивалась круговой порукой. В царствование Алексея Михайловича сделана была попытка заменить прямые главнейшие налоги введением нового косвенного налога. С этой целью в 1646 г. Установлен налог на соль в размере 2 гривен с пуда. Новизна этой реформы и вызванное ею чрезвычайное повышение в 2,5 раза цены на предмет первой необходимости, сопровождавшееся, вероятно, массой злоупотреблений, возбудили общее недовольство, дошедшее до народного бунта, и через два года налог был отменен. До середины XVI в. кроме старинной «дани» и переводившейся иногда на деньги ямской повинности, не взималось прямых постоянных налогов, но с этого времени нужда в деньгах обострилась.

³⁵ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2001. С. 12 - 13.

³⁶ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 197.

Главным налогом во второй половине XVIII в. и начале XIX в. была подушная подать, установленная Петром I. В основе его политики лежал принцип усиления тяжести налогообложения путем увеличения числа и объема налогов. Реформа закрепляет право дворян самим ведать раскладкой и сбором налогов со своих крепостных, что стало модификацией старинного оброчного принципа. Подушная система, несмотря на ее существенные недостатки, отвечала в целом социально-экономическим условиям феодальной России, позволила ликвидировать дефицит средств в бюджете огромной страны. Налоги стали мощным орудием государственной политики.³⁷

Также, в начале XVIII в., при Петре Великом, были введены новые налоги. Начинается полномасштабная налоговая реформа, которая, впрочем, не была полностью завершена. Вводится поземельное обложение. Окладной налоговой единицей была «соха», т.е. хозяйство, имеющее определенное количество десятин земли того или иного качества и плодородности.

Налог в пользу местной администрации - «подымщина», взимался с крестьянского дома, т.е. «дыма». Помимо этого, с податного сословия в черных волостях (в отличие от «белых», где население не платило налоги в государеву казну) взимаются казначеевы, дьячьи и подьячьи пошлины, большая и малая ямщины.

Петр I решает заменить все постоянные и временные прямые сборы одной прямой податью, определить ее по новой окладной единице — «душе».

При господствовании Екатерины II 24 октября 1780 г. Был издан Указ «Об учреждении Экспедиции о государственных доходах, контроле и ревизии счетов, взыскании недоимок, недоборов и начетов». По историческим данным, в эпоху правления Екатерины налоговая система упростилась, но все так же обременяла крестьянство. Основные поступления в казну были от торговли и различных сборов с купцов. Купечество начинает платить гильдейскую подать - процентный сбор объявленного капитала.

³⁷ Толкушкин, А.В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. - 480 с.

Общий итог государственных долгов к концу царствования Екатерины Великой достигал приблизительно 215 млн. руб.; наибольшую часть долга составляли ассигнации, которых было выпущено до 150 млн. руб.; затем следовали краткосрочные внешние займы, долги поставщикам и подрядчикам и на последнем месте по размерам – займы у банков.

В годы царствования Павла I были восставлены в 1796 г. финансовые коллегии. Появляется казначейство и самое главное – 18 декабря 1796 г. Хлебные платежи по подушной подати заменяются денежными. Что совсем добивает крестьян. Повышены все налоги, сделан опыт установления временного подоходного налога с помещичьих имений, учреждено казенное управление винной торговлей, издано систематическое положение о гербовом сборе. Значение подушных сборов в податной системе понизилось; в конце царствования (1823) они составляли только 28,3% всех государственных доходов.

В начале XIX в. доходы бюджета формировались главным образом за счет налогов крепостного крестьянства. Основные поступления в бюджет: подушная подать (в начале века была отменена), оборонный сбор, «питейный доход». Всего около 2/3 поступлений за счет «питейного дохода» в 60-х гг. XIX в. формировали до 40% всех бюджетных поступлений.³⁸

Бурное развитие промышленного производства в стране требовало изменения порядка налогообложения и предприятий. В 1898 г. введено новое Положение о Государственном промысловом налоге. В соответствии с названным актом промысловое налогообложение предполагало уплату основного и дополнительного налогов. Объектом промыслового налога являлась прибыль промышленных и торговых предприятий, а также банков и страховых компаний. Основной налог являлся по своей сути патентным сбором. После его уплаты физическим и юридическим лицам, осуществлявшим предпринимательскую деятельность, выдавались промысловые свидетельства (патенты). Для этого предусматривалось подразделение предпринимателей на 6 торговых и 8 промышленных разрядов, на основании которых взимался основной промысловый налог. При отнесении

³⁸ Толкушкин, А.В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. - 480 с.

торговых к тому или иному разряду во внимание принимался род торговой деятельности, например к первому разряду относилась оптовая торговля, ко второму - розничная, к третьему и четвертому - "мелочная", пятому - "развозочная" и шестому - "разносная". Для кредитных и страховых учреждений определялся размер основного капитала, а для промышленных предприятий - количество рабочих, объем производимой продукции и производственные мощности. В торговле размер основного налога, в зависимости от разряда, составлял от 4 до 500 рублей, а в промышленности - от 2 до 1500 рублей.³⁹

Уровень налогообложения в России считался одним из самых высоких и постоянно растущим. Так, в 1882 г. население отдавало в государственную казну и местным властям около 25% всего производственного валового дохода, в 1892 г. - 27%, в 1901 г. - 30%⁴⁰, а в 1905 - 1907 гг. - до 36%⁴¹. В отдельных местностях уровень налогообложения был еще выше. Так, например, в Саратовской губернии население выплачивало более 50%, в Орловской - более 75% дохода, а в Курской на крестьян возлагалась сумма налогов, вдвое превышающая их годовой доход.

По мнению А.А. Никитского, в то время Россия была страной "ужасающего обложения"⁴². Имели место и отдельные высказывания о том, что "государственная роспись доходов построена на чрезмерном обременении налогами трудящихся масс, а собираемые налоги идут главным образом на борьбу правительства с народом для сохранения самодержавно-бюрократического строя..."⁴³.

Тем не менее в одном из своих выступлений на заседании Государственной Думы в 1907 г. министр финансов В.Н. Коковцев не без оснований заявил, что "...невзирая на все пережитое, коренные устои наших государственных финансов остались целыми; мы их не утратили. Эти коренные устои - наша налоговая система и наше денежное обращение. Наша налоговая система оказалась не разрушенной, и, невзирая на все нападки на нашу государственность, она дала нам средства не

³⁹ Кучеров И.И. Налоги и криминал. М., 2000. С. 78.

⁴⁰ Фридман М.И. Наша финансовая система. Опыт характеристики. СПб., 1906. С. 8.

⁴¹ Боголепов М.И. Финансы, правительство и общественные интересы. Бюджет и бюджетное право; налоги и налоговая политика; государственный долг. СПб., 1907. С. 169.

⁴² Никитский А.А. Основы финансовой науки и политики. М., 1909. С. 81 - 82.

⁴³ Государственная Дума. 1905 - 1917: Стенографические отчеты. Т. III. М.: Фонд "Правовая культура", 1995. С. 77.

только покрыть все расходы, которые нужно было покрыть в период пережитых испытаний, но дала нам возможность добровольно отказаться в то же время от дохода в виде сложенных выкупных платежей и в то же время покрыть также и значительную долю той исключительной нужды, каковой была помощь населению, пострадавшему от недорода, нужды, потребовавшей от нас, как известно, в течение двух лет колоссальной суммы"⁴⁴

Подводя итог изложенному, вполне обоснованно отметим, что налоговая система России в этот период, безусловно, имела существенные недостатки. К основным причинам, которые препятствовали созданию совершенной системы, прежде всего, следует отнести тяжесть налогового бремени, несправедливость налоговой системы, несовершенство механизма налогообложения и излишнюю обширность налогообложения потребления. Тем не менее, как основное достоинство налоговой системы следует отметить то обстоятельство, что она позволяла обеспечивать платежеспособность государственных институтов на достаточно высоком уровне. Деятельность же органов налогового контроля при всей их малочисленности была достаточно эффективной, однако в отдельных случаях для принуждения налогоплательщиков к исполнению обязанностей по уплате налогов требовалось привлечение сил полиции и армии. Как исключительно положительный момент следует отметить участие общественности в работе податных комиссий.

В январе 1917 г. был издан «Указ о введении в России подоходного налога». Налоговая система практически ликвидируется. После революции основная тяжесть налогов перекладывается на плечи бывшего высшесословия. За счет полной или частичной конфискации имущества у богатых бюджет страны пополнялся на 80%. В феврале 1921 г. Наркомфин приостановил взимание всех денежных налогов. Был полностью расформирован налоговый аппарат. В первые годы советской власти местные Советы вводили ряд хаотичных налогов: на граммофоны, на бобровые шапки и воротники, на выездных лошадей и т.п.⁴⁵

⁴⁴ Там же. С. 70 - 71.

⁴⁵ Толкушкин, А.В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. - 480 с.

В 1921-1923 гг. были введены акцизы на широкий ряд товаров: соль, сахар, керосин, табачные изделия, спички, текстиль, чай, кофе, водку. Прямые налоги составляют основу налоговой системы. Государственные предприятия были свободны от поимущественного обложения, но платили подоходный налог в размере 8%. Основным налогом, взимаемым с сельского населения, являлся сельскохозяйственный налог. Он заменил существовавший до весны 1923 г. продналог.

В 1923—1927 гг. сельхоз налог дал около половины всех налоговых поступлений, или почти 25% всех средств, мобилизуемых в бюджет.

8 декабря 1922 г. вышел Декрет о государственном поимущественном налоге. Среди налогов, взимаемых с граждан, наибольшее значение имел подоходный налог с населения.

После налоговой реформы 1930 - 1932 гг. официальный общесоюзный перечень местных налогов включал налог со строений и земельную ренту.

Мощный приток средств в бюджет давало ограбление крестьянства путем установления непосильно высоких обязательных поставок сельхозпродукции и чрезвычайно заниженных заготовительных цен (в 8–10 раз ниже рыночных). Такая политика подрывала экономику сельского хозяйства и привела к массовому голоду в 1932–1933 гг. При этом налог с доходов колхозов и совхозов составлял 3–4 %.⁴⁶

Налоги на население в 1930-е гг. были весьма умеренные, но они сочетались с многочисленными неналоговыми платежами: добровольно-принудительная подписка на ежегодные займы в размере месячной зарплаты, обязательное страхование крестьянских хозяйств, привлечение средств населения в сберкассы и т. д. Для изъятия этих средств проводились массовые агитационно-политические кампании при участии партийных, комсомольских, профсоюзных организаций, специальных «комиссий содействия»; привлекались даже школьники.

В 1941 – 1960 гг. произошло частичное восстановление налоговой системы, что было связано с необходимостью мобилизации ресурсов во время Великой Отечественной войны и в период восстановления народного хозяйства.

⁴⁶ Петухова Н.Е. История налогообложения в России IX–XX вв. – М.: Вузовский учебник, 2009. – 416 с.

В годы Великой Отечественной войны налоги на население существенно возросли, а также были введены новые налоги. Среди них военный налог, который распространялся и на лиц, не имевших самостоятельных доходов. Интенсивно проводились сборы средств в фонд обороны, возросла подписка на займы; денежные компенсации, поступавшие на сберкнижки за временно отмененные ежегодные отпуска, не могли быть востребованы во время войны.⁴⁷

В то же время следует признать, что человечество до сих пор не сформулировало идеальной налоговой теории, соответствующей общественной практике. Теория налогообложения до сегодняшнего дня не может однозначно ответить на многие налоговые вопросы, а постоянные налоговые реформы почти во всех развитых странах свидетельствуют о перманентном процессе создания справедливой, соразмерной и обоснованной системы налогообложения.

После распада СССР с переходом на рыночную экономику была реформирована и система местных налогов. В 1991 г. в России можно было ввести в действие семь видов местных налогов. В 1992 г. Законом РФ «Об основах налоговой системы РФ» было установлено право местных органов на ведение 21 вида местных налогов.

В 1993 г. в связи с принятием Закона РФ от 22.12.92 г. № 4178-1 «О внесении изменений и дополнений в отдельные законы РФ о налогах» общее допустимое количество видов местных налогов достигло 23. После введения в действие 1 части Налогового кодекса их осталось пять: земельный налог, налог на имущество физических лиц, налог на рекламу, налог на наследование или дарение, местные лицензионные сборы.

В 2001 году из ранее установленных налогов были сохранены три - земельный налог, налог на имущество физических лиц и налог на рекламу.

По ныне действующему Налоговому Кодексу к местным налогам относятся земельный налог, налог на имущество физических лиц, а также торговый сбор, введенный в действие гл. 33 Налогового кодекса РФ.

⁴⁷ Миллер Н.В. История налогообложения в России. Вестник Омского университета. Серия «Экономика». 2010. № 1. С. 16–21.

1.3. Международный опыт местного налогообложения

Налоговая децентрализация представляет собой делегирование субнациональным правительствам полномочий по сбору и (или) расходованию денежных средств. Она является неотъемлемой чертой налогового, или налогово-бюджетного, федерализма, под которым понимается разграничение компетенции в сфере финансов, прежде всего в сфере реализации налоговой компетенции и компетенции в связи с функционированием бюджетного устройства государства⁴⁸.

В практике налогового федерализма можно выделить некоторые закономерности. Так, в развивающихся странах налоговая система более централизована (в силу нежелания центрального правительства отказываться от источников дохода и сложностей в администрировании налогов на местах), а децентрализация наблюдается в большей степени в государствах с федеративной формой административно-территориального устройства. Однако в некоторых унитарных государствах субнациональные правительства наделены широкими полномочиями по администрированию (Испания, Венгрия, Индонезия, Эстония) или установлению (Скандинавские страны, Франция) многих налогов.

Россия хотя и является федеративным государством, характеризуется значительной централизацией налогово-бюджетных полномочий, что характерно для большинства стран с переходной экономикой⁴⁹. Законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Федерации и представительные органы муниципальных образований обладают очень ограниченным кругом налоговых полномочий: в пределах и в порядке, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ), правом определять порядок и сроки уплаты налогов, ставки налогов и сборов, а также основания и порядок применения льгот (п. п. 3, 4 ст. 12 НК). Разделение налогов и сборов на федеральные, региональные и местные проводится на

⁴⁸Пешкова Х.В. Налогово-бюджетный федерализм и его влияние на содержание категории "бюджетное устройство государства" // *Налоги*. 2014. № 6. С. 20.

⁴⁹Еделев А.Л. Миграционные процессы и региональные проблемы в сфере налоговых отношений // *Налоги*. 2012. № 3(2). С. 27

основании всего двух критериев: на каком уровне вводится налог или сбор и на какой территории он является обязательным к уплате.

Сейчас большинство ученых сошлись во мнении, что "хороший местный налог" должен обладать следующими характеристиками: не должен нарушать распределение финансовых средств между бюджетами, приводить к "экспортированию" налога, налоговой конкуренции на вытеснение и горизонтальному или вертикальному налоговому дисбалансу, а также должен быть легким в администрировании и взимании.

Международный опыт налогового администрирования многолик, содержит немало элементов, отсутствующих в российской правовой системе. В.А. Аронов и В.А. Кашин отмечают, что "...наибольший эффект достигается за счет централизации всей работы по налогам в едином ведомстве"⁵⁰. Моделируя такое ведомство, авторы высветили наиболее прогрессивные элементы, уже давно известные в зарубежных странах.

По мнению исследователей, такое ведомство должно взять на себя ведение общегосударственного кадастра недвижимости (как во Франции), контроль за соблюдением предпринимателями закона о минимуме заработной платы (как в Великобритании), взыскание любых видов долгов и представление интересов государства по делам о банкротстве (как в Швеции), контроль за возвратом ипотечных и иных видов кредитов (в Великобритании такой контроль введен в отношении возврата студенческих ссуд), финансовый контроль за соблюдением интересов государства на предприятиях, в которых значительная доля капитала принадлежит государству (как в Германии; в США действует правило, по которому в руководство любого частного банка может быть введен государственный бухгалтер-контролер), выплату социальных пособий и т.д. По сути, в данном обобщении содержатся контуры идеального администрирующего ведомства с учетом самых прогрессивных тенденций, наблюдающихся в мире.

Все эти элементы наиболее трудно применимы именно в предметной плоскости локального налогового администрирования. Ведь в мире насчитывается

⁵⁰ Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование. М., 2006. С. 573

множество моделей самого локального управления, его взаимосвязи с местным самоуправлением. Что касается организации налогового администрирования на местном, локальном уровне, то его организация зависит от целого ряда факторов. Прежде всего, от конституционных установлений, от модели местных финансов, от специфики местных налогов, от уровня правовой и институциональной культуры нации. Анализ данной проблематики показывает, что модель администрирования местных налогов зависит от уровня экономического развития страны. Проблемы налогового администрирования в более узком контексте, в контексте локального налогового администрирования изучены в недостаточной степени. Вместе с тем в ракурсе незавершенности налоговых реформ в странах с переходной экономикой, дискуссий о правовой судьбе земельного налога и налога на недвижимость эти проблемы приобретают особо актуальное звучание.

