

**Министерство Образования
Азербайджанской Республики
Азербайджанский Государственный
Экономический Университет**

UNEC-90

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В АЗЕРБАЙДЖАНЕ

УЧЕБНИК ДЛЯ ВУЗОВ
Второе издание

*Утверждено
Министерством Образования Азербайджанской
Республики в качестве учебника в высших учебных
заведениях, приказом № 531 от 11.06.2004 года*

БАКУ - 2020

Заслуженный деятель науки, доктор экономических наук, профессор, проректор по стратегическому развитию Азербайджанского Государственного Экономического Университета

Садыгов Мирдамед Мирсадыг оглы

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и управление»
Азербайджанского Государственного Экономического Университета

Магеррамов Рамиз Булут оглы

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика»
Азербайджанского Государственного Экономического Университета

Салаев Рауф Ариф оглы

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы и финансовые институты»
Азербайджанского Государственного Экономического Университета

Мамедова Гюльсум Мирдамед гызы

Диссертант Азербайджанского Государственного Экономического Университета

Маммедзаде Нияр Рамиз гызы

Научный редактор:

М.М.Садыгов – заслуженный деятель науки, доктор экономических наук, профессор

Рецензенты:

С.М.Ягубов – доктор экономических наук, профессор, проректор по науке и инновациям Азербайджанского Государственного Экономического Университета.

А.П.Бабаев – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Экономическая теория» Азербайджанского Государственного Экономического Университета.

Коллектив авторов:

М.М.Садыгов – д.э.н., профессор, главы 1, 10 (10.1-10.3), 17

Р.Б.Магеррамов – к.э.н., доцент, главы 2, 10 (10.9-10.10), 11, 12, 13

Р.А.Салаев – к.э.н., доцент, главы 3, 5, 9 (9.1), 10 (10.4-10.5), 14, 15, 16, 18

Г.М.Мамедова – к.э.н., доцент, главы 4, 6, 7, 10 (10.6-10.8)

Н.Р.Маммедзаде – диссертант, главы 8, 9 (9.2)

«Налоги и налогообложение в Азербайджане». Учебник для вузов. Второе издание.
«ММ-С», Баку, 2020, 460 стр.

В учебнике рассматриваются, теоретические основы налогообложения, возникновения и развития налогообложения, экономическая сущность налогов их классификация и функции, характеристика налоговой политики и налоговой системы Азербайджанской Республики, направления регулирующей и стимулирующей роли налоговой системы, особенности международной экономической деятельности в налоговой системе, налоговое планирование, государственный и корпоративный налоговый менеджмент.

Учебник предназначен для бакалавров, магистрантов, докторантов, преподавателей юридических и экономических вузов, слушателей системы повышения квалификации, а также юристов, бухгалтеров, экономистов, аудиторов и руководителей всех уровней.

ISBN 5-8066-1707

0605010203
655 (07)-2020

© «ММ-С», 2020

ВВЕДЕНИЕ

Сегодня в Азербайджане налоги становятся основным финансовым отраслью государства. Благодаря налогам сегодня формируется государственный бюджет во всех странах мира, в том числе и в Азербайджанской Республике.

Сегодня во многих учебных заведениях стран мира, включают в свои учебные программы предмет налоги как отдельную дисциплину. Такая же практика внедрения предмета налога в учебные программы, было осуществлено в Азербайджанском Государственном Экономическом Университете (UNEC).

В этой связи возникла необходимость доработать ранее выпущенный учебник «Налоги и налогообложение в Азербайджане» и это облегчит процесс преподавания налогового предмета.

В настоящее время в Азербайджанской Республике, активная работа по совершенствованию налогового законодательства и налогового администрирования. Успех в этом направлении зависит и от того, насколько удастся обобщить накопленный опыт, сопоставить его с имеющейся зарубежной практикой, выявить успехи и просчеты, наметить ориентиры. При подготовке пособия авторы стремились изложить содержание действующих нормативных актов о налогах, а прежде всего, имели цели проанализировать их соответствие потребностям современной политико-правовой, социальной и экономической системы Азербайджана.

