

Проблемы правового регулирования в сфере финансов
**ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВ НА
ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И
РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН (СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ)**

Григорьев Кирилл Николаевич

Финансовый университет, Москва, Россия

E-mail: kir7290@yandex.ru

Сравнительная характеристика правового регулирования налогов проводится общепринятым в науке[1] способом посредством исследования элементов налогообложения. Так, в налоговом законодательстве Республики Беларусь и Республики Казахстан имеют место различия касательно определения налогоплательщика по налогам на имущество организаций. Для этого необходимо обратиться к положениям п.3 ст.13[2] Налогового кодекса Республики Беларусь (Общая часть) от 19.12.2002 г. № 166-З (с изм. и доп. по состоянию на 31.12.2013 г.) (включен в Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 02.01.2003 г., № 4, 2/920; опубликован 13.01.2003 г.) (далее - НК РБ). Сущность положений п.3 ст.13 НК РБ заключается в том, что такие обособленные подразделения исполняют налоговые обязательства этих юридических лиц[3]. П.3 ст.13 НК РБ согласуется со ст.19 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. N 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998 г.) (СЗ РФ. 1998. N 31. Ст. 3824 в ред. от 04.10.2014 г.)

Однако согласно п.2 ст.394 Кодекса Республики Казахстан от 10.12.2008 г. № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изм. и доп. по состоянию на 29.09.2014 г.) (Казахстанская правда. 2008. № 275-277 (25722-25724); 2008. № 280-283 (25727-25730)) (далее - НК РК) юридическое лицо вправе своим решением признать самостоятельным плательщиком налога на имущество свое структурное подразделение по объектам обложения по месту нахождения этого структурного подразделения. Если формулировку ст.19 НК РФ Д.В. Тютин считает основанием предполагать наличие у филиала (обособленного подразделения) российской организации некой специальной налоговой правоспособности[4], то относительно положений п.2 и п.3 ст.394 НК РК такая правоспособность явно присутствует.

Объекты налогообложения по налогу на недвижимость (ст.185 НК РБ) и налогу на имущество юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ст.396 НК РК) (в Республике Казахстан налог на имущество в рамках раздела 15 НК РК разделен относительно юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (глава 57)/физических лиц (глава 58)) характеризуются как недвижимое имущество.

Относительно налога на имущество, урегулированного нормами НК РК, этот вывод подтверждается соотнесением с нормами Гражданского кодекса Республики Казахстан (Общая часть), принятого Верховным Советом Республики Казахстан 27.12.1994 г. (с изм. и доп. по состоянию на 10.06.2014 г.) (Ведомости Верховного Совета Республики Казахстан. 1994 г. № 23-24 (приложение); 1995 г. № 15-16. Ст. 109; № 20. Ст. 121; Ведомости Парламента Республики Казахстан. 1996 г. № 2. Ст. 187) (далее - ГК РК). Объекты налогообложения, закрепленные в ст.396 НК РК - находящиеся на территории Казахстана здания, сооружения - относятся к недвижимому имуществу в соответствии со ст.117 ГК РК. В литературе отмечается, что такие объекты, в отличие от движимого имущества, относительно просто выявить и идентифицировать[5].

Для выявления различий в конструкции исследуемых обязательных платежей необходимо проанализировать масштаб налога. Главное предназначение масштаба, по замечанию И.И. Кучерова, заключается в измерении учитываемых при налогообложении характеристик (параметров) объекта налога, что в свою очередь позволяет определить налоговую

базу. Стоимостной (денежный) параметр наиболее часто употребляется для измерения объекта налога и определения налоговой базы в механизме налогообложения; в основе стоимостного параметра положено значение стоимости. И.И. Кучеров обращает внимание на то, что в российской налоговой системе к числу налогов, объекты которых имеют стоимостное либо денежное выражение, относится и налог на имущество организаций[6]. К таковым можно отнести и исследуемые нами платежи республик Беларусь и Казахстан.