В середине 90-х годов за счет местных налогов формировалось 61% коммунальных доходов в Швеции, 51%- в Дании, 46%- в Швейцарии, 43%- в Норвегии, 36%- во Франции, 34%- в Финляндии, 31% - в Испании. Самый высокий этот показатель в США. Одновременно в Греции он доходит лишь 2%, в Словакии, Румынии, Нидерландах-5%, в Венгрии-4%, в Болгарии-1%, в Латвии-6%.

Вследствие многовековой эволюции на Западе сложилась разглаженная система местных налогов и сборов, характерной особенностью которой является:

- численность: в Бельгии внедрено более 100 местных налогов и сборов, в Италии-70, во Франции более 50. Вместе с тем в некоторых странах применяется лишь несколько местных налогов и сборов, а в Великобритании, например, - лишь один;
- массовость: налоги уплачиваются фактически всеми, независимо от социального положения и уровня доходов. Например, в США в бюджеты семьи из четырех лиц с годовым доходом 50 тысяч долларов, платежи по всем местным налогам составляют в среднем 4,4 тысячи долларов, ежегодно – 8,9% их доходов. В целом этот показатель в отдельных штатах минимальный и составляет 3,5%, а в других - достигает 14% доходов семей указанных категорий;

- регрессивность: часть местных налогов и сборов уменьшаются относительно совокупного размера доходов, если доходы возрастают. В то же время часть стран применяют прогрессивные ставки налогообложения (Финляндия, Норвегия, Испания, Швеция, Швейцария) при налогообложении личного имущества граждан;
- применение права налоговой инициативы. В унитарных странах местные органы власти, такого права не имеют. Все виды местных налогов устанавливаются законами, которые одобряются парламентом страны.⁵¹

По мнению Однокоз В.Г., «в связи с необходимостью реформирования имущественного налогообложения в Российской Федерации может быть интересен опыт зарубежных стран, давно и успешно применяющих практику налогообложения недвижимого имущества»⁵².

Как заметил автор, зарубежные экономисты считают налоги на недвижимость одними из наиболее объективных и справедливых источников пополнения местных бюджетов. Справедливость заключается, во-первых, в том, что владельцы недвижимого имущества, пользующиеся сопутствующими благами соответствующего муниципалитета – дорогами, коммуникациями, социальными услугами, – путем уплаты налога содействуют дальнейшему развитию инфраструктуры. Во-вторых, в том, что от данной группы налогов сложно уклониться, так как объекты налогообложения трудно скрыть.

Именно с этих позиций представим оценку уровня налогообложения недвижимого имущества в странах, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Показатели, характеризующие объем поступлений налогов на недвижимое имущество в 30 странах ОЭСР в 1990 – 2007 гг., свидетельствуют о стабильности среднего уровня налогообложения недвижимого имущества относительно как

⁵¹ Полежарова Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология / Л.В. Полежарова. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – С. 101.

⁵² Однокоз В.Г. Зарубежный опыт налогообложения имущества // Гуманитарные научные исследования. 2015. № 3 [Электронный ресурс]. URL: <http://human.snauka.ru/2015/03/8587> (дата обращения: 19.11.2016).

объемов ВВП (0,9 – 1,0%), так и общей суммы налоговых поступлений (2,6 – 2,9%). И в том и в другом случае отклонение не превышало 11,5%.⁵³

В 2007 году лидерами по доле налогов на недвижимость в общей сумме налоговых поступлений стали США (10,2%), Великобритания (8,9%) и Канада (8,1%). Самые низкие значения показателя отмечены в Люксембурге (0,2%), Чехии (0,4%) и Австрии (0,5%).⁵⁴

Во всех странах, кроме Швеции, налоги на недвижимость служат источником формирования местных бюджетов. Причем более чем в половине стран (18) налоги на недвижимость полностью поступают в местные бюджеты, а в некоторых странах распределяются между двумя уровнями бюджетной системы: местным и федеральным - в Бельгии, Франции, Корее, Норвегии и Великобритании и местным и региональным - в Австралии, Австрии, Канаде, Мексике, Швейцарии и США.

В среднем по странам ОЭСР наибольший удельный вес в имущественных налогах занимают налоги на недвижимость (49,1%), далее следуют налоги на операции с капиталом (33,3%), налоги на чистое богатство (8,8%), налоги на наследство и дарение (7,0%) и другие налоги (1,8%). Кроме налогов на недвижимость в состав имущественных налогов входят налоги, которые связаны с владением, пользованием и переходом прав на различные виды имущества.⁵⁵

Уплата части этих налогов (например, на наследство и дарение, на чистое богатство и других) связана с недвижимостью. Поэтому безусловный интерес представляет анализ поступлений в более широком ключе, а именно собственно налогов на недвижимость вместе с другими имущественными налогами, уплата которых связана с недвижимостью. Можно говорить о том, что низкий уровень поступлений налогов на недвижимость в ряде стран компенсируется значительными поступлениями от других имущественных налогов, а высокий уровень, наоборот, уравновешивается отсутствием иных видов налогообложения имущества.

⁵³ Лебединская Т.Г. «Налогообложение недвижимости: опыт стран ОЭСР и перспективы России» // Налоговая политика и практика. 2010. №1 (85), С. 55

⁵⁴ Там же. С. 55

⁵⁵ Однокоз В.Г. Зарубежный опыт налогообложения имущества // Гуманитарные научные исследования. 2015. № 3 [Электронный ресурс]. URL: <http://human.snauka.ru/2015/03/8587> (дата обращения: 19.11.2016).

В качестве примера можно привести Люксембург и Швейцарию, где самые низкие для стран ОЭСР показатели доли налогов на недвижимость в имущественных налогах сочетаются с самыми высокими значениями налогов на чистое богатство — 68,4 и 57,3% имущественных налогов. Таким образом, в этих странах в рамках налогообложения имущества происходит компенсация налогов на недвижимость налогами на чистое богатство.

Таким образом, при анализе объемов поступлений имущественных налогов в странах ОЭСР автором были отмечены следующие особенности:

1. На протяжении длительного периода объемы поступлений налогов на недвижимость являются стабильными как по отношению к объемам ВВП, так и к общим суммам налоговых доходов.

2. Размеры поступлений налогов на недвижимость варьируются в довольно широких пределах — от 0,2 до 10,2% общей суммы налоговых поступлений. Среднее значение величины налогов на недвижимость составляет 1% ВВП и 2,8% общей суммы налоговых поступлений .

3. В большинстве стран ОЭСР налоги на недвижимость поступают в местные бюджеты и играют важную роль в их формировании.

4. Различия между странами более значительны по объемам поступлений налогов на недвижимость, нежели чем в совокупности по имущественным налогам. Это говорит о том, что налоги на недвижимость, как правило, дополняются другими налогами на имущество (на наследство и дарение, на чистое богатство).⁵⁶

Если при анализе учитывать другие имущественные налоги, в том числе те, уплата которых связана с недвижимостью, тогда межстрановые различия по величине поступлений налогов на недвижимость в значительной мере сокращаются. Так, если в среднем по странам ОЭСР соотношение между максимальным и минимальным значениями поступлений налогов на недвижимость составляет более 50 раз, то по имущественным налогам—всего 10,7 раз.

⁵⁶ Однокоз В.Г. Зарубежный опыт налогообложения имущества // Гуманитарные научные исследования. 2015. № 3 [Электронный ресурс]. URL: <http://human.snauka.ru/2015/03/8587> (дата обращения: 19.11.2016).

Основные функции местных органов власти являются универсальными: а) осуществление политики и решений, принятых местными органами; б) подготовка местного бюджета, определение доходов и расходов, ожидаемых программ действия; управление и контроль за доходами и расходами.

Функции и политика местных правительств и их воздействие на местную финансовую политику, однако, содержат существенные отличия. Анализ зарубежной литературы, периодики демонстрирует, что ученые, представляющие европейские страны, ищут универсальные пути оптимального местного налогообложения, обращают внимание на мотивацию и стимулы, побуждающие налогоплательщиков надлежаще исполнять налоговые законы. В плане повышения эффективности налогового администрирования обсуждаются вопросы совершенствования ответственности, управления экономическими циклами для оптимизации усилий местной администрации, способов установления баланса в плане адекватности налоговой нагрузки индивидуальных и корпоративных налогоплательщиков.

Степень самостоятельности местных органов власти в установлении местных налогов в европейских странах существенно выше, чем в России. Местные органы власти могут установить налоги непосредственно, наложить дополнительные налоги, активно участвовать в бюджетной политике государства. И все эти процедуры часто комбинируются. Местные органы власти также собирают различные платежи за пользование ресурсами: плату за воду, арендную плату, плату за отдых, общественный транспорт, музеи, школы, и т.д.⁵⁷

Усилия местных органов направлены на реализацию нескольких целей. Это эффективная децентрализация, создание благоприятной среды для бизнеса, всемерное участие граждан в местных делах. Например, в Швеции муниципальные подоходные налоги - главные источники дохода для местных бюджетов. В Великобритании местные власти главным образом финансируются центральными правительственными налогами. В Германии налоговое законодательство - это

⁵⁷ Полежарова Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология / Л.В. Полежарова. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016. - С. 152

федеральный вопрос, но их администрирование, поддержание ответственности - это те вопросы, которые преломляются и на местном уровне. Таможенный контроль и тарифы, пошлины, их администрирование - это полностью федеральные вопросы.

Эти немногие примеры развитых стран показывают широкий диапазон систем сбора налогов и использования доходов в различных западноевропейских странах. Степень самостоятельности полномочий местных органов власти в данной сфере измеряется степенью охвата ими вопросов расходования местных финансов. Они могут получать доходы от местных налогов, использования ресурсов, предоставлений ссуд.

Налоги являются важной составной частью местной финансово-правовой политики. К сожалению, в некоторых случаях центральные правительства устанавливают общие пределы к объему налогов местного органа власти. Эти пределы могут цинично эксплуатироваться центральными правительствами во времена дефицита, чтобы ограничить финансовые возможности для местных органов власти. Это часто входит в форму ограничения предоставлений местным органам власти.

В Чешской Республике есть своя специфика: используется система местных сборов. Их доля незначительна и составляет всего 0,2% от суммы налогов. Местные власти могут установить сбор за собак, курортный сбор и сбор за отдых, сбор за пользование общественным местом, билетный сбор за вход с учетом вместимости общественных мест, плату за автостоянку, за игорные автоматы. Все эти платежи аккумулируются местными властями непосредственно.

В Эстонии Закон о местных налогах предписывает условия для перечисления местных налогов. Муниципалитет может установить следующие налоги: подушный налог, местный подоходный налог, коммерческий налог, налог на водные транспортные средства (лодки, теплоходы), налог на рекламу, дорожный налог, налог на транспортные средства, налоги на содержание животных, налоги на развлечения. Местные налоги в Эстонии разделены на три группы: налоги, дублирующие соответствующие государственные налоги и чье основание налогообложения в основном то же самое, что касается государственных налогов.

Они включают подушные налоги, местный подоходный налог и коммерческие налоги (соответственно, индивидуальные подоходные налоги, корпоративные подоходные налоги, коммерческие налоги). Вторую группу образуют налоги, не охваченные согласно другим законам. Они включают налоги на содержание животных, транспортных средств, налоги на лодки (теплоходы), налоги на развлечения. Третью группу образуют налоги, которые по их природе могут быть охарактеризованы как платежи, пошлины или сборы. Вместе с тем система местного налогообложения в Эстонии пока еще не развита в полной мере. Большинство местных налогов по правовой природе может быть охарактеризовано как платежи, посредством чего налогоплательщик получает некоторое право после платежа налога. Например, право размещать рекламные объявления.

Налоговыми администраторами местных налогов на местной территории являются муниципальные и городские правительства. С разрешения центрального офиса налогового управления, муниципальный орган или муниципалитет и местный налоговый офис могут заключить контракт, посредством которого местные подоходные налоги будут собраны местными налоговыми органами.

Очевидно, что история местного самоуправления в Центральной и Восточной Европе характеризуется централизованными тенденциями, без особых сильно выраженных демократических традиций, в духе коммунистических экономик. Развитие навыков финансового менеджмента и налогового администрирования для местного органа власти в области (регионе) - не простой процесс.⁵⁸

В любом случае самая неотложная проблема остается: при бедности ресурсов местных органов власти их обязанности огромны. У местных органов власти формируется серьезное финансовое бремя, которое они не в состоянии, как правило, перенести. С другой стороны, местные налоги, сборы не формируют серьезной доходной части в местных бюджетах.

Корпорационный налог. Налог на прибыль организаций считается не подходящим для субнационального уровня власти в силу ряда причин. Во-первых,

⁵⁸ Булатов А.С., Ливенцев Н.Н. Мировая экономика и международные экономические отношения: Учеб. / МГИМО (университет) МИД России; Под ред. А.С. Булатова, Н.Н. Ливенцева - Изд. с обновл. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2013. – С. 420

бизнес является достаточно мобильным. Во-вторых, практически невозможно облагать налогами прибыль компаний, осуществляющих хозяйственную деятельность в нескольких юрисдикциях, в каждой отдельной юрисдикции. В-третьих, налог на прибыль организаций является нестабильным источником дохода. В связи с этим в исследовании по налоговому федерализму в США было рекомендовано отказаться от корпорационного налога на уровне штатов и заменить его на соответствующие налоги на имущество организаций, налоги с продаж и с фонда заработной платы.

Тем не менее в некоторых развитых странах (США, Канада, Япония, Швейцария, Испания и др.) он устанавливается и взимается на региональном и местном уровнях. В этой связи интересен опыт США, где налоговые полномочия штатов ограничены прежде всего Конституцией (положения о торговле (разд. 8 ст. 1) и должной правовой процедуре (поправки 5 и 14)) и федеральными статутами и не раз подлежали пересмотру. Так, в 1959 г. Верховный суд США признал правомерным обложение корпорационным налогом в штате Миннесота компании, инкорпорированной в штате Айова, предлагавшей сделать заказы на территории Миннесоты и получившей прибыль от этой деятельности. Это решение подтолкнуло к принятию Конгрессом Акта 1959 г. "О доходах, полученных в нескольких штатах". Однако, так как статут касается только материальной продукции, многие штаты облагают корпорационным налогом прибыль не инкорпорированных в них компаний от продажи нематериальной продукции или оказания услуг на территории штата (например, в одном из дел Верховный суд штата Южная Каролина признал компанию, не инкорпорированную в штате, но осуществившую лицензирование торговых марок, используемых на его территории, плательщиком корпорационного налога штата).⁵⁹

В развивающихся странах и странах с переходной экономикой налог на прибыль организаций взимается, как правило, на центральном уровне, за некоторыми исключениями. Так, в Албании, в соответствии с Законом 2002 г. "О

⁵⁹ Пинская М.Р. Международное налогообложение: размывание налоговой базы с использованием офшоров: монография / Под ред. М.Р. Пинской - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – С. 52

местном налоге на малый бизнес" администрирование данного налога находится в ведении местных правительств и составляет примерно треть их налоговых доходов.

Налоги на потребление (акцизы, НДС, налог с продаж). В научной литературе общепризнано, что акцизы и иные налоги, основанные на принципе выгоды, должны взиматься юрисдикцией, предоставляющей соответствующие услуги. Так, в Японии общий налог на потребление топлива и энергии взимается совместно центром и префектурами по плоской ставке 5%, из которых 4% поступают центральной власти и 1% - в префектуры.⁶⁰

Традиционно считалось, что НДС может вводиться только на федеральном уровне, в силу возможного уклонения от уплаты, сложностей администрирования при торговле между юрисдикциями и др. Это мнение подтвердилось на примере Бразилии, где разные виды НДС взимаются на всех трех уровнях власти, что сильно осложняет торговлю между штатами. Так, налог на промышленную продукцию, взимается на федеральном уровне; налог на операции по обращению товаров и услуг (ставка в зависимости от штата варьируется от 7 до 25%), - на уровне штатов и федерального округа. Кроме того, ряд услуг, не облагаемых налогом штата, подлежит обложению муниципальным налогом на услуги.

Вместе с тем при грамотной организации налог с продаж может эффективно взиматься и на региональном уровне, что доказал опыт Канады, где совместное ведение федерации, и провинций, и территорий в отношении налога с продаж осуществляется на основании соглашений о гармонизации налога с продаж и налоговых соглашений на условиях взаимности (п. 1 ст. 2, ст. 32 Акта 1985 г. "О налоговых договоренностях федерации и провинций"). В результате с 1997 г. в участвующих провинциях (Новая Шотландия, Нью-Брансуик, Ньюфаундленд и Лабрадор, Онтарио, Остров Принца Эдуарда и Квебек) федеральный и региональные налоги с продаж заменялись на гармонизированный налог с продаж, ставка по которому состоит из федеральной (5%) и региональной (от 7 до 10%) частей.

⁶⁰ Полежарова Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология / Л.В. Полежарова. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – С. 156

Пример Канады - один из показательных, но не единственный. По мнению Р. Берда, субнациональный НДС является одним из наиболее реалистичных и эффективных источников налоговых доходов региональных и местных властей. Берд предлагает две формы налога: 1) региональный НДС и 2) региональный (а в перспективе - местный) НДС, взимаемый с валового дохода организации (так называемый налог на стоимость бизнеса, НСБ (businessvaluetax, BVT))⁶¹.