На основе обобщения и анализа азербайджанского и зарубежного налогообложения рассматриваются основные понятия, принципы и налоговые системы. Учебник позволяет изучить налогообложение в целом и комплексно, в объеме учебных программ. Читатель приобретает способность ориентироваться в налоговом законодательстве, правильно оценивать и применять его.

Учебник представляет собой обширный спектр вопросов не только с позиции современной налоговой законодательства Азербайджанской Республики, но, что особенно важно, и с более фундаментальных позиций, которые только могут возникнуть в экономической системе.

Учебник имеет гибкую структуру, что может способствовать построению учебных курсов по налогообложению, формировать новые учебные дисциплины по налогам.

Учебник подготовлен авторами, которые обладают как теоретическими знаниями, так и практическим опытом работы в сфере налогообложения.

Учебник снабжен схемами, рисунками, диаграммами и таблицами, что облегчит изучение данного курса.

Учебник предназначен для бакалавров, магистрантов, докторантов, преподавателей юридических и экономических вузов, слушателей системы повышения квалификации, а также юристов, бухгалтеров, экономистов, аудиторов и руководителей всех уровней.

Предлагаемая читателю форма изложения материала может быть положена в основу практики дистанционного обучения через компьютерную сеть.

Благодарим читателя, открывшего эту книгу. Надеемся, что время на прочтение вы потратите с пользой.

Коллектив авторов

О Г Л А В Л Е Н И Е

ПЕРВАЯ ЧАСТЬ ОСНОВЫ НАЛОГОВ И НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

ГЛАВА I. ОСНОВЫ НАЛОГОВ И НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВА 8

Налоги и методологические основы налогообложения	8
Социально-экономические предпосылки функции налогов	11
Налоги как орудие экономической политики	19
Принципы построения налогообложения и налоговой системы.....	26

ГЛАВА II. ЭВОЛЮЦИЯ НАУЧНОЙ МЫСЛИ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ 35

Платон и Аристотель о налогообложении.....	35
Мыслители средневековья о налоговых платежах	37
Французский философ Поль Анри Тири Гольбах	40
Классическая теория.....	44
Кейнсианская теория	45
Неоклассическая теория.....	46
Теория экономики предложения	48
Влияние налоговой системы на экономические теории Томаса Мальтуса и Жан Батист Сэя.....	50
Главные положения учения Уильям Петти	52
Давид Рикардо о налогах	53
Николай Тургенев – пять главных причин взимания налогов.....	64
Карл Маркс и Фридрих Энгельс о налогах.....	65
Афоризмы Паркинсона о налогах.....	66

ГЛАВА III. ИСТОРИЯ ОБРАЗОВАНИЯ И РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ АЗЕРБАЙДЖАНА 69

История образования и развития налогов	69
История зарождения налогов в Азербайджане до X века	73
Налоги в Азербайджане в X-XIX веках	78
Налоги в Азербайджане в период присоединения к Царской России	82
Налоги Азербайджанской Демократической Республики	84
Налоги в Азербайджане в условиях административно-командного правления	86

ГЛАВА IV. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА 89

Понятие налоговой политики и требование к ней	89
Структура и критерии эффективности налоговой политики	91
Роль налогов в государственном регулировании экономики	93
Налоговая политика и основные направления налоговых преобразований в Азербайджане.....	96

ВТОРАЯ ЧАСТЬ

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

ГЛАВА V. ПОНЯТИЕ И ОСНОВНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ..... 107

Основные экономические характеристики налоговых систем.....	107
Налоги в системе рыночной экономики. Налоговое бремя.....	107
Соотношение доходов от внутренней и внешней торговли.....	111
Соотношение и структура прямых и косвенных налогов.....	112
Основные политико-правовые характеристики налоговых систем.....	112
Общие положения Налогового Кодекса Азербайджанской Республики.....	114