Налоговая база по налогу на недвижимость, как закреплено в подп.1.1 п.1 ст.187 НК РБ, определяется организациями исходя из наличия на 1 января календарного года капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, машино-мест по остаточной стоимости и стоимости капитальных строений (зданий, сооружений) сверхнормативного незавершенного строительства. Далее необходимо обратиться к Постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 26 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета» (Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь - электронный ресурс).

Исходя из данного документа остаточная стоимость для целей учета основных средств определяется как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения. Применительно к налогу на имущество юридических лиц и индивидуальных предпринимателей также необходимо установить особенности определения налоговой базы по данному налогу. По общему правилу налоговая база по объектам налогообложения индивидуальных предпринимателей и юридических лиц есть среднегодовая балансовая стоимость объектов налогообложения, определяемая по данным бухгалтерского учета (п.1 ст.397 НК РК).

Таким образом, для двух названных выше налогов характерен стоимостной параметр. В то же время масштаб налога на недвижимость связан с остаточной стоимостью (стоимостью капитальных строений (зданий, сооружений)), налог на имущество - со среднегодовой балансовой стоимостью.

Годовая ставка налога на недвижимость для организаций по общему правилу устанавливается в размере 1 процента; местные Советы депутатов, областные (Минский городской) Советы депутатов имеют право изменять ставки налога на недвижимость. В соответствии с п.1 ст.398 НК РК юридические лица исчисляют налог на имущество по ставке 1,5 процента к налоговой базе, что является общим правилом для налогоплательщиков-организаций, за исключением иных установленных в ст.398 НК РК случаев.

Четкой фиксации в законодательстве Казахстана ставки данного налога, в равной степени порядка и срока уплаты этого налога, вне зависимости от региона присущи определенные недостатки. Установка налога на имущество согласно специфике регионов может способствовать развитию их экономического потенциала, что также актуально в связи с утверждением о возможности реального обеспечения со стороны местных представительных органов эффективного контроля относительно, в числе прочего, и оценки необходимости предоставления налоговых льгот[7]. Налоговый период для налога на недвижимость и налога на имущество утвержден как календарный год (п.1 ст.189 НК БК, п.1 ст.401 НК РК).

Также допустимо обратить внимание на связь налогового и бюджетного законодательства в Беларуси и Казахстане. Прежде всего, требуется заметить, что налоговые обязательные платежи Республики Беларусь разделены на республиканские налоги, сборы (по-

шлины) (установленные НК РБ либо Президентом Республики Беларусь и обязательные к уплате на всей территории Республики Беларусь) и местные налоги и сборы - устанавливаемые нормативными правовыми актами (решениями) местных Советов депутатов в соответствии с НК РБ и обязательные к уплате на соответствующих территориях (ст.7 НК РБ). Налог на недвижимость относится, как указано в ст.8 НК РБ, к республиканским налогам.

В соответствии со ст.6 Бюджетного кодекса Республики Беларусь от 16.07.2008 г. № 412-З (с изм. и доп. по состоянию на 26.10.2012 г.) (опубликован 01.08.2008 г. Включен в Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 23.07.2008 г., № 183, 2/1509) бюджетная система страны включает республиканский бюджет и местные бюджеты. Последние дифференцированы на три группы: бюджеты первичного уровня (сельские, поселковые, городские (городов районного подчинения)); бюджеты базового уровня (районные и городские (городов областного подчинения)); бюджеты областного уровня (областные бюджеты и бюджет г. Минска).

Налог на недвижимость, исчисленный по объектам, находящимся на территории городов областного подчинения, зачисляется в областные бюджеты по нормативу не более 40 процентов (ст.32 БК РБ). В ст.34 БК РБ установлены нормативы для зачисления доходов от налога на недвижимость в бюджеты базового и первичного уровней, ст.36 БК РБ - в бюджет г. Минска. Являясь республиканским налогом, зачисление налога на недвижимость в республиканский бюджет согласно ст.30 БК РБ не предусмотрено.