Итак, следует констатировать, что из рассмотренных основных налогов (налог на недвижимое имущество, налог на доходы физических лиц, корпорационный налог, налоги на потребление (акцизы, налог на добавленную стоимость, налог с продаж)) наиболее подходящими для взимания на субнациональном уровне являются традиционно местный (за некоторыми исключениями) налог на недвижимое имущество, а также, что является необычным для российской налоговой системы и идет в противовес традиционным представлениям, налоги на потребление (акцизы, налог на добавленную стоимость и налог с продаж).

При этом особого внимания заслуживает предложение Р. Берда рассмотреть возможность создания в системе налогов государства подсистемы налогов на добавленную стоимость, состоящую из центрального НДС и соответствующих региональных НДС, основанных на потреблении товаров и услуг, а также налога на стоимость бизнеса, взимаемого региональными и местными властями с валовой прибыли всех предприятий - плательщиков НДС.

⁶¹ Bird R.M. Rethinking Subnational Taxes - A New Look at Tax Assignment. International Monetary Fund, 1999. P. 31

ГЛАВА 2. ЗНАЧЕНИЕ И РОЛЬ МЕСТНЫХ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ В ФОРМИРОВАНИИ МУНИЦИПАЛЬНЫХ БЮДЖЕТОВ

2.1. Анализ и оптимизация земельного налога.

Согласно нормам российского налогового законодательства налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность по уплате налогов.

Обязанность по уплате земельного налога возникает у физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату этого налога.

Местные налоги используются только для формирования местного бюджета. Они оказывают регулирующее влияние на развитие социальной инфраструктуры определенной территории. Однако в сложившейся ситуации в России доля местных налогов в формировании доходов местных бюджетов неоправданно мала и не превышает, по оценкам специалистов 25 % всех доходов местных бюджетов. При этом наиболее значимым является земельный налог. Его доля в общих доходах местных бюджетов достигает 21,5%.⁶²

Земельный налог за ряд лет имеет постоянную динамику роста, что связано с увеличением числа налогоплательщиков, пересмотром кадастровой стоимости земли, и сокращением льгот.

Рассмотрим удельный вес поступлений земельного налога в РФ за период с 2013-2015гг. по данным сайта ФНС (Рис. 2.1.1).

⁶² Сумская Т.В. Основные вопросы формирования бюджетов местного самоуправления / Т.В. Сумская // Научные записки НГУЭУ. – 2013. – № 4 - С.43

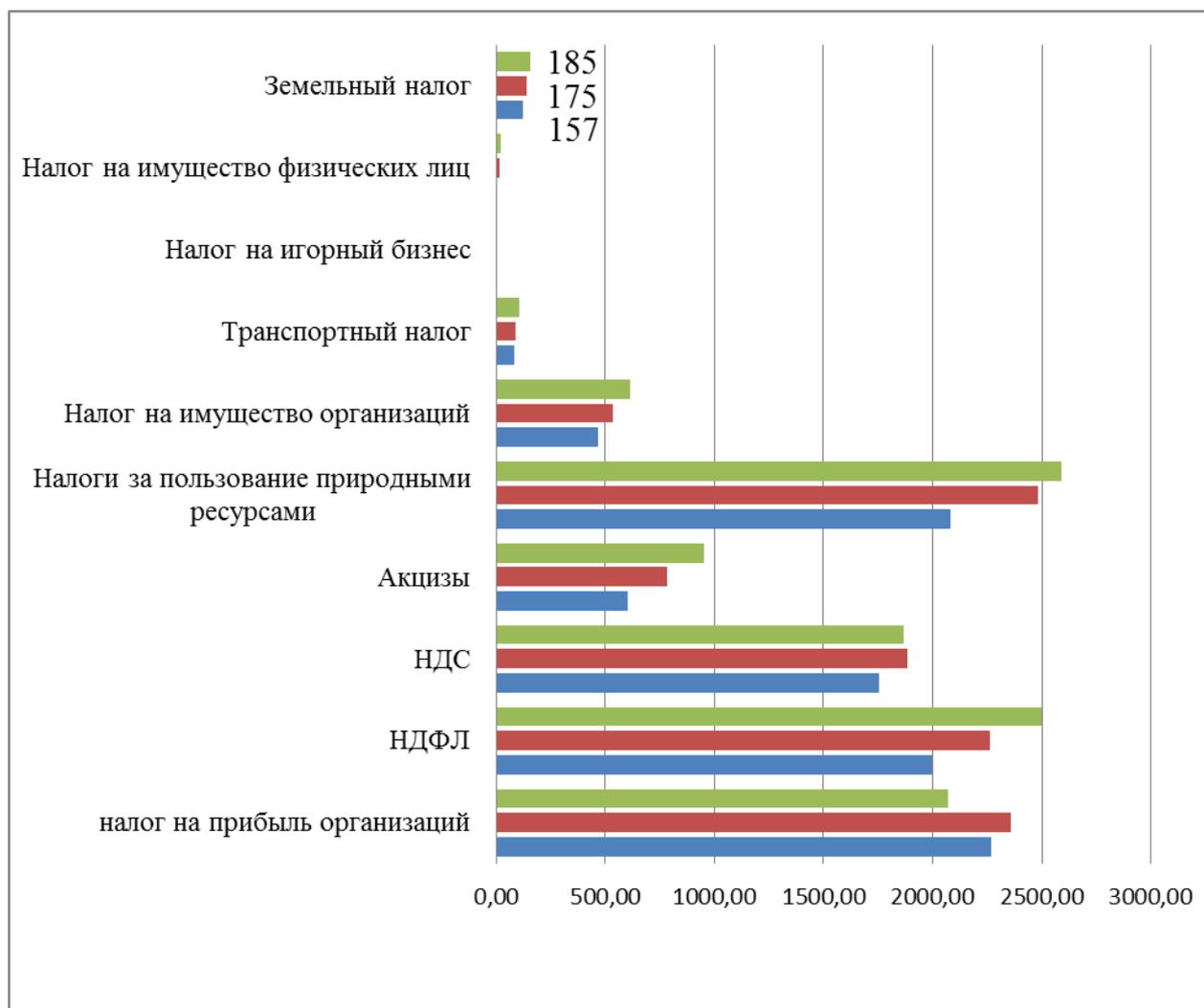


Рис. 2.1.1. Динамика поступлений налогов и сборов в консолидированный бюджет РФ за 2013-2015 гг. по данным сайта ФНС (в млрд. руб.).

Проводя анализ данных Рис. 2.1.1. можно отметить рост показателя налоговых доходов за рассматриваемый период. Также можно заметить, что самыми значительными по величине являются налог на прибыль организаций, НДФЛ, НДС, а также налоги и сборы за использованием природными ресурсами в среднем от 2 - 2.5 млрд. руб. в год.

Таким образом, поступления земельного налога показывают относительно высокие темпы роста с 2013-2015 гг. На положительную динамику во многом повлияли мероприятия в области совершенствования администрирования налогообложения земли. По сравнению с 2014г. в 2015 г. поступление земельного налога увеличилось на 10 млрд. руб., также в 2014 году заметно увеличение по сравнению с 2013г. – на 18 млрд. руб.

Земельный налог отнесен ст. 15 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к числу местных налогов, и, помимо гл. 31 НК РФ, он устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований, что следует из ст. 387 НК РФ⁶³.

Устанавливая земельный налог, местные власти определяют налоговые ставки в пределах, установленных гл. 31 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, а также могут устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщиками земельного налога, согласно ст. 388 НК РФ, наряду с организациями, признаются также физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Не признаются налогоплательщиками земельного налога физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Таким образом, физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями (далее - физические лица), признаются плательщиками земельного налога при условии, что земельный участок, являющийся объектом налогообложения, принадлежит им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Применение УСНО не освобождает от уплаты земельного налога организации и индивидуальных предпринимателей, которые обязаны его уплачивать. Согласно ст. 346.11 НК РФ иные налоги уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, находящимися на УСНО, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

⁶³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340

Земельный налог уплачивают не все "упрощенцы", а только те организации и физические лица, которые обладают земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, если иное не установлено п. 1 ст. 388 НК РФ.⁶⁴

С 1 января 2015 г. индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками земельного налога, сами его не исчисляют и декларацию по нему не представляют. Они уплачивают земельный налог, как и физические лица, на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.⁶⁵

Земельный налог принято относить к так называемым «неоптимизируемым налогам», которые не связаны с доходами от предпринимательской деятельности (так же как и налог на имущество, водный налог, НДС). Тем не менее существуют законные пути снижения налоговой базы, что неизбежно влечет за собой и снижение суммы налога к уплате.

Как заявила Данченко С.П. «сегодня главной проблемой для плательщиков земельного налога является размер кадастровой стоимости земельного участка: зачастую его величина не соответствует не только рыночным ценам, но и каким-либо разумным размерам. Налогоплательщики пытаются оспорить размер кадастровой стоимости⁶⁶».

Важным вопросом является и проблема применения новой кадастровой стоимости. По мнению Минфина, налоговые органы при администрировании земельного налога должны руководствоваться информацией, содержащейся в государственном кадастре недвижимости.

На величину земельного налога влияют два показателя: кадастровая стоимость земли (п. 1 ст. 391 Налогового кодекса РФ) и налоговая ставка. Размер налоговых ставок устанавливается на уровне муниципальных образований, а кадастровая

⁶⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340

⁶⁵ Данченко С.П. Земельный налог: трудности текущего момента // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. № 5. С. 23 - 35.

⁶⁶ Там же. С.24

стоимость земли – на уровне субъекта РФ, на территории которого она находится. Если еще больше углубиться в вопрос, то можно увидеть, что кадастровая стоимость во многом зависит от расположения земельного участка, категории земель и вида разрешенного использования. И зачастую она завышена по отношению к рыночной.

Кадастровую стоимость можно уменьшить двумя способами: в суде доказать её завышенный размер (изменится налогооблагаемая база) или изменить вид разрешенного использования земель (изменится и ставка, и налоговая база).

Первый способ основан на пункте 3 статьи 66 Земельного кодекса РФ и может быть полезен в случае, если изменить вид разрешенного использования невозможно или нецелесообразно. Процедура оспаривания кадастровой стоимости земельного участка в Арбитражном суде имеет смысл, если есть информация, что рыночная стоимость значительно ниже кадастровой, и это подтверждает независимая оценка. На положительный исход спора влияет множество факторов, начиная от сложившейся в регионе судебной практики, заканчивая профессионализмом представителя в процессе. Убедить суд снизить кадастровую стоимость не всегда просто, так как установленная кадастровая стоимость уже была умножена на налоговую ставку и записана в доходы бюджета.

Как отмечает Фролова М.В. «согласно многочисленным разъяснениям чиновников и судебным решениям земельный налог уплачивается по участкам даже тогда, когда договор об их приобретении признан недействительным (вплоть до изменения в реестре записи о законном собственнике земли). Базой для исчисления налога служит кадастровая стоимость земельного участка. В общем случае ее изменение не оказывает влияния на расчет налога за тот период, в котором произошел пересмотр стоимости земли, если, конечно, это не результат исправления технической ошибки или принятия судебного решения. В силу закона смена вида разрешенного использования земли влияет на расчет налога перспективно»⁶⁷.

⁶⁷ Фролова М.В. О нюансах исчисления земельного налога // Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. NNº 1. С. 36 - 43.

Чтобы оптимизировать земельный налог путем изменения вида разрешенного использования (для изменения налоговой ставки и налоговой базы), необходимо внимательно проанализировать историю земельного участка (изменение кадастровой стоимости, вида разрешенного использования за последние несколько лет), соседние земельные участки (их вида разрешенного использования, стоимость и прочие характеристики). Если участок относится к категории “земли населенных пунктов”, нужно изучить правила землепользования и застройки населенного пункта на предмет допустимых видов разрешенного использования для данного участка и установленные для них ставки налога. На основе полученной информации, сопоставив кадастровую стоимость и ставку налога, можно оценить, насколько возможно и целесообразно изменение вида разрешенного использования. Если среди видов разрешенного использования для данного земельного участка найдется оптимальный и подходящий, можно идти по пути изменения.

Таким образом, вопросы изменения кадастровой стоимости земельного участка требуют детального анализа и профессионального сопровождения.

Отметим, что на сегодняшний день земельные участки в постоянное (бессрочное) пользование физическим лицам не предоставляются, на что указывает п. 2 ст. 20 Земельного кодекса Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ (далее - ЗК РФ)⁶⁸. Между тем ранее, до вступления в силу ЗК РФ, то есть до 25.10.2001, физические лица располагали возможностью воспользоваться указанным выше правом.

Право собственности, право постоянного (бессрочного) пользования или право пожизненного наследуемого владения возникает у физического лица с момента государственной регистрации земельного участка. Такая норма закреплена п. 1 ст. 131 Гражданского кодекса Российской Федерации⁶⁹, ст. 2 Федерального

⁶⁸ Земельный кодекс Российской Федерации" от 25.10.2001 № 136-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) // Собрание законодательства РФ, № 44, 30.10.2001, ст. 4147

⁶⁹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016) // Собрание законодательства РФ, № 52 от 08.12.1994, ст. 3301.

закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним"⁷⁰ (далее - Федеральный закон № 122-ФЗ).

Доказательством существования указанных выше зарегистрированных прав признается запись в Едином государственном реестре прав (далее - ЕГРП). Если такой записи нет, доказательством регистрации данных прав является государственный акт, свидетельство и другие документы, удостоверяющие права на землю и выданные физическому лицу до вступления в силу Федерального закона № 122-ФЗ, которые в соответствии с законодательством имеют равную юридическую силу с записями в ЕГРП, либо акт, изданный органами государственной власти или органами местного самоуправления в рамках их компетенции и в порядке, установленном законодательством, действующим в месте издания таких актов на момент его издания, о предоставлении земельных участков.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог (ст. 389 НК РФ). Не признаются объектом налогообложения земельные участки, перечисленные в п. 2 ст. 389 НК РФ.

Чтобы исчислить земельный налог, необходимо определить налоговую базу.

Если налогоплательщики - организации или индивидуальные предприниматели определяют налоговую базу самостоятельно, то налоговая база для каждого налогоплательщика - физического лица определяется налоговыми органами, что следует из п. 4 ст. 391 НК РФ. Налоговики определяют налоговую базу на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее - органы кадастрового учета).

При этом органы кадастрового учета обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о расположенных на подведомственной им территории земельных участках, зарегистрированных в этих

⁷⁰ Федеральный закон от 21.07.1997 № 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" // Собрании законодательства Российской Федерации от 28.07.1997 г. № 30, ст. 3594.

органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах. Эти сведения органы кадастрового учета должны сообщать в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, на что указывает п. 11 ст. 396, п. 4 ст. 85 НК РФ⁷¹. Помимо этого, органы кадастрового учета обязаны ежегодно до 1 марта представлять указанные сведения по состоянию на 1 января текущего года.

Кроме того, в соответствии с п. 11 ст. 85 НК РФ органы, осуществляющие кадастровый учет, представляют соответствующие сведения в электронном виде. В Письме Минэкономразвития России от 03.05.2011 № Д23-1831⁷² отмечено, что Росреестром и Федеральной налоговой службой заключено Соглашение от 03.09.2010 № ММВ-27-11/9/37 "О взаимодействии и взаимном информационном обмене Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии и Федеральной налоговой службы". В соответствии с этим Соглашением Росреестр бесплатно в порядке информационного взаимодействия предоставляет в налоговые органы сведения, внесенные в государственный кадастр недвижимости, и сведения, содержащиеся в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате земельного налога налогоплательщику направляется требование об уплате налога (абз. 3 п. 1 ст. 45 НК РФ). Требование представляет собой письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.

Форма требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа (для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями) утверждена Приказом ФНС России от 16.04.2012 № ММВ-7-8/238@ "Об утверждении форм документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков), требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер

⁷¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

⁷² Письмо Минэкономразвития России от 03.05.2011 № Д23-1831 // СПС Консультант Плюс

взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации"⁷³.

Если налогоплательщик не уплатил сумму земельного налога или уплатил не полностью в установленный срок, то производится взыскание налога в порядке, предусмотренном ст. 48 НК РФ⁷⁴.

Может возникнуть ситуация, когда налоговым органом неправильно исчислена сумма земельного налога, что повлекло излишнюю уплату (взыскание) налога на основании налогового уведомления. В этом случае налоговым органом должен быть произведен соответствующий перерасчет, а сумма излишне уплаченного (взысканного) налога подлежит зачету (возврату) в порядке и сроки, установленные ст. ст. 78, 79 НК РФ.

В результате ошибки при исчислении суммы налога может возникнуть не только переплата физическим лицом суммы налога, но и недоимка. В Письме Минфина России от 17.12.2008 № 03-05-04-02/75⁷⁵ разъяснено, что в такой ситуации налогоплательщик обязан доплатить сумму земельного налога, но только после получения налогового уведомления, в котором указана уточненная сумма налога. Если земельный налог на основании полученного уведомления уплачен налогоплательщиком в установленный срок, оснований для начисления пеней и привлечения его к ответственности нет.