ГЛАВА VI. ПРАВА, ОБЯЗАННОСТЬ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ УЧАСТНИКОВ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В АЗЕРБАЙДЖАНЕ 131

Права налогоплательщиков.....	131
Обязанности налогоплательщика.....	132
Налоговый агент.....	135
Взаимозависимые лица.....	136
Постоянное представительство.....	136
Права, обязанность и ответственность государственных налоговых органов в Азербайджанской Республике.....	137

ГЛАВА VII. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ..... 145

Понятие и особенности налоговых правонарушений.....	145
Правонарушения против системы налогов.....	145
Правонарушения против прав и свобод налогоплательщиков.....	146
Правонарушения против системы гарантий выполнения обязанностей налогоплательщика.....	147
Правонарушения против исполнения доходной части бюджетов.....	148
Правонарушения против контрольных функций налоговых органов.....	148
Правонарушения против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности.....	149
Правонарушения против обязанности по уплате налога.....	150
Уклонения от уплаты налогов.....	150
Ответственность за нарушения налогового законодательства.....	151
Ответственность за налоговые преступления.....	160

ГЛАВА VIII. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В АЗЕРБАЙДЖАНЕ 170

Налоговый контроль и его формы.....	170
Учет налогоплательщиков.....	171
Налоговые проверки и налоговый мониторинг в финансовых институтах.....	178
Камеральная налоговая проверка.....	178
Выездная налоговая проверка.....	179
Оперативный налоговый контроль.....	188
Проведение наблюдения хронометражным методом.....	191

Контроль над товарами, подлежащими обязательной маркировке	192
Недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении налоговой проверки	192
Способы оценки эффективности налогового контроля и методы отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок	193
ГЛАВА IX. ОБЩИЕ ОСНОВЫ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГОВ	202
Общие основы уплаты налогов	202
Общие основы исчисления налогов	216
ГЛАВА X. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ.....	230
Подходный налог с физических лиц	230
Налог на прибыль с юридических лиц	238
Статьи, относящиеся к подоходному налогу физических лиц и налогу на прибыль юридических лиц	241
Налог на добавленную стоимость	259
Акцизы	276
Налог на имущество	284
Земельный налог	288
Дорожный налог	291
Промысловый налог	294
Упрощенный налог	296
ГЛАВА XI. АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И ОЦЕНКА ЕЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ	305
Нововведения в налоговой системе как направление налоговой политики Азербайджана	305
Налоговая система как фактор повышения эффективности экономики Азербайджана	317
Модель эффективной налоговой системы Азербайджанской Республики	328
ГЛАВА XII. НАПРАВЛЕНИЕ УВЕЛИЧЕНИЯ СТИМУЛИРУЮЩЕЙ РОЛИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ	335
Роль налогов в реализации социальной функции государства	335
Стимулирующая роль налогов в современной налоговой системе Азербайджана	339
Вопросы налогового стимулирования инвестиционной деятельности	340
Направления совершенствования стимулирующей роли налоговой системы	351
ГЛАВА XIII. НАПРАВЛЕНИЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ ОПТИМАЛЬНОЙ СТРУКТУРЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ	361
Основные направления оптимальной налоговой системы	361
Оптимизация структуры налогов в масштабе государства	367
Использование экономика - математических методов при формировании оптимальной структуры налоговой системы	376