Нормы НК РК не разграничивают уровни системы налогов и иных обязательных платежей аналогично ст.7 НК РБ. В ст.6 Бюджетного кодекса Республики Казахстан от 04.12.2008 г. № 95-IV (с изм. и доп. по состоянию на 29.09.2014 г.) (Казахстанская правда. 2008. № 265-266 (25712-25713); Ведомости Парламента Республики Казахстан. 2008. № 21 (2525). Ст. 93)) закреплены бюджеты двух уровней: республиканский бюджет и местные бюджеты (областной бюджет, бюджеты города республиканского значения, столицы, бюджет района (города областного значения)). Нормы главы 8 раздела 2 БК РК закрепляют состав налоговых поступлений в республиканский бюджет и местные бюджеты. Налог на имущество физических и юридических лиц, индивидуальных предпринимателей поступает в бюджет города республиканского значения, столицы, бюджет района (города областного значения) - следовательно, в местные бюджеты. Как указано в п.4 ст.399 НК РК, уплата налога на имущество юридических лиц и индивидуальных предпринимателей производится в бюджет по месту нахождения объектов налогообложения.

Резюмируя проведенную работу, подчеркнем, что налоги на имущество организаций являются важным источником налоговых доходов местных бюджетов Республики Беларусь и Республики Казахстан. В связи с этим вопросы правового регулирования налогов на имущество организаций, включая проблемы их юридической трансформации, продолжают сохранять свою актуальность в рамках правовых исследований теоретического и практического характера.

[1] См., например: Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева А.Н. Налоги в Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве // Налоговый вестник. 2012. СПС «Гарант».

[2] Филиалы, представительства и иные обособленные подразделения юридических лиц Республики Беларусь, имеющие отдельный баланс, которым для совершения операций юридическим лицом открыт банковский счет с предоставлением права распоряжаться денежными средствами на счете должностным лицам данных обособленных подразделений, исчисляют суммы налогов, сборов (пошлин) и исполняют налоговые обязательства этих юридических лиц (если иное не установлено НК РБ либо Президентом Республики Бела-

русь) (п.3 ст.13 НК РБ).

[3] См.: Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин. Налоговое право Белоруссии - автор Л.Я. Абрамчик. - М.: Волтерс Клувер, 2009. - С. 48.

[4] См.: Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. Раздел I. Глава 1. § 1.6. (Подготовлен для системы КонсультантПлюс) // СПС «КонсультантПлюс». 2011.

[5] См.: Капсалямова С.С., Кочнева А. Некоторые вопросы правового регулирования налога на имущество в современных реалиях Республики Казахстан и Российской Федерации // Вестник Евразийского национального университета им. Л. Н. Гумилева. Серия Юридические науки. 2012. № 4 (14). - URL: <http://repository.enu.kz/bitstream/handle/data/8818/NEKOTORIE-BOPROSI-PRAVOVO-REGULIRIOVANO.pdf>. Дата обращения: 01.11.2014.

[6] См.: Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. Автор главы И.И. Кучеров. - М.: Издательство Юрайт, 2014. - С. 332, 334-335.

[7] См.: Капсалямова С.С., Кочнева А. Некоторые вопросы правового регулирования налога на имущество в современных реалиях Республики Казахстан и Российской Федерации.

Источники и литература

- 1) Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 760 с.
- 2) Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 336 с.
- 3) Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций (подготовлен для системы КонсультантПлюс) // СПС «КонсультантПлюс». 2011.
- 4) Капсалямова С.С., Кочнева А. Некоторые вопросы правового регулирования налога на имущество в современных реалиях Республики Казахстан и Российской Федерации // Вестник Евразийского национального университета им. Л. Н. Гумилева. Серия Юридические науки. 2012. № 4 (14). – URL: <http://repository.enu.kz/bitstream/handle/data/8818/NEKOTORIE-BOPROSI-PRAVOVO-REGULIRIOVANO.pdf>. Дата обращения: 01.11.2014.
- 5) Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева А.Н. Налоги в Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве // Налоговый вестник. 2012. СПС «Гарант».