В некоторые положения части второй Налогового кодекса РФ с 01.01.2015 вступили в законную силу изменения, одно из них исключило из объектов налогообложения по земельному налогу земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Соответственно, эта норма полностью исключила возможность уплаты земельного налога организациями, управляющими многоквартирным домом, такими

⁷³Приказ ФНС России от 16.04.2012 № ММВ-7-8/238@ "Об утверждении форм документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков), требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации" // СПС Консультант Плюс

⁷⁴Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

⁷⁵Письмо Минфина России от 17.12.2008 № 03-05-04-02/75// СПС Консультант Плюс

как жилищно-строительные кооперативы (далее - ЖСК) и товарищества собственников жилья (далее - ТСЖ). Указанные организации не являлись налогоплательщиками по земельному налогу и ранее, до вступления в силу указанных изменений, но уплата земельного налога ими производилась либо самостоятельно в добровольном порядке, либо в силу исполнения требований налогового органа. На деле видно, что денежные средства, вносимые в качестве уплаты сумм земельного налога, по тем или иным причинам до сих пор не возвращены на счета организаций, осуществляющих управление многоквартирным домом. В свою очередь, это показатель низкого уровня эффективности работы исполнительного органа указанных организаций. Анонсированный обзор практики арбитражных судов РФ по делам, связанным с взысканием сумм ранее уплаченного земельного налога, позволит определиться управляющим организациям со способами восстановления своих нарушенных прав и ознакомиться с некоторыми юридическими аспектами и нюансами рассматриваемой категории дел.

Указанные управляющие организации не являлись плательщиками по указанному виду налога в связи с тем, что в силу ст. 388 Налогового кодекса РФ плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения⁷⁶. Согласно ст. 36 Жилищного кодекса РФ установлено, что собственникам помещений в многоквартирном доме принадлежит на праве общей долевой собственности земельный участок, а доля в праве общей собственности на общее имущество в многоквартирном доме собственника помещения в этом доме пропорциональна размеру общей площади вышеуказанного помещения (ст. 37 Жилищного кодекса РФ⁷⁷).

Таким образом, плательщиком земельного налога являются субъекты общей долевой собственности, а не объединяющие их интересы юридические лица

⁷⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

⁷⁷ Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 г. № 188-ФЗ (ред. от 06.07.2016) (с изм. И доп., вступ. в силу с 20.07.2016) // Собрании законодательства Российской Федерации от 03.01.2005 г. № 1 (часть I) ст. 14

(Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 18.11.2009 по делу № А60-11549/2009-СР⁷⁸).

Возврат сумм уплаченного земельного налога должен осуществляться с учетом правовых положений главы 12 Налогового кодекса РФ. Так, согласно ст. 78, налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение десяти дней со дня обнаружения такого факта. На сумму незаконно удерживаемой суммы подлежат начислению проценты. И вот что самое интересное: инспекция к возврату налога не стремится, в качестве основания для отказа указывает на необходимость проведения камеральной проверки, сверки расчетов по налоговым платежам, пропуск исковой давности по указанному требованию о возврате.

Согласно ст. 78 Налогового кодекса РФ, заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Но в случае пропуска указанного срока налогоплательщик может обратиться в суд с иском о возврате переплаченной суммы. Требование может быть подано в течение трех лет с момента, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права. Указанное правовое положение содержится в Определении Конституционного Суда РФ от 21.06.2001 № 173-О⁷⁹, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 по делу № А65-28187/2007-СА1-56⁸⁰.

Решение об отказе в осуществлении возврата ранее уплаченной суммы земельного налога должно быть обжаловано в порядке, предусмотренном ст. 178 Налогового кодекса РФ в вышестоящий налоговый орган.

Таким образом, основанием для подобного иска является необоснованный отказ инспекции по возврату земельного налога, излишне уплаченного в

⁷⁸Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 18.11.2009 по делу № А60-11549/2009-СР // СПС Консультант Плюс

⁷⁹Определение Конституционного Суда РФ от 21.06.2001 № 173-О // СПС Консультант Плюс

⁸⁰ Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 по делу N А65-28187/2007-СА1-56 // СПС Консультант Плюс

предыдущие налоговые периоды. Более подробный пример рассмотрения указанной категории дел представлен следующим примером из практики.

Жилищно-строительным кооперативом за 2010 - 2013 годы произведена уплата земельного налога по земельному участку, границы которого были установлены планом межевания. Истец в порядке ст. 78 Налогового кодекса РФ обратился в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного земельного налога за период с 2010 года, считая, что в указанном периоде кооператив не являлся плательщиком земельного налога. Своим решением об отказе в осуществлении зачета (возврата) сумм земельного налога за 2010, 2011, 2012, 2013 годы налоговый орган отказал в возврате налога и предложил составить акт сверки. Указанное решение было обжаловано в вышестоящий налоговый орган, жалоба осталась без удовлетворения, а решение без изменения. Данное обстоятельство и послужило основанием для обращения в суд с заявлением о признании недействительным решения об отказе в осуществлении зачета (возврата) сумм земельного налога за 2010, 2011, 2012, 2013 годы и обязанности устранить указанные нарушения.

Решением арбитражного суда указанные требования удовлетворены. Не согласившись с выводами суда первой инстанции, налоговая инспекция подала апелляционную жалобу, в которой указывает, что судом первой инстанции не был выяснен вопрос о наличии у ЖСК правоустанавливающих документов на участок, по которому производилась уплата земельного налога. Сведения из ЕГРП в отношении данного участка в суде первой инстанции не исследовались. Оценив в совокупности представленные доказательства, суд апелляционной инстанции считает решение суда первой инстанции законным и обоснованным.

Суд, исходя из правовых положений статей 388 Налогового кодекса РФ⁸¹, 36, 37 Жилищного кодекса РФ⁸², правомерно установил, что юридическое лицо, созданное в форме жилищно-строительного кооператива, признается плательщиком

⁸¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

⁸² Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 г. № 188-ФЗ (ред. от 06.07.2016) (с изм. И доп., вступ. В силу с 20.07.2016) // Собрании законодательства Российской Федерации от 03.01.2005 г. № 1 (часть I) ст. 14

земельного налога только в отношении доли земельного участка, приходящейся на долю площади помещений, принадлежащих юридическому лицу в многоквартирном доме, в общей площади жилых и нежилых помещений многоквартирного дома.

Судом правильно учтено, что доказательств, подтверждающих право собственности кооператива на долю помещений в многоквартирном доме, налоговым органом не представлено, в связи с чем налоговым органом доказательств того, что кооператив являлся фактическим землепользователем земельного участка и плательщиком земельного налога в 2010 - 2013 годах, не представлено. А, следовательно, у налогового органа отсутствовали законные основания для отказа в удовлетворении заявления налогоплательщика.

Доводы апелляционной жалобы отклоняются в связи со следующим.

Согласно п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 № 54⁸³, при разрешении вопроса о том, кто является плательщиком земельного налога в отношении земельного участка, на котором расположен многоквартирный дом, - собственники жилых и нежилых помещений в этом доме или товарищество собственников жилья, арбитражным судам необходимо учитывать, что факт создания товарищества собственников жилья сам по себе не означает, что названное товарищество становится плательщиком земельного налога вместо собственников жилых и нежилых помещений в данном доме (Постановление 11-го арбитражного апелляционного суда от 29.12.2014 по делу № А65-13304/2014⁸⁴).

Стоит заметить, что по указанной категории дел, согласно ст. 65, 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ⁸⁵, обязанность по доказыванию соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону и законности принятия оспариваемого решения, а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого решения, возлагается на орган, который принял указанное решение, в данном случае на инспекцию.

⁸³ Постановление Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 № 54 "О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога" // СПС Консультант Плюс.

⁸⁴ Постановление 11-го арбитражного апелляционного суда от 29.12.2014 по делу № А65-13304/2014 // СПС Консультант Плюс

⁸⁵ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 г. № 95-ФЗ (ред. от 23.06.2016) (с изм. и доп. вступ. в силу 01.07.2016) // Собрание законодательства РФ от 29.07.2002 г. № 30 ст. 3012

Из положений ст. 78 Налогового кодекса РФ следует, что основанием для отказа налоговым органом в возврате налога может являться недоимка либо обращение к инспекции за пределами трехлетнего срока. Таким образом, для решения об отказе в возврате сумм уплаченного налога не могут быть использованы другие доводы налоговой инспекции, такие как: необходимость сверки взаиморасчетов, предстоящая камеральная проверка, отсутствие указанного в заявлении счета и т.д.

Суд апелляционной инстанции отменил решение нижестоящего суда, а заявленные требования о признании недействительным бездействия налогового органа, выразившегося в невозврате излишне уплаченного земельного налога, и взыскании с инспекции процентов за нарушение срока возврата суммы излишне уплаченного земельного налога удовлетворены.

В кассационной жалобе инспекция просит постановление суда апелляционной инстанции отменить, отказать в удовлетворении требований. По мнению подателя жалобы, начисление процентов за несвоевременный возврат является мерой ответственности за виновные действия, налогоплательщик сам способствовал несвоевременному возврату налога, поскольку не представил сведений о расчетном счете. Суд оставил жалобу без удовлетворения, указав следующее: "Право налогоплательщика на возврат излишне уплаченного налога предусмотрено ст. 78 Налогового кодекса РФ, из которой следует, что основанием для возврата является заявление налогоплательщика, возврат осуществляется в течение одного месяца, а в случае нарушения сроков на сумму уплаченного налога, которая не возвращена в срок, подлежат начислению проценты. Из положений ст. 78 Кодекса также следует, что основанием для отказа налоговым органом в возврате налога может являться недоимка либо обращение к инспекции за пределами трехлетнего срока. Форма заявления о возврате, а также обязанность заявителя указывать в заявлении расчетный счет положениями ст. 78 Кодекса не установлена" (Постановление

Федерального арбитражного суда Уральского округа от 27 января 2010 г. по делу № А60-8906/2009-СР⁸⁶).

Право на зачет (возврат) излишне уплаченного налога может быть реализовано налогоплательщиком в течение трех лет со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права (о наличии переплаты).

В удовлетворении требования кооператива было отказано в связи с пропуском трехлетнего срока. Суд указал, что о факте излишней уплате земельного налога кооператив должен был узнать в день уплаты налога (последний платеж 14.02.2010) или при подаче первоначальной налоговой декларации. На момент обращения в инспекцию с заявлением о возврате налога им был пропущен установленный законом срок для подачи заявления, в связи с чем у налогового органа отсутствовали основания для возврата налога (Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 03.07.2015 № А60-9323/2014⁸⁷).

В указанном деле стоит говорить не столько о пропуске трехгодичного срока со дня уплаты земельного налога (ст. 78 Налогового кодекса РФ) в качестве основания правомерности принятого решения налогового органа, сколько о пропуске общегражданского срока исковой давности для предъявления требования о защите нарушенных прав в суд.

Ст. 78 Налогового кодекса РФ не содержит информации о сроках обращения налогоплательщика в суд с заявлением о возврате излишне уплаченных сумм земельного налога, но срок, в течение которого налогоплательщик может обратиться в суд за защитой своих прав, составляет три года.

Арбитражными судами не выработана определенная позиция в отношении момента, с которого начинается отсчет срока предъявления подобного рода требований. Анализ практики показывает, что такой срок начинает течь с момента подачи декларации, другие полагают, что с момента уплаты налога. Так, к примеру, Арбитражный суд Краснодарского края в решении от 29.03.2014 по делу № А32-

⁸⁶Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 27 января 2010 г. по делу № А60-8906/2009-СР // СПС Консультант Плюс

⁸⁷Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 03.07.2015 N А60-9323/2014 // СПС Консультант Плюс

32754/2013 в исковых требованиях к налоговой инспекции отказал, при этом указал, что кооператив должен был узнать о переплате еще в 2008 году из соответствующей выписки по лицевому счету, по этому основанию решение инспекции признано правомерным.

Предполагается более правильным суждение, что в случае осуществления возврата уплаченного земельного налога, не связанного с его переплатой, сроки исковой давности исчисляются с момента последней уплаты земельного налога, так как кооператив, уплачивая сумму налога, еще не знает о том, что он не является налогоплательщиком. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 № 12882/08 указано, что вопрос определения времени, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, надлежит разрешать с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела обстоятельств, в частности, установить причину, по которой налогоплательщик допустил переплату налога, данные первоначальных деклараций, а также другие обстоятельства, которые могут быть признаны судом в качестве достаточных для признания непропущенным срока на возврат налога. Бремя доказывания этих обстоятельств в силу ст. 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации возлагается на налогоплательщика.

Жилищно-строительный кооператив может являться плательщиком земельного налога, в случае если в его собственности имеется земельный участок.

Жилищно-строительный кооператив обратился с заявлением о признании незаконным решения налоговой инспекции о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Заявитель полагал, что был незаконно привлечен к административной ответственности, поскольку не является плательщиком земельного налога, так как земельный участок находится в общей долевой собственности собственников помещений в доме.

Суд установил: в соответствии с п. 1 ст. 36 Жилищного кодекса РФ предусмотрено, что земельный участок, на котором расположен многоквартирный дом, принадлежит на праве общей долевой собственности собственникам помещений в этом доме. Доля в праве общей собственности на общее имущество в

многоквартирном доме, включая земельный участок, собственника помещения в этом доме пропорциональна размеру общей площади указанного помещения.

Статьей 392 Налогового кодекса РФ закреплено положение о том, что налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

ЖСК имело на праве собственности нежилое помещение, налоговым органом был представлен правильный расчет земельного налога для ЖСК, с учетом площади занимаемого помещения (решение Арбитражного суда Тюменской области от 01.12.2009 по делу № А-57-22496/09⁸⁸).

Текущая ситуация дает основание полагать, что на сегодня значительная часть юридических лиц - некоммерческих организаций, созданных в форме жилищного кооператива и товарищества собственников жилья, продолжают уплачивать земельный налог, не являясь при этом его законными налогоплательщиками. За указанными управляющими организациями закреплено право на возврат ранее уплаченного земельного налога в пределах трехлетнего срока, своевременность осуществления которого позволит изыскать свободные денежные средства.

Одной из основных форм защиты нарушенного или оспариваемого права является судебная защита. Статья 46 Конституции Российской Федерации предоставляет каждому право обращаться за защитой своих прав в суд. В суде могут быть обжалованы любые решения и действия (бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц.

Статья 64 ЗК РФ устанавливает, что земельные споры рассматриваются в судебном порядке⁸⁹. До принятия дела к производству судом земельный спор может быть передан сторонами на разрешение в третейский суд.

⁸⁸ Решение Арбитражного суда Тюменской области от 01.12.2009 по делу № А-60-22496/09 // СПС Консультант Плюс

⁸⁹ Земельный кодекс Российской Федерации" от 25.10.2001 № 136-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) // Собрание законодательства РФ, № 44, 30.10.2001, ст. 4147

Спор (в данном случае) - надлежащим образом оформленное несогласие одной стороны с действиями другой стороны, поступившее на рассмотрение органов, уполномоченных подтвердить или опровергнуть это несогласие. Спор считается разрешенным после вынесения уполномоченным органом решения по предмету спора. Предмет спора: оспариваемые действия граждан и организаций, в том числе государственных или муниципальных органов. К земельным относятся споры, предметом которых являются земельно-правовые отношения или отношения, связанные с использованием и охраной земель. При рассмотрении земельных споров в судах применяются все общие процессуальные правила, никаких исключений для земельных споров не установлено. В настоящей работе мы рассматриваем споры по земельному налогу. При возникновении данных споров заинтересованные лица могут обращаться в суды общей юрисдикции (споры с участием граждан) и в арбитражные суды (споры с участием юридических лиц и граждан-предпринимателей).

Основным предметом споров по земельному налогу является завышенная кадастровая стоимость земельного участка. По сравнению с 2012 годом в 2013 году количество судебных процессов по оспариванию кадастровой стоимости выросло более чем в 5 раз, что подтверждает актуальность данного вопроса на сегодняшний день.

Примечательно, что самой распространенной причиной отказа судов в снижении кадастровой стоимости является отсутствие положительного экспертного заключения СРО оценщиков. Такой вывод можно сделать из множества судебных решений (Постановление федерального арбитражного суда Уральского округа от 09.12.2013 № Ф09-12774/13⁹⁰).

Отметим также, что зачастую если рыночная стоимость участка существенно отличается от его кадастровой стоимости, то и комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости (далее - комиссии), и суды отказывают компаниям в снижении кадастровой стоимости (например,

⁹⁰Постановление федерального арбитражного суда Уральского округа от 09.12.2013 № Ф09-12774/13// СПС Консультант Плюс

Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 26.07.2013 № Ф09-6527/13⁹¹).

Если кадастровая стоимость земельного участка изменяется по решению суда или комиссии, то измененная кадастровая стоимость применяется с 1 января года, в котором было подано заявление о ее пересмотре. Такой порядок следует из положений абзаца 5 статьи 24.20 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации"⁹² и подтверждается письмом Минфина России от 29.09.2014 № 03-05-РЗ/48574⁹³.

Например, в декабре 2014 года общество обратилось в суд с заявлением об уменьшении кадастровой стоимости участка. При этом кадастровая стоимость была введена в действие 1 января 2013 года. Решение суда вступило в силу в апреле 2015 года. В этом случае для расчета земельного налога измененная кадастровая стоимость применяется с 1 января 2014 года. Земельный налог за предыдущие налоговые периоды пересчету не подлежит.