ГЛАВА XIV. ОСОБЕННОСТИ МЕЖДУНАРОДНОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ.....	384
Налоги в системе международных экономических отношений.....	384
Налоговое регулирование международных экономических отношений.....	385
Налоговая политика в мировой экономике: проблемы и пути решения.....	398
ГЛАВА XV. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ.....	403
Понятие и общие принципы налогового планирования.....	403
Этапы налогового планирования.....	409
Пределы налогового планирования.....	412
Налоговое планирование в сфере международных экономических отношений.....	415
ГЛАВА XVI. ТЕОРИЯ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА.....	420
Содержание налогового менеджмента.....	420
Основы организации налогового менеджмента.....	425
Элементы налогового менеджмента как системы управления.....	428
Организация управления налоговым процессом.....	429
Налоговое планирование и регулирование.....	430
Налоговый контроль как основной процесс налогового менеджмента.....	432
ГЛАВА XVII. ОСНОВЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА.....	434
Содержание и элементы государственного налогового менеджмента.....	434
Ценовая эластичность налогов в управлении налоговыми потоками.....	436
Налоговые риски и управление ими.....	439
Государственное налоговое планирование и прогнозирование.....	442
Государственное налоговое регулирование.....	445
ГЛАВА XVIII. ОСНОВЫ КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА.....	448
Содержание и элементы корпоративного налогового менеджмента.....	448
Значение минимизации налоговых платежей и оптимизации налогов.....	450
Корпоративное налоговое планирование.....	451
Содержание корпоративного налогового планирования и прогнозирования.....	451
Классификация, виды и этапы корпоративного налогового планирования.....	453
Показатели эффективности корпоративного налогового планирования.....	454
Методы корпоративного налогового планирования и прогнозирования.....	456
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	458

ПЕРВАЯ ЧАСТЬ ОСНОВЫ НАЛОГОВ И НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

ГЛАВА I. ОСНОВЫ НАЛОГОВ И НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВА

Налоги и методологические основы налогообложения

Налог - элемент общественного бытия. Первые упоминания о налоге мы находим в философских трактатах античных мыслителей. Пользуясь приемами дедукции и индукции, можно, оттолкнувшись от, рассуждений древних философов, подойти к современному содержанию понятия «налог».

На заре человеческой цивилизации философы трактовали налог как общественно необходимое и полезное явление несмотря на то, что известные им налоговые формы были варварскими: военные трофеи, использование труда рабов, жертвоприношения и др. По мере общественного развития налоговые формы постепенно менялись, приближаясь к их современному содержанию. Неизменным оставался глубинный смысл понятия «налог» — опосредовать процесс обобществления необходимой для общества части индивидуальных доходов (богатств).

Восприятие необходимости налога как такового позволило классикам экономической мысли более 300 лет назад сформулировать фундаментальные принципы налогообложения и определения налога в качестве «жертвоприношения», «добровольно отдаваемых наложений», «страховой премии», «платы за общественные услуги» и др.

На фундаменте философского смысла налога как одного из процессов жизнеобеспечения общества развилась особая сфера экономической теории - наука о налогообложении. Ее системное оформление ученые относят к эпохе расцвета теорий классической политической экономии, повсеместного развития товарно-денежных отношений и укрепления основ государственности во многих странах. С этого времени экономисты рассматривают налог в качестве неотъемлемого элемента расширенного воспроизводства и фактора роста экономического потенциала.

Методология налогообложения является наименее исследованной областью налоговых правоотношений. Усилия ученых и законодателей обычно направлены на решение прикладных налоговых проблем. При этом подчас забывается, что без исследования методологии налогообложения успех налоговых реформ невозможен.

Разработка методологических проблем налогообложения — это систематизация исторического опыта применения различных налоговых форм, совершенствование научных налоговых теорий, создание на этой основе всесторонне оптимизированной концептуально-правовой структуры налоговых правоотношений.

Методология налогообложения — это теоретическое, научно-практическое и концептуально-правовое обоснование сущности понятия «налог», а именно: это одновременное исследование налога в качестве объективной экономической категории и в качестве конкретной формы правовых взаимоотношений налогоплательщиков с государством.

Исходную основу методологических исследований налоговых проблем определяют совокупные положения экономических законов и законов, сформулированных наукой о государстве и праве. С этих позиций обосновываются состав и структура налоговых правоотношений. Органическим элементом методологии налогообложения является сфера их методического обеспечения. Методические основы налогообложения - это выбор налоговых форм и наполнение их конкретным содержанием (принятие организационно-правового порядка исчисления и уплаты налогов), установление прав и обязанностей сторон налоговых правоотношений.

Любая национальная налоговая система функционирует на объективной методологической базе – комплексе теоретических и научно-практических положений о налогооблагаемой базе. Исследование этой области порождает налоговые концепции, различающиеся подходами к очерчиванию границ и участников налоговых правоотношений. Известны концепции ресурсного, имущественного обложения; обложения конечных стоимостных результатов, дохода;

рентного налогообложения; преимущественного обложения сделок купли-продажи и др. Общество в зависимости от уровня своего экономического благополучия и степени политической зрелости принимает в законодательном порядке ту или иную концепцию. Это процесс формулирования принципов национальной налоговой системы и утверждения ее методических и организационно-правовых основ, задач и конечных целей. Методология налогообложения и его методические основы составляют фундамент налогового механизма и его элементов: планирования, регулирования и контроля.

Современное налоговое законодательство трактует понятия «налог», «пошлина», «сбор», другие платежи исключительно в качестве средства, обеспечивающего доход бюджета. Эти понятия определены как обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами, и как форма финансового участия физических и юридических лиц в обеспечении доходной части бюджета всех уровней, решения общегосударственных и муниципальных задач экономического, и социального развития. Данная трактовка налога характеризует суть его видимых форм, в которых на практике используется объективная категория «налог».

Толкование налога лишь с позиций видимой формы предопределяет расширительное, а нередко и вольное определение границ налоговых правоотношений. Налоги подгоняются под существующую величину государственных расходов без учета реальных возможностей воспроизводства и общественных потребностей. Эволюция налоговых форм подтвердила - такие налоговые конструкции в большинстве случаев сдерживали развитие экономики и не способствовали удовлетворению общественно необходимых потребностей. Поэтому так важно теоретико-методологическое познание, категорий «налог» и «налогообложение», в ходе которого мы абстрагируемся до определенной степени конкретных форм. Конструируя категорию, сознание создает потенциально идеальную субстанцию существования явлений или процессов. Рассмотрение налога и налогообложения в качестве объективных экономических категорий предполагает поиск взаимозависимости и взаимовлияния системы налогообложения и реального экономического базиса. Это основополагающий вопрос методологии налогообложения. От его решения зависит срок превращения системы налогообложения в фактор, способствующий росту национального богатства.

Все вышесказанное дает основание считать, что с позиций чистой науки следует различать философию налога и методологию налогообложения.

Уяснить важность положения о двойственной природе налога как такового - значит правильно подойти к анализу всей системы налогообложения. Это положение в равной степени относится к любой экономической категории, если она конструируется сознанием для осмысления какого-либо общественного процесса или явления, существующего в жизненном цикле человечества независимо ни от пространства, ни от времени. Другое дело, когда новый уровень общественного развития порождает новые объективные процессы или явления, тогда научное сознание берется их осмыслить, установить объективную подлинность и оформить тем или иным понятием. Истинную подлинность экономической категории проверяет практика и подтверждает или опровергает время.

В теоретическом смысле налогообложение также является экономической категорией, но категорией частной по отношению к экономической категории «налог». Категория «налогообложение» дает представление о совокупности перераспределительных отношений, ею опосредуемых. В то же время обе эти экономические категории подчинены всеобщей по отношению к ним распределительной категории «финансы». Категорий «налог» и «налогообложение» позволяют вначале чисто умозрительно воспринять опосредуемые ими процессы и явления. Затем научная мысль отрабатывает практическую концепцию использования каждой экономической категории посредством целого ряда функциональных форм. В налоге как таковом заложен чисто философский смысл взаимоотношений в обществе по обобществлению имущества или доходов индивидуумов. Эта экономическая категория позволяет умозрительно воспринять как таковую саму, необходимость обобществления излишков доходов и осознать самый, общий контур перераспределительных отношений.