Такой подход разделяют и судьи. Так, в Постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 14.02.2014 № Ф09-14604/13⁹⁴ указано, что в случае установления арбитражным судом кадастровой стоимости земельного участка в размере рыночной перерасчет сумм земельного налога ретроспективно не осуществляется. Новая кадастровая стоимость не распространяется на более ранние периоды.

По нашему мнению, необходимо процесс предоставления льгот сделать полностью управляемым и несложно реализуемым на практике. Для этого логичнее осуществлять управление этим процессом по отклонениям. Такое управление предполагает участие верхнего его уровня только на этапе, когда выпадающие доходы по своей величине приближаются к опасной черте или превысили заданный

⁹¹Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 26.07.2013 № Ф09-6527/13 // СПС Консультант Плюс

⁹² Федеральный закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ от 3 августа 1998 г. № 31 ст. 3813

⁹³ Письмо Минфина России от 29.09.2014 № 03-05-РЗ/48574 // СПС Консультант Плюс

⁹⁴Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 14.02.2014 № Ф09-14604/13// СПС Консультант Плюс

порог. В остальных случаях местные органы власти должны пользоваться предоставленной самостоятельностью в рамках установленных полномочий.

На наш взгляд, в НК РФ по местным налогам необходимо устанавливать максимальные ставки и предоставить право соответствующим законодательным органам власти применять разрешенные первой частью НК РФ механизмы снижения налоговых окладов.

Использование местными органами власти предлагаемых механизмов по установлению ставок и налоговых льгот отдельным категориям налогоплательщиков, с одной стороны, не ущемляет права получателей налоговых доходов и налогоплательщиков, а с другой - не требует финансового покрытия выпадающих доходов за счет федерального бюджета.

2.2. Новый порядок расчета налога на имущество физических лиц

Налог на недвижимость призван дать местным бюджетам собственный источник доходов и повысить заинтересованность местных властей в развитии своей территории.⁹⁵

С 1 января 2015 г. порядок исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц на территории РФ регулируется гл. 32 Налогового кодекса (далее - Кодекс). Исчисление налога на основании ст. 408 Кодекса, как и прежде, осуществляется налоговым органом. При этом уплата налога производится налогоплательщиками на основании налоговых уведомлений, которые направляются налогоплательщикам налоговыми органами по окончании налогового периода, то есть года. За 2015 г. налог нужно уплатить не позднее 1 декабря 2016 г. (ст. 409 НК).

Для начала напомним, что налог на имущество физических лиц существует и сейчас. Вопросы его начисления и уплаты регулировались законом РФ от 09.12.91 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц». Этим налогом облагалась

⁹⁵ Шаров С.Ю. Последствия изменений в расчете налога на имущество физических лиц. // Народовластие. 2015. №2(68) с.101-106

недвижимость, которая находится в собственности физических лиц (например, квартиры, жилые дома и дачи). Налоговая база для расчета этого налога определялась исходя из инвентаризационной стоимости имущества. Однако с 1 января 2015 года Закон № 2003-1 отменяется, и начинает действовать новая глава Налогового кодекса «Налог на имущество физических лиц». Одним из главных изменений, введенных новой главой НК РФ, стал переход к исчислению налога на имущество не из инвентаризационной, а из кадастровой стоимости.

Больше всего вопросов возникает касательно такого объекта налогообложения, как "объект незавершенного строительства". В понимании многих граждан это просто какой-то «недострой». И тогда вообще непонятно, как в отношении его нужно платить налог.

Ситуация становится еще более проблемной, если учесть, что согласно п. 2.1 ст. 23 Кодекса по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, налогоплательщики обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества в инспекцию по месту жительства или по месту нахождения такого имущества. Такая обязанность возникает в случае, если по тем или иным причинам уведомление из налогового органа получено не было или же в нем отсутствовал тот или иной объект недвижимости.

Титаева Н. в своей статье говорит следующее: «если мы говорим об объекте незавершенного строительства, то для простого обывателя перед глазами встает картинка - некий недостроенный объект. Кстати говоря, многие "физики" на своих дачах годами, а то и десятилетиями что-то строят и никак не достроят. Встает вопрос, означает ли это, что все они "попали" на налог на имущество. В этом вопросе как раз и нужно разбираться»⁹⁶.

Начнем с того, что согласно ст. 400 Налогового Кодекса⁹⁷ плательщиками налога на имущество признаются лица, владеющие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 401

⁹⁶ Титаева Н. Налог на имущество физлиц, или Строили мы, строили, и... // Информационный бюллетень "Экспресс-бухгалтерия": электрон. журн. 2016. N 25. С. 27 - 28.

⁹⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

Кодекса. При этом в силу положений ст. 130 Гражданского кодекса⁹⁸ объекты незавершенного строительства отнесены к недвижимым вещам, права на которые подлежат государственной регистрации. А ст. 25 Закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним"⁹⁹ закреплено, что право собственности на объект незавершенного строительства регистрируется на основании документов, подтверждающих право собственности (право пользования) на земельный участок, на котором размещен этот объект, а также на основании разрешения на строительство и документов, содержащих описание объекта незавершенного строительства. Причем переход права собственности на "незавершенку" также подлежит государственной регистрации в установленном на то порядке.

Ну и, наконец, если учесть, что согласно ст. 219 ГК¹⁰⁰ право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации, то выходит, что именно с этого момента и появляется объект налогообложения налогом на имущество физлиц. Иными словами, если права на "незавершенку" не зарегистрированы, то и объект налогообложения как таковой отсутствует. А это означает, что у налогоплательщика в отношении этого объекта не возникает обязанность уплачивать налог и сообщать о его существовании налоговикам не нужно.

При этом к названному сообщению нужно приложить копии правоустанавливающих документов на "потерянные" объекты или документы, подтверждающие государственную регистрацию ТС, о существовании которых налоговики также оказались, что называется, не осведомлены.¹⁰¹

⁹⁸ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016) // Собрание законодательства РФ, № 52 от 08.12.1994, ст. 3301.

⁹⁹ Федеральный закон от 21.07.1997 № 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" // Собрание законодательства РФ от 28.07.1997 г. № 30, ст. 3594

¹⁰⁰ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016) // Собрание законодательства РФ, № 52 от 08.12.1994, ст. 3301.

¹⁰¹ Титаева Н. Налог на имущество физлиц, или Строили мы, строили, и... // Информационный бюллетень "Экспресс-бухгалтерия": электрон. журн. 2016. N 25. С. 27 - 28.

Отличительной чертой налогов на имущество является то, что их взимание не учитывает индивидуальную платежеспособность налогоплательщика и определяется только характеристиками имущества. В целях сглаживания социальной напряженности в обществе такие налоги следует вводить поэтапно, так как возможно недовольство со стороны слоев населения с низкими доходами. Вместе с тем налог носит прогрессивный характер и дорогостоящее имущество, принадлежащее гражданам, обеспечит значительную долю налоговых поступлений в муниципальные бюджеты.¹⁰²

Реформирование законодательства о налогах на имущество физических лиц планировалось еще двадцать с лишним лет назад. С 1997 по 2006 гг. в городах Великом Новгороде и Твери проводился эксперимент по налогообложению недвижимости, в рамках которого действовал единый налог на недвижимость, заменявший три налога: на имущество организаций, имущество физических лиц, земельный налог¹⁰³. Замена налога на имущество физических лиц налогом на недвижимость активно обсуждалась общественностью и представителями органов власти с 2004 г. Тем не менее Федеральный закон от 4 октября 2014 г. № 284-ФЗ сохранил наименование налога на имущество физических лиц, хотя и расширил круг объектов налогообложения.

Принятие гл. 32 НК РФ не изменило подход законодателя к самому понятию "объект налогообложения", которое, по справедливому мнению многих ученых, отождествляется им с предметом налогообложения, т.е. предметом материального мира (например, имущество) и нематериальным благом (экономический показатель и др.), который может повлечь возникновение обязанности по уплате налога

Многие представители юридической науки¹⁰⁴ вполне обоснованно под объектом налогообложения понимают юридические факты (в основном действия), которые обуславливают обязанность по уплате налога. В частности, еще С.Д.

¹⁰² Заббарова О.А. Введение налога на недвижимое имущество для физических лиц: проблемы и перспективы. Управление экономическими системами / О.А. Заббарова, О.К. Ярославская // Электронный научный журнал. 2015. №1 (73) С. 24

¹⁰³ Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ "О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери" // Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. № 30. Ст. 3582

¹⁰⁴ Карасева М.В. Финансовое право РФ: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юрист, 2014. С.55

Цыпкин справедливо отмечал, что "в каждом законе о налоге обязательно указывается... при каких обстоятельствах возникает обязанность уплаты. Таким основанием могут служить получение определенного дохода, прибыли, владение строением, т.е. наличие объекта налогообложения"¹⁰⁵.

Рассмотрим динамику поступления налога на имущество физических лиц в Российской Федерации за период с 2013-2015гг. (Рис. 2.2.1)

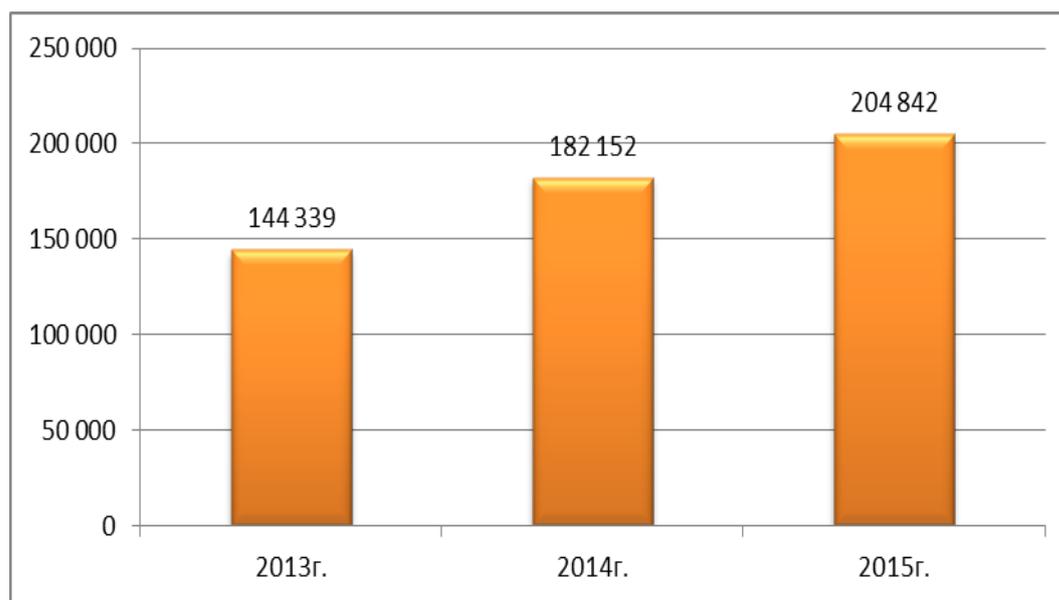


Рис. 2.2.1. Динамика поступлений налога на имущество физических лиц в консолидированный бюджет РФ за 2013-2015гг. в тыс.руб.

Проводя анализ данных рис. 2.2.1, можно отметить рост налога на имущество физических лиц за рассматриваемый период. По сравнению с 2013 годом в 2014 году поступление налога увеличилось на 38 млн. руб, также в 2015 году заметно увеличение по сравнению с 2014г. – на 22 млн. руб.

Разграничение "объекта налогообложения" и "предмета налогообложения" имеет не только теоретическое, но и практическое значение. Так, объектом налогообложения налога на имущество физических лиц исходя из вышеуказанной позиции будут выступать не жилые дома, квартиры, гаражи и т.д., а право собственности на данное имущество. Налоговые последствия будут порождать не жилые дома, квартиры и т.п. как предметы материального мира (предметы

¹⁰⁵ Бесчеревных В.В., Коган М.Л., Куфакова Н.А., Полонский Э.Г. и др. Советское финансовое право: Учебник / Отв. ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкин. М.: Юрид. лит., 1982. С. 177.

налогообложения), а определенная правовая связь (состояние) лица с данным предметом налогообложения, т.е. наличие права собственности.

Одновременно с принятием гл. 32 НК РФ произошло расширение прав представительных органов муниципальных образований (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга, Севастополя) по установлению местных налогов (абз. 6 п. 4 ст. 12 НК РФ), в том числе налога на имущество физических лиц. В частности, вышеуказанные органы вправе теперь устанавливать, помимо конкретных налоговых ставок и налоговых льгот, особенности определения налоговой базы. В то же время выбор налоговой базы, в качестве которой НК РФ предусматривается кадастровая стоимость большинства объектов налогообложения, зависит от решения представительного органа субъекта РФ, обязанного до 2020 г. установить на территории соответствующего региона единую дату применения кадастровой стоимости.

Установление законодателем своеобразного переходного периода обусловлено, как представляется, двумя причинами. Во-первых, на практике в отношении большинства объектов недвижимости (в основном вторичного жилья) кадастровая стоимость гораздо выше инвентаризационной, поэтому новый порядок определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц может негативно сказаться на имущественном положении многих категорий населения. Во-вторых, в большинстве регионов отсутствует единая и полная база кадастрового учета объектов недвижимости.

В настоящее время только в 28 субъектах РФ приняты законы, в соответствии с которыми налог на имущество физических лиц рассчитывается исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения с 1 января 2015 г.¹⁰⁶ В их числе: г. Москва; Республики Бурятия, Татарстан, Мордовия, Коми; Архангельская, Владимирская, Московская, Ивановская, Магаданская, Новосибирская области; Забайкальский край, Ханты-Мансийский АО и прочие. При этом, например,

¹⁰⁶ Налог на имущество физических лиц по кадастровой стоимости (сайт журнала "Актуальная бухгалтерия": <http://aktbuh.ru/nalogi-i-uchet/nalog-na-imuschestvo/nalog-na-imuschestvo-fizicheskikh-lits-po-kadastrovoy-stoimosti> (дата обращения: 09.03.2016)

правительство Саратовской области рассматривает возможность перехода на исчисление данного налога по кадастровой стоимости в 2016 г.

По оценкам Министерства финансов России, после введения нового порядка исчисления налога на имущество физических лиц поступления в местные бюджеты могут возрасти в 6 раз – это станет серьезной финансовой базой для развития деятельности органов местного самоуправления.¹⁰⁷

По мнению заместителя директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ А.В. Сазанова, целью введения нового налога на имущество физических лиц является не увеличение налогового бремени на население, а переход к более справедливому налогообложению. В связи с этим гл. 32 НК РФ предусмотрены меры социальной защиты населения, к которым А.В. Сазанов относит налоговые вычеты (п. п. 3 - 6 ст. 403 НК РФ), налоговые льготы (ст. 407 НК РФ), временные понижающие коэффициенты, применяемые при исчислении налога (п. 8 ст. 408 НК РФ)¹⁰⁸.

Вышеперечисленные меры представляют собой, по сути, налоговые стимулы социальной направленности. Однако детальный анализ норм гл. 32 НК РФ вызывает некоторые вопросы относительно последовательной социально направленной налогово-правовой политики государства, соблюдения принципа справедливости при установлении и взимании рассматриваемого налога¹⁰⁹.

Указанные в п. п. 3 - 6 ст. 403 НК РФ изъятия из налоговой базы по отдельным объектам налогообложения (квартире, комнате, жилому дому) являются, исходя из п. 7 той же статьи налоговыми вычетами, размер которых может быть увеличен представительными органами муниципальных образований, городов федерального значения. При этом данный термин ни в названии ст. 403 НК РФ, ни в определении понятия "налоговая база", ни при определении особенностей налоговой базы

¹⁰⁷ Основные направления Налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов.

¹⁰⁸ Письмо Минфина России от 14 октября 2014 г. № 03-05-0601/51651 "О введении налога на имущество физических лиц" // СПС Консультант Плюс.

¹⁰⁹ Шестакова Е.В. Диалектика частных и публичных интересов в частной и публичной налоговой сфере // Налоги. 2014. № 6. С. 36

применительно к вышеуказанным объектам налогообложения законодателем не обозначен, что не логично с точки зрения юридической техники.

Кроме того, налоговые вычеты по сложившейся законодательной практике предоставляются либо отдельным категориям налогоплательщиков (ст. 218 НК РФ), либо при наличии определенных обстоятельств или соблюдении каких-либо условий (ст. ст. 171, 200, 219, 220 НК РФ). В рассматриваемом случае налоговые вычеты предоставляются всем без исключения налогоплательщикам, независимо от их имущественного и социального положения, их волеизъявления, т.е., по сути, представляют собой необлагаемый минимум и вряд ли могут быть отнесены к мерам социальной защиты всего населения.

Что касается налоговых льгот, то по сравнению с ранее действующим Законом РФ от 9 декабря 1991 г. N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц" в гл. 32 НК РФ их перечень незначительно увеличен. Так, правом на налоговую льготу стали обладать дополнительные категории граждан, пострадавших от радиационных катастроф, радиоактивного излучения (подп. 6, 12 п. 1 ст. 407 НК РФ¹¹⁰). При этом в ст. 407 НК РФ введено несколько ограничений на использование права на налоговые льготы.