При упоминании категории «налог» в сознании возникает представление о движении стоимости, в денежном выражении безотносительно какой бы то ни было формы от субъекта, ее создавшего, в пользу правителя или государства. Иными словами, упоминание о налоге вызывает в сознании образ перемещающихся денег из частного пользования в пользу государства. Но этого явно недостаточно, чтобы управлять этим движением. Следует углубиться в смысл этого движения и понять, как и почему оно происходит, с чего начинается и чем заканчивается, к каким результатам приводит. Это движение есть не что иное, как распределительные и перераспределительные отношения. Они объективны, ибо продиктованы жизненной необходимостью. Вот именно это движение олицетворяют экономическая категория «налог» и организационно-экономическая категория «налогообложение». Следовательно, обращаясь к изучению первооснов налоговых отношений, наука исследует глубинные закономерности воспроизводства и распределения. В этом случае налогообложение как общественно необходимый процесс представляет собой совокупность экономико-правовых отношений, формирующихся при перераспределении части созданной в производстве стоимости сугубо в общественных целях. Но распределить можно только то, что создано в производстве. Именно эту закономерность констатирует наука о всеобщей экономической категории распределения «финансы», включающая в себя частные категории «налог» и «налогообложение».

Теория налогообложения - составная часть теории о финансах. Исследование налогообложения не требует каких-либо особых информационных научных сведений, кроме тех, которые имеются в арсенале политической экономии. Весь вопрос в том, каким образом преломить эти знания в плоскости постижения экономической природы налоговых отношений. Одно знание о том, что эти отношения выражают специфическую сферу перераспределения стоимости при отчуждении части доходов собственников в общегосударственное пользование, явно недостаточно для того, чтобы на практике конструировать налогов механизм, отвечающий следующим фундаментальным требованиям, которые предопределены глубинным сущностным содержанием экономических категорий «налог» и «налогообложение». Вот эти требования:

1. Налогообложение выражает смену форм собственности. Только тогда форма принудительного изъятия средств в бюджет государства является налоговой, когда часть стоимости в денежном выражении переходит из корпоративной или индивидуальной собственности государственное пользование.

2. По своей экономической природе оптимальное налогообложение основывается на рентной составляющей, будь то добавочный доход использования земли, недр, труда или капитала.

3. Вся система налогообложения должна быть детерминирована по отношению к базису. Она должна строиться в пределах вновь созданной стоимости. Налоговые отношения не должны распространяться на капитал, авансируемый или инвестируемый для расширения производства товаров, работ и услуг. Система налогообложения должна служить своего рода индикатором достигнутого или недостигнутого относительного паритета между общенациональными, корпоративными и личными экономическими интересами и не нарушать прав собственников.

4. Вся сумма обобществленных через налогообложение финансовых ресурсов должна быть использована исключительно на общенациональные нужды под строгим конституционным надзором.

Налогообложение — это определенная совокупность экономических (финансовых) и организационно-правовых отношений, складывающихся на базе объективного процесса перераспределения преимущественно денежной формы стоимости и выражающая собой одностороннее, безэквивалентное, принудительно-властное изъятие части доходов корпоративных и индивидуальных собственников в общегосударственное пользование.

Данное определение раскрывает первопричину существования налоговых отношений — необходимость перераспределить часть доходов для удовлетворения общенациональных потребностей. Вследствие этого основные характеристики системы налогообложения могут быть сформулированы на основе анализа закономерностей распределительного и перераспределительного процессов. Основной объективной экономической категорией, опосредующей эти процессы в денежном выражении, является категория «финансы». Налогообложение - приобретает

тем самым законные основания к функционированию. Неверно, в связи с этим утверждение, что понятие «налог» возникло с появлением государства. Это понятие, независимо от его разных названий, существовало задолго до учреждения института государственности. Становление государства привело к оформлению разрозненных налоговых форм в систему, что положило начало современному толкованию содержания налогообложения.