Во-первых, налоговые льготы не предоставляются в отношении имущества, используемого в предпринимательской деятельности. На первый взгляд, данное ограничение вполне справедливо, поскольку гражданин, являющийся индивидуальным предпринимателем, потенциально способен уплатить налог на имущество. Кроме того, если он применяет специальный режим налогообложения (например, упрощенную систему налогообложения), то он освобождается от уплаты ряда налогов, в том числе налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого в своей предпринимательской деятельности (п. 3 ст. 346.11 НК РФ).

С другой стороны, если пенсионер или инвалид используют свою квартиру для индивидуальной предпринимательской деятельности (например, пошива или

¹¹⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

ремонта одежды), осуществляемой с целью обеспечения своего существования, в том числе приобретения дорогостоящих лекарств, оплаты возрастающих в цене коммунальных услуг и т.п., то ограничение их права на налоговую льготу в этом случае вряд ли можно считать справедливым.

Во-вторых, налоговые льготы распространяются не на все объекты налогообложения. В частности, они не предоставляются в отношении единого недвижимого комплекса и объекта незавершенного строительства, а также объектов налогообложения, указанных в подп. 2 п. 2 ст. 406 НК РФ (например, административно-деловых и торговых центров, имущества, кадастровая стоимость которого превышает 300 млн. руб.). Подобное ограничение с точки зрения принципа справедливости не вызывает сомнений.

В-третьих, налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика вне зависимости от количества оснований для применения налоговых льгот. Указанное ограничение достаточно спорно в рассматриваемом контексте применительно к такому объекту налогообложения, как жилой дом. В частности, в соответствии с п. 2 ст. 401 НК РФ жилые строения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального жилищного строительства, в целях гл. 32 НК РФ относятся к жилым домам. Получается, что пенсионер, имеющий на праве собственности дом в городе и дачный домик за городом, обязан уплатить налог на имущество физических лиц за один из данных объектов, даже если площадь дачного домика не превышает 50 кв. м, что также является основанием для налоговой льготы (подп. 15 п. 1 ст. 407 НК РФ). Для многих пенсионеров результаты ведения дачного или личного подсобного хозяйства, огородничества и садоводства являются существенным подспорьем для их имущественного положения. Налогообложение их дачных и иных аналогичных жилых строений фактически нивелирует положительный эффект от вышеуказанной деятельности. Поэтому представляется целесообразным включить жилые помещения, перечисленные в п. 2 ст. 401 НК РФ, в качестве

самостоятельного вида в перечень объектов налогообложения, предусмотренный п. 1 ст. 401 НК РФ.

Наконец, использование понижающих коэффициентов, предусмотренных п. 8 ст. 408 НК РФ при исчислении налога на имущество физических лиц за первые четыре налоговых периода с начала применения порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости, действительно препятствует резкому повышению налоговой нагрузки на граждан. При этом с целью еще более постепенного повышения размера рассматриваемого налога представляется рациональным распространить понижающий коэффициент (0,2) не на один, а на два налоговых периода, тем самым увеличив переходный период для использования понижающих коэффициентов при исчислении налога с четырех до восьми лет.

Таким образом, вопросы о введении или об отмене налога на имущество физических лиц на территории муниципального образования (субъекта Российской Федерации), снижении налоговой ставки для отдельных категорий налогоплательщиков, предоставлении льгот находятся в компетенции соответствующего органа (Письмо Минфина России от 11.08.2015 № 03-05-06-01/46145).

На главной странице сайта ФНС России размещен раздел "Налог на имущество физических лиц 2016". В частности, этот раздел сайта содержит информацию о том, где и как можно получить сведения о кадастровой стоимости конкретного объекта недвижимости, о размерах налоговых ставок и льгот, установленных нормативными правовыми актами органов местного самоуправления. Предполагаемую сумму налога за 2015 г. можно самостоятельно рассчитать, используя сервис "Предварительный расчет налога на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости".¹¹¹

Поимущественные налоги в большинстве стран также преимущественно местные, однако их доля в доходах местных бюджетов достигает: в Нидерландах – 95%, в Великобритании и Австралии – по 90%, в Канаде – 81%, в Германии – 80%, в

¹¹¹ Выбираем льготу на имущество физических лиц // Практическая бухгалтерия. 2015. N 10. С. 52 - 55.

Дании – 73%, в Швеции – 69%, во Франции – 52%, в США – от 10 до 70% в зависимости от штата.

В современной России фискальная роль налога на имущество физических лиц незначительна. Такое положение в России, по мнению большинства авторов, объясняется недооценкой фискального потенциала данного налога и несовершенством механизма его исчисления и взимания.¹¹²

Целью нововведений, тем не менее, является не повышение налоговой нагрузки для граждан, а переход к более справедливому налогообложению, и повышение фискального значения налога на имущество.¹¹³

Сегодня нельзя однозначно утверждать, что введение новых правил исчисления налога на имущество физических лиц будет способствовать реализации его фискальной и социальной функции, поскольку практические данные появятся только к концу 2016 года. Но расчет налога на основе кадастровой оценки имущества, по нашему мнению, является основным способом увеличения доходов местных бюджетов и существенным шагом вперед.¹¹⁴ Расширение финансовой самостоятельности муниципальных образований создает возможность реализации региональных программ на местах оперативно и эффективно, с учетом местной специфики, независимо от дотаций из федерального бюджета.

Реформирование налогообложения имущества позволит значительно увеличить налоговые поступления в муниципальные бюджеты не только за счет повышения налоговой нагрузки на среднего плательщика, но и за счет ограничения льгот, применения прогрессивных налоговых ставок на нежилую и элитную недвижимость, а также принятия мер, направленных на обложение налогом ранее неучтенных и неоцененных объектов.

Таким образом, чтобы обеспечить возможность муниципалитетов реализовать фискальный потенциал, с одной стороны, и справедливость налогообложения — с другой, следует предоставить большую свободу местным властям в части

¹¹² Гончаренко Л.И. Налогообложение физических лиц // Учебник под ред. Л. И. Гончаренко. – М.: Инфра-М. – 2012.

¹¹³ Курков И.И., Пьянова М.В. 2015. Налог на недвижимость физических лиц в России: проблемы и перспективы // Налоги и налогообложение – № 4 (130). – с. 289-299.

¹¹⁴ Подъяблонская Е. П. 2013. Оптимизация государственных расходов на социальную поддержку граждан и направления повышения ее эффективности // Финансы и кредит. – № 40 (568). – с. 52–62

управления ставкой, размерами вычетов и льготами по налогу на имущество физических лиц.

Исходя из вышеизложенного, анализ гл. 32 НК РФ¹¹⁵ позволяет выявить двойственные тенденции развития законодательства о налогообложении физических лиц с точки зрения его социальной направленности. С одной стороны, к положительным тенденциям можно отнести увеличение перечня категорий граждан, которым предоставляются налоговые льготы, расширение прав представительных органов муниципальных образований (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга, Севастополя) по установлению элементов налогообложения (например, возможность повышения размеров налоговых вычетов по некоторым объектам налогообложения), сохранение их права предоставлять дополнительные налоговые льготы.

С другой стороны, расширение перечня объектов налогообложения, переход на определение налоговой базы по их кадастровой стоимости, максимально приближенной к рыночной стоимости, ограничение права налогоплательщиков на использование налоговых льгот могут негативно сказаться на имущественном положении большинства населения страны. В связи с этим сохраняет свою актуальность мнение Н.И. Химичевой о том, что "основной целью налогового реформирования продолжает оставаться достижение оптимального соотношения между стимулирующей и фискальной ролью налогов"¹¹⁶, в том числе налога на имущество физических лиц.

2.3. Торговый сбор: актуальность и перспективы введения.

Очередным знаковым событием в налогообложении субъектов предпринимательской деятельности стал Федеральный закон от 29.11.2014 № 382-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса

¹¹⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340

¹¹⁶ Химичева Н.И. Налоги как основной источник бюджетов: актуальные вопросы правового реформирования // Налоги. 2014. № 1. С. 45.

Российской Федерации" (далее - № 382-ФЗ)¹¹⁷, которым в Налоговый кодекс РФ было внесено новое обременение для бизнеса - торговый сбор.

Данный сбор определен законодателем в качестве местного сбора (п. 3 ст. 15 НК РФ) и может быть введен в городах федерального значения: Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе.

Спешность принятия Федерального закона № 382-ФЗ отразилась на юридической технике текста данного нормативно-правового акта, а также на проработанности механизма уплаты торгового сбора.

"Торговый сбор" по сути своей является налогом, а не сбором.

Из положений п. 2 ст. 8 НК РФ следует, что сбор - это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности.

На наш взгляд, максимально верно понятие сбора охарактеризовал С.Г. Пепеляев: "В российском законодательстве... сбором в основном называют платежи за обладание специальным правом... в НК РФ понятие "сбор" имеет собирательное значение. Оно охватывает как собственно сборы, так и пошлины".

Статьей 412 НК РФ определен объект обложения торговым сбором: им стало использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

При этом вид предпринимательской деятельности, на который направлен торговый сбор, законодатель установил крайне расплывчато: "...сбор

¹¹⁷ Федеральный закон от 29 ноября 2014 г. N 382-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ от 01.12.2014 г. № 48 ст. 6663

устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли" (ст. 413 НК РФ).

В полной мере игнорируя определение, данное в статье 1 Федерального закона от 28.12.2009 № 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации"¹¹⁸, в котором торговая деятельность (торговля) определена как "...вид предпринимательской деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров", законодатель вводит в статью 413 НК РФ специализированный перечень видов торговли, относящихся к торговой деятельности:

1) торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями);

2) торговля через объекты нестационарной торговой сети;

3) торговля через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;

4) торговля, осуществляемая путем отпуска товаров со склада;

а также определяя саму торговлю как "...торговля - вид предпринимательской деятельности, связанный с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемый через объекты стационарной торговой сети, нестационарной торговой сети, а также через товарные склады".

Таким образом, выделяя не просто отдельный вид деятельности (торговая деятельность), но и отдельные виды внутри данного вида деятельности (торговля), законодатель искусственно разводит понятия "торговля" и "торговая деятельность".

Встал вопрос, является ли уплата торгового сбора одним из условий деятельности субъекта предпринимательства в городах федерального значения.

Вполне очевиден отрицательный ответ, так как торговая деятельность и торговля осуществлялись и осуществляются такими субъектами предпринимательства вне зависимости от уплаты торгового сбора.

¹¹⁸ Федеральный закон от 28.12.2009 г. № 381-ФЗ (в ред. от 03.07.2016) "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ от 4 января 2010 г. № 1 ст. 2

Поэтому торговый сбор в его настоящем виде является обязательным, индивидуально безвозмездным платежом, то есть в полной мере соответствует понятию налога, определенному в пункте 1 статьи 8 НК РФ.

Впрочем, в отечественной судебной практике уже неоднократно встречались попытки исправления пробелов в используемой в Налоговом кодексе терминологии, в частности разницы между "налогом" и "сбором".

Еще в начале XXI века Пленум ВАС в п. 43 Постановления от 28 февраля 2001 г. № 5 уточнил, что "...если... имелся в виду обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, поименованный "сбор", но подпадающий под определение налога, данное в п. 1 ст. 8 НК РФ, то неуплата такого сбора... влекла применение ответственности, предусмотренной этой статьей"¹¹⁹.

Объект обложения определен пробельно.

Объектом обложения торговым сбором согласно статье 412 НК РФ является использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

Ряд авторов полагают, что формулировка объекта именно таким образом "...обусловлена использованием имущества для осуществления торговли, управления розничным рынком"¹²⁰.

На наш взгляд, управление розничным (равно как и оптовым) рынком посредством уплаты субъектами предпринимательской деятельности торгового сбора не происходит, и в основе его правовой конструкции лежит исключительно фискальная функция с подобающей утилитарной целью - целью пополнения местных бюджетов.

Об этом свидетельствует и критерий длительности использования объекта торговли субъектом предпринимательской деятельности - достаточно факта его использования один раз в течение периода обложения (согласно ст. 414 НК РФ периодом обложения сбором признается квартал).

¹¹⁹ Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации"

¹²⁰ Сбежнев В. Торговый сбор // Налоговый вестник. 2015. № 5. С. 91

Наибольший вопрос вызвала торговля со склада посредством использования интернет-ресурсов (в том числе интернет-магазинов). Возникает вопрос, нужно ли уплачивать торговый сбор в случае, если торговля осуществляется через интернет-магазин, а доставка товара осуществляется со склада в Москве с помощью курьера или почтой.

Торговый сбор применяется в отношении объектов движимого или недвижимого имущества, которые используются для торговли. В описанном случае таким объектом является склад (а сама доставка товара с помощью курьера или почты является услугой). Торговый сбор не применяется в отношении торговли путем отпуска со склада".

Однако данная позиция противоречит буквальному толкованию Налогового кодекса. Так, при продаже товаров со склада данный склад используется продавцом в качестве объекта движимого имущества, на котором хранится продаваемый товар и с которого данный товар физически отпускается покупателю.

Так как под торговлей в рамках главы 33 НК РФ теперь понимается и реализация товаров через товарные склады, то объектом сбора является сам склад, используемый плательщиком сбора в рамках осуществления предпринимательской деятельности.

Несовершенство правовой конструкции торгового сбора, а также (и это основное) установление не объясненных бизнесу новых обязательств (фактически - фискальных барьеров) может негативно сказаться на развитии малого и среднего бизнеса в городах федерального значения.

Неудивительно, что уже сейчас появился проект Федерального закона "О трехлетнем моратории на введение торгового сбора в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе", в пояснительной записке к которому приводится два экономических аргумента:

"...1. В настоящее время ситуация в российской экономике очень сложна и введение любых новых региональных сборов, фиксация существующего (действующего с 1 января 2015 года) уровня ставок налогов и льгот расцениваются предпринимательским сообществом крайне негативно.

2. Все помнят, как в 2012 году повышение фиксированного платежа во внебюджетные фонды для субъектов малого предпринимательства привело к более чем 500-тысячному уходу малых предприятий из экономики.

Последствия введения торгового сбора будут иметь еще большие негативные последствия..."¹²¹.

Представляется, что реализация поправок, внесенных в НК РФ Федеральным законом № 382-ФЗ¹²², приведет к негативным экономическим последствиям и очередному восполнению пробелов в тексте Налогового кодекса РФ посредством судебной практики.

Федеральный законодатель предусмотрел возможность уменьшения других налогов на сумму уплаченного торгового сбора. Так, например, ИП, который вел торговую деятельность по месту своего учета, за счет уплаченного торгового сбора может уменьшить сумму НДФЛ по итогам налогового периода (п. 5 ст. 225 НК РФ). Однако здесь есть небольшая, но очень существенная оговорка. Этой льготой не получится воспользоваться, если предприниматель не подавал уведомление о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора.

Такое же правило распространяется и на организации – на сумму уплаченного сбора разрешается уменьшить налог на прибыль или единый налог для применяющих УСН (п. 10 ст. 286 НК РФ, п. 8 ст. 346.21 НК РФ). При этом уменьшается сумма налога, уплачиваемая в бюджет города федерального значения или в консолидированный бюджет региона, на территории которого расположен муниципалитет, принявший решение о введении торгового сбора.

Введение сбора направлено против применения различных схем ухода от налогообложения в торговле.

Благодаря новому закону о торговом сборе местные органы власти получают новый инструмент для регулярного пополнения местного бюджета.

¹²¹ Пояснительная записка к проекту Федерального закона № 720930-6 "О трехлетнем моратории на введение торгового сбора в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе" // СПС Консультант Плюс.

¹²² Федеральный закон от 29.11.2014 № 382-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ" // Собрание законодательства РФ. 2014. № 48. Ст. 6663.

Введение торгового сбора увеличивает налоговую нагрузку на предпринимателей. Избежать дополнительной финансовой нагрузки можно только в том случае, если сумма налогов, уплачиваемых в государственную казну, окажется больше суммы торгового сбора. И это при условии, что организация зарегистрирована в регионе, где уже действует закон о торговом сборе.

Таким образом, вводя данный сбор, законодатели рассчитывают дать местным органам власти инструмент для дополнительного стабильного пополнения бюджета. Новый источник средств будет просто администрировать.

ГЛАВА 3. ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕСТНЫХ НАЛОГОВ

3.1. Перспективы развития местного налогообложения.

В настоящее время в экономической науке не существует единого мнения ученых по вопросу содержания функций налогов. Единство взглядов ученых наблюдается только в отношении основной, фискальной функции налогов, суть которой сводится к образованию централизованного денежного фонда государства, создаваемого для финансового обеспечения задач и функций государства.

Вместе с тем не отвергается и регулирующая функция налогов. Она обусловлена возможностями государства через налоговые инструменты воздействовать на экономическое поведение налогоплательщиков и на ход социально-экономических процессов в целом. С помощью регулирующей функции налогов можно стимулировать или дестимулировать развитие отдельных отраслей и регионов, добиваться желаемых изменений в структуре производства, его размещении. Можно проводить протекционистскую экономическую политику или, наоборот, обеспечить свободу товарному рынку, регулировать направление инвестиций.

На практике регулирующая функция налогов реализуется в виде налоговых льгот и маневрирования налоговыми формами и методами.

По мнению экономистов, налоговые льготы - это форма реализации регулирующей (стимулирующей) функции налогов. Вместе с изменением массы налоговых поступлений, заменой одного способа или формы налогообложения другими, дифференциацией ставок налогов, изменением сферы их распространения и трансфертами налоговое льготирование является одним из основных методов государственного налогового регулирования¹²³.

¹²³Барулин С.В. Понятие и классификация налоговых льгот // Ауди-тор. - 1998. - № 8. - С.47.

Налоговая система - это составная часть экономической системы страны. Если, как утверждает Д. Медведев, состояние российской экономики "кислое"¹²⁴, то аналогичным является состояние налоговой системы. Успех или неуспех налоговой реформы - величина производная от вектора идеологии экономических реформ.

Результатом проводимой за последние несколько лет налоговой реформы повлекло за собой видоизменение структуры налоговых доходов различных уровней бюджетной системы. Налоговая реформа имеет свои «плюсы», однако в то же время в учрежденных главах кодекса есть и значительные «минусы» данной реформы, что ведет к неоднородности толкования и перечня норм, нестабильности поступлений в бюджет, трудности налогового администрирования, и, как результат, к отрицательному отношению к реформам законопослушных налогоплательщиков.

За последнее время в итоге систематического недофинансирования долги местных бюджетов выросли и на сегодняшний день в большинстве муниципальных образованиях составляют сумму, которая близка или даже равна местному бюджету за целый год.

Больше 90% налоговых доходов местных бюджетов развиваются за счет отчислений от региональных и федеральных налогов. С вступлением в силу НК РФ доходы местных бюджетов от местных налогов составляют менее 3% всей доходной части. Бюджетный кодекс РФ, на практике, не гарантирует сбалансированности местных бюджетов благодаря закреплению за ними на постоянной основе отчислений от региональных и федеральных налогов, в том числе регулирующих налогов. Это не только сохраняет стремление к увеличению муниципального долга, но и не формирует заинтересованности органов местного самоуправления в упрочении и формировании доходной базы.¹²⁵

Однако обеспечение реальной независимости местного самоуправления в роли главного источника их доходов полагает именно на поступления от местных сборов и налогов, которые управляются самостоятельно органами местного

¹²⁴ Разговор с Дмитрием Медведевым. Интервью пяти телеканалам. 06.12.2013.[Электронный ресурс] URL: <http://government.ru/news/8790>.

¹²⁵ Григоров К.Н. Категории "имущественное налогообложение" и "налогообложение имущества" и их влияние на финансово-правовой режим имущества организаций как объекта налога // Финансовое право. 2014. № 7. С. 38 - 42.

самоуправления. Есть проблема недостаточности собственных доходов на местном уровне. Председатель Комитета Госдумы Мокрый В.С., относительно вопросов по местному самоуправлению приводит следующие данные: «... Доля собственных налоговых доходов местных бюджетов в среднем по РФ покрывает меньше 15% расходных потребностей местных бюджетов... около 95% муниципальных образований являются дотационными.».

В неудачах налоговых реформ нет и быть не может внешнего следа. Отметим, что налогообложение всегда национально. Международной системы налогообложения просто не существует, поскольку налог, взятый сам по себе - продукт национального права. Ни один налог до настоящего времени не поступает в некий международный бюджет, минуя конкретные национальные налоговые органы. Следовательно, не только практика, но и теория налогообложения должны оставаться национальными. До тех пор, пока международное право, способное создать налоговую систему со всеми ее атрибутами, отсутствует, международной системы налогообложения нет и быть не может. Разумеется, заключаются межгосударственные соглашения (например, связанные с устранением двойного налогообложения, координацией налоговой политики с учетом межгосударственных соглашений). Однако это не изменяет природы налога как обязательного, индивидуально безвозмездного платежа, взимаемого с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований, налоговой системы и налогообложения.¹²⁶

Неудачи в налоговом реформировании напрямую отражаются на инвестиционном климате страны. Если идет массовый отток создаваемых в стране капиталов, возникает вопрос - по какой причине в ее экономику должны вкладываться иностранцы. Разумеется, налоговое стимулирование иностранных

¹²⁶ Соколов Б.И., Лю Юйчжо. Налоговые реформы: опыт Китая - выводы для России // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 30. С. 26 - 41

инвестиций полезно для страны, однако более перспективным является создание комплекса условий для предотвращения бегства национальных капиталов.

Как заметил Соколов Б.И. «успешность или неудачи в налоговой реформе производны не только от экономического прогресса, но и от социально-психологического настроения общества. Общий результат зависит от того, проводится она в интересах населения страны или тех, кто ее проводит. Очевидно, что масштабный приток инвестиций, массовая социальная поддержка реформы - залог расширения налоговой базы, решение проблем наполнения бюджетов»¹²⁷.

В последнее время удельный вес расходов местных бюджетов в консолидированном бюджете страны стабильно увеличивался, преимущественно, это связано с передачей в муниципальную собственность ведомственного жилищного фонда и объектов социального назначения. За это время доля местных бюджетов в доходах консолидированного бюджета страны не только не увеличилась, а даже сократилась. Во-первых, это случилось из-за снижения числа местных сборов и налогов и усугубления их собираемости. В результате этого возрос дефицит местных бюджетов и соответственно увеличился объем дотаций, которые получены муниципальными образованиями от субъектов государства. К тому же местное самоуправление выполняет перечень государственных полномочий без какой-либо их передачи и финансового содействия.

Дотационность местных бюджетов без гарантий получения планируемых дотаций приводит к финансовой неопределенности, развивает неосуществимым перспективное планирование социального и экономического формирования на муниципальном уровне и, что самое важное, рождает незаинтересованность органов местного самоуправления в увеличении собственного доходного потенциала и экономии бюджетных расходов.¹²⁸ Если попытки в данном направлении будут приводить не к усовершенствованию качества жизни населения на муниципальной

¹²⁷ Соколов Б.И., Лю Юйчжо. Налоговые реформы: опыт Китая - выводы для России // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 30. С. 26 - 41

¹²⁸ Березин М.Ю. Спорные предложения в области налогообложения имущества / М.Ю. Березин // Финансы и кредит. 2010. № 40. С. 64 - 69.

территории, а к уменьшению объема дотаций от страны, то иждивенческая сторона местной власти становится совершенно оправданной.

Тем временем в большинстве развитых странах Европы и Запада местные налоги занимают роль одного из важных источников доходов органов местного самоуправления. К примеру, в Канаде местные налоги равны приблизительно 75% доходов местных органов самоуправления, в Соединенных Штатах Америки – приблизительно 60%, Великобритании – 30-40%.

Незначительное количество местных налогов восполняется их «качеством». Налог на имущество и налог на землю физических лиц – по утверждению большинства экономистов, самые не собираемые и трудные налоги.

В сельской местности, которая не является пригородной, земля не играет роль основного источника налоговых доходов местного бюджета. В результате чего, рыночная цена большинства земель настолько мала, что, их переоценка при кадастровом учете, уменьшив груз для налогоплательщиков, параллельно сократит и доходы бюджета.

3.2. Основные направления совершенствования местных налогов.

Проблемы налогового законодательства относительно имущественных налогов следует условно подразделить на несколько групп. В первую очередь, это неурегулированность вопросов массовой оценки, и самое важное, оформление прав собственности, земли и имущества, дефект системы администрирования имущественных налогов и отсутствие системы контроля за их выплатой, неравномерность поступления доходов от имущественных налогов. И, следовательно, данное отсутствие стремлений к проведению инвентаризации и созданию реестров имущества органами местного самоуправления.¹²⁹

Главной проблемой в этом случае, бесспорно, является процедурно трудный, затратный по времени и материально механизм регистрации имущества. Преградой

¹²⁹ Бобошко Н.М. Проблемы имущественного налогообложения / Н.М. Бобошко // Инновационное развитие экономики. 2011. N 1. С. 17 - 22.

к созданию налогооблагаемой основы являются беспочвенно большая стоимость на услуги государственных организаций и несомненно недостаточное количество их персонала – при том увеличении госаппарата, наблюдающийся в постсоветской России за последнее время. Учитывая формирование коммерческих структур, которые предоставляют услуги по оформлению собственности, и зачастую размещающихся на территории определенных государственных учреждений, возможно сделать вывод, что данные ограничения считаются сознательными, которые направлены на формирование спроса на услуги частных фирм.

Позиции налогообложения, которые установлены законом о налогах на имущество физических лиц, в нынешние дни не отвечают критериям рыночной экономики. Проблема данного этапа времени заключается в наличии существенного числа объектов незавершенного строительства, не подлежащим в связи с действующим законодательством обложению налогом.

За последние дни появился перечень обстоятельств, еще больше затрудняющих сбор местных налогов. В то же время совпал ряд факторов. В первую очередь, поправки в НК РФ¹³⁰ сформировали правовую коллизию: местное самоуправление, являясь субъектом налоговых взаимоотношений, оказалось лишено прав по сбору налогов. Раньше в штате местных администраций находились налоговые работники, прямо взаимодействовавшие с жителями, и тем самым стимулировали выплату налогов. Ныне сбор налогов реализуется централизованно отделениями ФНС, которые обслуживают одновременно несколько муниципальных районов. Налоговые органы в связи с федеральной программой на сегодняшний день в большинстве, муниципальных территориях обслуживают 3-4 муниципальных района, в состав которых входит по 15-16 поселений. В соответствии с этим, внимание всем муниципальным образованиям уделить нереально.

Основная же проблема заключается в том, что налоговая служба не мотивирована на реализацию усилий по сбору налогов, которые не поступают в федеральный бюджет и, сообразно, которые не являются предметом ее отчетности.

¹³⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

Налоговые органы добиваются уменьшения долгов налогоплательщиков перед консолидированным бюджетом, только лишь благодаря эффективного администрирования федеральных налогов. Налоговые органы к тому же на сегодняшний день не укреплены в финансовом плане по сбору местных налогов.

Во вторую очередь, в то же время произошло преобразование деятельности территориальных отделений почти государственного Сбербанка РФ, которое состояло в существенном сокращении количества сберкасс и их исчезновении из мелких населенных пунктов – при этом, что механизм оплаты налогов предопределяет применение банковской системы. В результате местный житель, который живет в поселке или селе, приобретя налоговое уведомление из ФНС, обязан предпринять для его уплаты поездку в районный центр.

Учитывая все выше изложенное, как утверждает Шаталова С.Д. необходимо искать и решение вопросов минимальной обеспеченности местных бюджетов. Одним из вероятных методов их решения заключаются в необходимости изучить принципы закрепления отдельных сборов и налогов за местными уровнями. С целью упрощения налоговой системы важно также при этом осуществлять принцип «один налог – один бюджет» в связи с которым каждый налог обязан полностью поступать в бюджет соответствующего уровня, а вопросы перераспределения доходов должны быть решены благодаря трансфертов. Данный подход дает возможность сформировать условия для резкой активизации налоговых усилий соответствующих властей на базе заинтересованности в росте базы налогообложения.

В отдельности, необходимо «переместить» определенные региональные налоги в ряд местных. При учете мирового опыта, в том числе весомый объем налоговых поступлений данным налогом должен быть налог на доходы физических лиц. При этом важно, чтобы данный налог оплачивался по месту жительства граждан, т.е. по месту получения ими бюджетных услуг. Все проблемы взаимоотношения муниципалитетов, когда гражданин работает на территории одного муниципалитета, а живет на территории иного, тоже будут разрешены.

Шаталов С.Д. утверждает, что основой развития местных бюджетов заключается в налогах, которые связаны с применением природных ресурсов,

вследствие этого, предлагает в том числе перевести их в перечень местных и увеличить их фискальную роль.

Иное направление уменьшения дотационности местных бюджетов заключается в наиболее широком использовании дифференцированных нормативов по регулирующим налогам, вместо механизма дотаций. Передача в местные бюджеты части налоговых платежей, которые собираются на определенных территориях и подлежат зачислению в бюджет субъекта РФ, намного более результативна, чем дотации. Данная передача мотивирует органы местного самоуправления к наиболее полному сбору налогов, поднимает их ответственность и инициативу в налоговой области, дает возможность уменьшить встречные финансовые потоки.

Важна отмена налоговых льгот и, во-первых, льгот по земельному налогу. Исключенные из-под налогообложения земли в настоящее время настолько огромны, что утверждать о том, что налог на землю может составить финансовую базу бюджетов местного самоуправления не приходится возможным. Например, Бушмин Е.В., выступающий на парламентских слушаниях, которые посвящены изменению местных и региональных налогов, утверждает: «Мы полагаем, что вся территория РФ подразделена на земли местного самоуправления. И если есть определенный аэродром, полигон, также принадлежащий Федерации, то государство обязано уплатить налог, который установлен соответствующим органом законодательной власти местного самоуправления, и она обязуется уплатить за данную землю, которая находится на территории этого местного самоуправления... Это касается тех льгот, которые уже определены государством, а именно это трубопроводы, нефтяные, газовые; это линии электропередач, занимающие землю и мы полагаем, что по тем территориям местного самоуправления, по которым они проходят, тоже обязан уплачиваться налог»¹³¹.

Без проведения абсолютной кадастровой оценки утверждать о налоговой базе по закону о земле не имеется возможным. В связи с этим важно сформировать и

¹³¹ Выступление Бушмина Е.В.// Стенограмма парламентских слушаний на тему: «Налоговое законодательство субъектов Российской Федерации: проблемы субъектов Российской Федерации» 21 февраля 2006 года

важно двигаться по пути стабильного обновления, принятия решений постоянного обновления кадастровой оценки земли и, следовательно, формирования базы налоговой по налогу на землю.

Важно в том числе ввести коррективы в гл. 31 НК РФ и утвердить полномочия по установлению порядка доведения до сведения налогоплательщиков кадастровой стоимости земельных участков по состоянию на первое января календарного года, при учете их конфиденциального характера, за Правительством РФ.

Увеличение налогооблагаемой основы по налогу на имущество физических лиц находится в зависимости от полного учета объектов недвижимости, которые принадлежат физическим лицам. В нынешние дни проведение технической инвентаризации носит заявительный характер. И все это сводит к уклонению от оплаты налогов. При учете, что в нынешние дни проводятся соответствующие мероприятия по созданию кадастра объектов недвижимости и развитию способов оценки недвижимого имущества на рыночной базе, разумно ускорение данных процессов.¹³²

Для усовершенствования системы местных налогов важна оптимизация налогового администрирования. Условия налогового администрирования должны быть устремлены на максимально возможный сбор местных налогов при минимизации определенных затрат, включая административный груз, который возлагается на налогоплательщиков.

Основной проблемой в этом случае является то, что налоговые органы на данный момент не дают данных, которые необходимы для принятия решения в отдельности органом местного самоуправления, региональными органами по налогоплательщикам. Важно, чтобы данные проблемы в будущем были разрешены и органы местного самоуправления принимали большее участие в процессах администрирования налогов, тесно взаимодействуя с представителями ФНС. Важны общие подходы, как в деятельности налоговых органов, так и органов местного

¹³² Шаров С.Ю. Последствия изменений в расчете налога на имущество физических лиц. // Народовластие. 2015. №2(68) с.101-106

самоуправления и финансовых органов, занимающихся на данный момент созданием доходной части как местных, так и региональных бюджетов.

Одним из направлений реформирования считается также формирование института сборщиков налогов прямо в муниципальных образованиях. Необходимо учесть, что Правительство РФ ввело на изучение в Госдуму проект ФЗ о введении корректив в часть первую НК РФ, которые связаны с улучшением администрирования сборов и налогов.

Как сказал Майбуров И.А. «нормативные положения механизма налогового формирования местных бюджетов нуждается в радикальном совершенствовании, в том числе за счет введения достаточно прочной правовой базы, четко разграничивающей все уровни налогов – федеральный, региональный, местный, из которых бы финансировалось муниципальное самоуправление. Одним из направлений налоговых преобразований должно стать возрастание роли местных налогов в бюджетной обеспеченности территорий при сохранении единого правового пространства налоговой системы РФ»¹³³.

Главной целью на ближайшее время в области реформирования местной налоговой системы считается не столько реформа местных налогов, как таковых, сколько ее общность и интеграция в систему улучшения межбюджетных отношений, местного самоуправления, реформу разграничения полномочий, реструктуризацию бюджетного сектора. В данном смысле налоговая реформа уже становится необходима не сама по себе, а только с позиции стимулирования процессов социального и экономического реформирования.

¹³³ Майбуров И.А., Иванова И.А. Налоговые реформы. Теория и практика [Электронный ресурс]: монография для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 463 с

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В России полномочия муниципальных образований в налоговой сфере сильно ограничены. Несмотря на то, что Конституционный Суд РФ в своем толковании ч. 1 ст. 132 Конституции РФ смешивает понятия "установление" и "введение" налогов и сборов, тем не менее такой подход представляется вполне обоснованным в силу того, что предоставление муниципальным образованиям права самостоятельного установления новых налогов и сборов привело бы к нарушению государственного суверенитета и права граждан на справедливое налогообложение.

Самообложение граждан и налоговый суверенитет государства имеют общие истоки. Расширение применения такого метода финансовой деятельности муниципальных образований, как самообложение граждан, позволит более эффективно использовать муниципальные финансы.

Несмотря на то что государство стремится посредством бюджетно-правовых мер перераспределять налоговые доходы от федеральных и региональных налогов в пользу муниципальных образований, подобный подход до сих пор не подтвердил своей эффективности в силу того, что большинство местных бюджетов являются дотационными. Представляется, что введение торгового сбора также не исправит данную ситуацию, поскольку в настоящее время правом на его введение обладают исключительно города федерального значения, то есть по сути субъекты РФ, а муниципальные образования получают такое право только после издания специального закона. Кроме того, следует говорить о том, что торговый сбор является налогом, поскольку иное противоречило бы природе данного платежа.

Земельный налог отнесен ст. 15 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к числу местных налогов, и, помимо гл. 31 НК РФ, он устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований, что следует из ст. 387 НК РФ.

Налог исчисляется исходя из кадастровой стоимости земельного участка, принадлежащего налогоплательщику. Кадастровая стоимость земельного участка –

это рыночная стоимость (наиболее вероятная цена продажи) земельного участка (прав на него). Определяется она с учетом плодородия почв, природных и экономических условий, местонахождения земельных участков, по назначению и виду функционального использования (земли поселений, земли промышленности, земли сельскохозяйственного назначения и т.п.) в результате проведения кадастровой оценки земель, осуществляемой Федеральной службой земельного кадастра России по специально разработанным методикам.

С 1 января 2015 г. порядок исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц на территории РФ регулируется гл. 32 Налогового Кодекса. Исчисление налога на основании ст. 408 Кодекса, как и прежде, осуществляется налоговым органом. При этом уплата налога производится налогоплательщиками на основании налоговых уведомлений, которые направляются налогоплательщикам налоговыми органами по окончании налогового периода, то есть года. За 2015 г. налог нужно уплатить не позднее 1 декабря 2016 г. (ст. 409 НК).

Основной проблемой местного налогообложения является дефицит местных бюджетов и формирование их доходной части за счет отчислений от федеральных и региональных налогов, доля которых в бюджете составляет более 90%. Существуют также следующие проблемы функционирования местной налоговой системы:

1. Наличие федеральных льгот по земельному налогу.
2. Наличие препятствий по формированию налогооблагаемой базы местных налогов.
3. Несовершенство системы администрирования местных налогов

Для решения этих проблем необходимо:

1. Расширить перечень местных налогов за счет налога на доходы физических лиц с уплатой налога по месту непосредственного жительства налогоплательщиков.
2. Отмена налоговых льгот по земельным и имущественным налогам.
3. Упорядочивание процессов оценки налогооблагаемой базы по местным налогам.

4. Оптимизация налогового администрирования: введение в структурах муниципалитетов института сборщиков налогов, обеспечение качественного обмена информацией между органами местного самоуправления и налоговыми органами.
5. Расширение применения такого метода финансовой деятельности муниципальных образований, как самообложение граждан.
6. С целью упрощения налоговой системы важно также при этом осуществлять принцип «один налог – один бюджет» в связи с которым каждый налог обязан полностью поступать в бюджет соответствующего уровня, а вопросы перераспределения доходов должны быть решены благодаря трансфертов.

В целях решения указанных проблем автором сформулированы следующие предложения: принятие на федеральном уровне модельных актов о местных налогах. Данные модельные акты должны содержать стандартные формулировки положений, определяющих такие элементы налогообложения, как налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы, применительно к конкретным местным налогам, а также положений, посвященных введению налогов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014, № 31, ст. 4398.

2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 г. № 95-ФЗ (ред. от 23.06.2016) (с изм. и доп. вступ. в силу 01.07.2016) // Собрание законодательства РФ от 29.07.2002 г. № 30 ст. 3012

3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998, № 31, ст. 3823

4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016) // Собрание законодательства РФ, № 52 от 08.12.1994, ст. 3301.

5. Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 г. № 188-ФЗ (ред. от 06.07.2016) (с изм. И доп., вступ. В силу с 20.07.2016) // Собрании законодательства Российской Федерации от 03.01.2005 г. № 1 (часть I) ст. 14

6. Земельный кодекс Российской Федерации" от 25.10.2001 № 136-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) // Собрание законодательства РФ, № 44, 30.10.2001, ст. 4147

7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

9. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.10.2016) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002, № 1 (ч. 1), ст. 3.

10. Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ "О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери" // Собрание законодательства РФ. 1997. № 30. Ст. 3582

11. Федеральный закон от 21.07.1997 № 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" // Собрание законодательства РФ от 28.07.1997 г. № 30, ст. 3594

12. Федеральный закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ от 3 августа 1998 г. № 31 ст. 3813

13. Федеральный закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации" (с изм. и доп., вступ. в силу с 31.07.2016) // Собрание законодательства РФ, 29.07.2002, № 30, ст. 3032.

14. Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ, 06.10.2003, № 40, ст. 3822.

15. Федеральный закон от 28.12. 2009 г. № 381-ФЗ (в ред. от 03.07.2016) "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ от 4 января 2010 г. № 1 ст. 2

16. Федеральный закон от 29.11.2014 № 382-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ" // Собрание законодательства РФ. 2014. № 48. Ст. 6663.

17. Федеральный закон от 29 ноября 2014 г. № 382-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ от 01.12.2014 г. № 48 ст. 6663

18. Приказ Минэкономразвития России от 12.08.2006 № 222 // СПС Консультант Плюс

19. Приказ ФНС России от 16.04.2012 № ММВ-7-8/238@ "Об утверждении форм документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков), требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации" // СПС Консультант Плюс

20. Письмо Минфина России от 17.12.2008 № 03-05-04-02/75 // СПС Консультант Плюс

21. Письмо Минфина России от 29.09.2014 № 03-05-РЗ/48574 // СПС Консультант Плюс

22. Письмо Минфина России от 14 октября 2014 г. № 03-05-0601/51651 "О введении налога на имущество физических лиц" // СПС Консультант Плюс.

23. Письмо Минэкономразвития России от 03.05.2011 № Д23-1831 // СПС Консультант Плюс

24. Определение Конституционного Суда РФ от 05.02.1998 № 22-О "Об отказе в принятии к рассмотрению запросов Ленинского районного суда города Оренбурга и Центрального районного суда города Кемерово о проверке конституционности ст. 21 Закона РФ "Об основах налоговой системы в РФ" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. N 3.

25. Определение Конституционного Суда РФ от 21.06.2001 № 173-О // СПС Консультант Плюс

26. Определение Конституционного Суда РФ от 5 февраля 1998 г. № 22-О "Об отказе в принятии к рассмотрению запросов Ленинского районного суда города Оренбурга и Центрального районного суда города Кемерово о проверке конституционности статьи 21 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. № 3.

27. Основные направления Налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов.

28. Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 № 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" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 2.

29. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 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" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 5.

30. 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 г. "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 4.

31. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // СПС Консультант Плюс

32. Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 по делу № А65-28187/2007-СА1-56 // СПС Консультант Плюс

33. Постановление Пленума ВАС РФ от 23.07.2009 № 54 "О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога" // СПС Консультант Плюс

34. Постановление ФАС Уральского округа от 04.08.2008 № Ф09-3096/08-С3 // СПС Консультант Плюс

35. Постановление ФАС Уральского округа от 05.02.2009 № Ф09-123/09-С2 // СПС Консультант Плюс

36. Постановление ФАС Уральского округа от 21.07.2010 № Ф09-4631/10-С2 // СПС Консультант Плюс

37. Постановление ФАС Уральского округа от 22.06.2006 № Ф09-5304/06-С7 // СПС Консультант Плюс
38. Постановление ФАС Уральского округа от 23.08.2010 № Ф09-6633/10-С3 // СПС Консультант Плюс
39. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 18.11.2009 по делу № А60-11549/2009-СР // СПС Консультант Плюс
40. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 27 января 2010 г. по делу № А60-8906/2009-СР // СПС Консультант Плюс
41. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 03.07.2015 № А60-9323/2014 // СПС Консультант Плюс
42. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 26.07.2013 № Ф09-6527/13 // СПС Консультант Плюс
43. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 14.02.2014 № Ф09-14604/13 // СПС Консультант Плюс
44. Постановление федерального арбитражного суда Уральского от 09.12.2013 № Ф09-12774/13 // СПС Консультант Плюс
45. Пояснительная записка к проекту Федерального закона № 720930-6 "О трехлетнем моратории на введение торгового сбора в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе" // СПС Консультант Плюс.
46. Решение Арбитражного суда Тюменской области от 01.12.2009 по делу № А-60-22496/09 // СПС Консультант Плюс

Научная литература

47. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование. М., 2006. С. 573
48. Артемов Н.М., Шохин С.О., Ситник А.А. Финансово-правовое регулирование внешнеэкономической деятельности: учебник / отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Проспект, 2015. С. 287

49. Барулин С.В. Понятие и классификация налоговых льгот // Ауди-тор. - 1998. - № 8. - С.47.
50. Березина Е. Три процента сверху // Российская Бизнес-газета. 2014. N 955 (26). С. 21
51. Березин М.Ю. Спорные предложения в области налогообложения имущества / М.Ю. Березин // Финансы и кредит. 2010. № 40. С. 64 - 69.
52. Бесчеревных В.В., Коган М.Л., Куфакова Н.А., Полонский Э.Г. и др. Советское финансовое право: Учебник / Отв. ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкин. М.: Юрид. лит., 1982. С. 177.
53. Бобошко Н.М. Проблемы имущественного налогообложения / Н.М. Бобошко // Инновационное развитие экономики. 2011. N 1. С. 17 - 22.
54. Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки. Харьков: Пролетарий, 1929. С. 17.
55. Боголепов М.И. Финансы, правительство и общественные интересы. Бюджет и бюджетное право; налоги и налоговая политика; государственный долг. СПб., 1907. С. 169.
56. Булатов А.С., Ливенцев Н.Н. Мировая экономика и международные экономические отношения: Учеб. / МГИМО (университет) МИД России; Под ред. А.С. Булатова, Н.Н. Ливенцева - Изд. с обновл. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2013. – С. 420
57. Выдрин И.В., Кокотов А.Н. Муниципальное право России: Учебник для вузов. М.: НОРМА-ИНФРА-М, 2012. С. 23.
58. Выступление Бушмина Е.В.// Стенограмма парламентских слушаний на тему: «Налоговое законодательство субъектов Российской Федерации: проблемы субъектов Российской Федерации» 21 февраля 2006 года
59. Герасименко Н.В. Правовое регулирование деятельности органов местного самоуправления в бюджетно-налоговой сфере // Законодательство и экономика. 2013. № 4. С. 37
60. Григоров К.Н. Категории "имущественное налогообложение" и "налогообложение имущества" и их влияние на финансово-правовой режим

имущества организаций как объекта налога // Финансовое право. 2014. № 7. С. 38 - 42.

61. Годме П.М. Финансовое право. М.: Прогресс, 1978. С. 371.

62. Гончаренко Л.И. Налогообложение физических лиц // Учебник под ред. Л. И. Гончаренко. – М.: Инфра-М. – 2012. С. 89

63. Государственная Дума. 1905 - 1917: Стенографические отчеты. Т. III. М.: Фонд "Правовая культура", 1995. С. 77

64. Грачева Е.Ю., Болтинова О.В. Налоговое право: учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. М.: Проспект, 2012. С. 52

65. Данченко С.П. Земельный налог: трудности текущего момента // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. N 5. С. 23 - 35.

66. Демин А.В. Принцип всеобщности и равенства налогообложения (доктрина, законодательство и судебная практика) // СПС Консультант Плюс. 2014

67. Еделев А.Л. Миграционные процессы и региональные проблемы в сфере налоговых отношений // Налоги. 2012. № 3(2). С. 27

68. Заббарова О.А. Введение налога на недвижимое имущество для физических лиц: проблемы и перспективы. Управление экономическими системами / О.А. Заббарова, О.К. Ярославская // Электронный научный журнал. 2015. №1 (73) С. 24

69. Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шацилло М.К. История налогов в России. IX – начало XX в. – М.: РОССПЭН, 2006. – С. 296

70. Захарьин В.Р. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / Захарьин В.Р., - 3-е изд., перераб. и доп. - М.:ИД ФОРУМ, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – С. 336

71. Карасева М.В. Финансовое право РФ: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юристъ, 2014. С.55

72. Козлова Е.И., Кутафин О.Е. Конституционное право России: учебник. М.: Проспект, 2012. С. 140.

73. Комментарий к Конституции Российской Федерации (постатейный) / Л.В. Андриченко, С.А. Боголюбов, Н.С. Бондарь [и др.]; под ред. В.Д. Зорькина. 2-е изд., пересм. М.: НОРМА: Инфра-М, 2011. С. 308
74. Курков И.И, Пьянова М.В. 2015. Налог на недвижимость физических лиц в России: проблемы и перспективы // Налоги и налогообложение – № 4 (130). – с. 289-299
75. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. М.: ЮрИнфоР, 2013. С. 190.
76. Кучеров И.И. Налоги и криминал. М., 2000. С. 78.
77. Лебединская Т.Г. «Налогообложение недвижимости: опыт стран ОЭСР и перспективы России» // Налоговая политика и практика. 2010. №1 (85), С. 55
78. Майбуров И.А., Иванова И.А. Налоговые реформы. Теория и практика [Электронный ресурс]: монография для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – С. 463
79. Миллер Н.В. История налогообложения в России. Вестник Омского университета. Серия «Экономика». 2010. № 1. С. 16–21
80. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 382
81. Непомнящих Е.В. Конституционные основы компетенции Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в сфере налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 20
82. Никитский А.А. Основы финансовой науки и политики. М., 1909. С. 81 - 82.
83. Однокоз В.Г. Зарубежный опыт налогообложения имущества // Гуманитарные научные исследования. 2015. № 3 [Электронный ресурс]. URL: <http://human.snauka.ru/2015/03/8587> (дата обращения: 19.11.2016).
84. Петухова Н.Е. История налогообложения в России IX–XX вв. – М.: Вузовский учебник, 2009. – С 416

85. Пешкова Х.В. Налогово-бюджетный федерализм и его влияние на содержание категории "бюджетное устройство государства" // *Налоги*. 2014. № 6. С. 20.
86. Пинская М.Р. Международное налогообложение: размывание налоговой базы с использованием офшоров: монография / Под ред. М.Р. Пинской - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – С. 192.
87. Подьяблонская Е. П. Оптимизация государственных расходов на социальную поддержку граждан и направления повышения ее эффективности // *Финансы и кредит*. 2013. – № 40 (568). – С. 52–62
88. Полежарова Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология / Л.В. Полежарова. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – С. 416.
89. Попов В.В., Тришина Е.Г. К вопросу об участии представительных органов местного самоуправления в налоговом правотворчестве // *Налоги*. 2014. № 1. С. 34.
90. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политика налогов: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 1996. С. 17.
91. Пьянова М.В., Лавник Р.В. К вопросу об эффективности налоговых льгот социального характера // *Евразийский союз ученых*. 2015. - №10 (19). - С. 146-150
92. Сбежнев В. Торговый сбор // *Налоговый вестник*. 2015. № 5. С. 91
93. Соколов Б.И., Лю Юйчжо. Налоговые реформы: опыт Китая - выводы для России // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 30. С. 26 - 41
94. Сумская Т.В. Основные вопросы формирования бюджетов местного самоуправления / Т.В. Сумская // *Научные записки НГУЭУ*. – 2013. – № 4 - С.43
95. Титаева Н. Налог на имущество физлиц, или Строили мы, строили, и... // *Информационный бюллетень "Экспресс-бухгалтерия"*: электрон. журн. 2016. N 25. С. 27 - 28.
96. Толкушкин, А.В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – С 480

97. Томаров В.В. Правовое регулирование региональных и местных налогов и сборов в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 12.
98. Тютюгина О.В. Региональные налоговые льготы: оценка эффективности, влияние на экономическое развитие депрессивного региона: дис. ... канд. экон. наук. - Хабаровск: Хабаровская государственная академия экономики и права, 2011. - С. 172.
99. Фридман М.И. Наша финансовая система. Опыт характеристики. СПб., 1906. С. 8.
100. Фролова М.В. О нюансах исчисления земельного налога // Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. № 1. С. 36 - 43.
101. Химичева Н.И. Налоги как основной источник бюджетов: актуальные вопросы правового реформирования // Налоги. 2014. № 1. С. 45.
102. Шаров С.Ю. Последствия изменений в расчете налога на имущество физических лиц. // Народовластие. 2015. №2(68) С. 101-106
103. Шестакова Е.В. Диалектика частных и публичных интересов в частной и публичной налоговой сфере // Налоги. 2014. № 6. С. 36
104. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2001. С. 12 - 13.
105. Яковлев В.Ф., Якушев В.С. Правовые основы регулирования хозяйственной деятельности: Учебное пособие. Свердловск, 1979. С. 12.
106. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 197.