Налогообложение как законодательно оформленный процесс обобществления части совокупного дохода общества — категория не только экономическая, но и социально-политическая. Оно включает в своей основе при благоприятных условиях общественно-политического развития элементы экономического стимула, регулятора воспроизводственных экономических и социально-политических тенденций в обществе. Исследование эволюции системы налогообложения — это рассмотрение конкретных налоговых форм, подведение итогов и формулирование вывода: насколько полно отвечали эти формы всему комплексу принципов налогообложения и заранее заданным в законодательстве целям.

Социально-экономические предпосылки функции налогов

Налогообложение в любой стране не может быть чем-то неизменным уже потому, что оно является не только фискальным механизмом, но и инструментом государственной политики, которая, меняясь, обрекает на перемены и систему налогообложения. К тому же в Азербайджане система налогообложения находится в стадии совершенствования, как и ее рыночное хозяйство и политическая система, направленная на развитие свободы предпринимательской деятельности. Поиск путей повышения эффективности Азербайджанской налоговой системы просто необходим.

В этом отношении объективно необходимым и чрезвычайно важным для совершенствования налоговой системы Азербайджана является изучение опыта организации налоговых систем и организационных структур налоговых служб зарубежных стран. Изучение опыта организации налоговых систем других стран будет способствовать и искоренению следов крайней идеологизации в отечественной науке, объединявшей изучение фактов, закономерностей развития государства и налогового права и овладения богатым историческим опытом по рассматриваемому вопросу.

На Западе налоговые вопросы давно уже занимают почетное место в финансовом планировании предприятий. В условиях высоких налоговых ставок неправильный или недостаточный учет налогового фактора может привести к весьма неблагоприятным последствиям или даже вызвать банкротство предприятия. С другой стороны, правильное использование предусмотренных налоговым законодательством льгот и скидок может обеспечить не только сохранность и полученных финансовых накоплений, но и возможности финансирования расширения деятельности, новых инвестиций за счет экономии на налогах или даже за счет возврата налоговых платежей из казны.

Значительная доля доходов населения в настоящее время формируется в частном секторе экономики. Возможности государственного регулирования этих доходов ограничены, а практика изъятия их части в административном порядке для финансирования государственных расходов, в принципе, исключена. Только посредством налогов население на постоянной основе участвует в формировании доходов государственного бюджета.

В условиях рыночной экономики у государства остается меньше возможностей влиять на развитие тех или иных процессов в обществе путем прямых предписаний, запретов и т.п. Такое влияние все больше приобретает характер косвенного и осуществляется, в том числе, посредством налогообложения. При этом преследуются экономические и социальные цели. Например, в налоговом законодательстве Азербайджана в льготных целях предприятия, обеспечивающие занятость инвалидов, предусмотрено снижение ставки налога на прибыль на 50%. Введение промыслового налога (на добычу полезных ископаемых) обусловлено не только финансовой задачей, но и целью обеспечения рационального использования богатств недр на территории Азербайджанской Республики и шельфе Каспийского моря и регулирования при их добыче

конкуренции между отдельными отраслями в зависимости от уровня рентабельности. С введением марок акцизного сбора усилился контроль качества спиртных напитков зарубежного и отечественного производства.

Однако помимо конкретных целей, налоги оказывают влияние и на социальную структуру общества в целом. Налоги, особенно прямые, имеют значение в качестве контрольного института, института конституционного права.

Известны примеры государств, обходящихся без прямых налогов с населения. Например, в статье 33 Конституции Северной Кореи закреплено, что «государство полностью ликвидирует систему налогов, являющуюся наследием старого общества».

Отсутствуют прямые налоги с населения в ряде арабских стран (Бруней, Бахрейн, Катар, Кувейт). Хотя по своему экономическому и политическому положению эти страны довольно различны, однако у них есть общая черта - участие населения этих стран в управлении государством минимально. При этом ощущается прямая связь политической системы и системы налогообложения: косвенные налоги скрывают от каждого налогоплательщика сумму, которую он платит государству, подавляют всякое стремление к самоуправлению. Прямые налоги, наоборот, побуждают каждого контролировать правительство, расходуя суммы, уплаченные налогоплательщиками.

Итак, необходимость налоговой реформы диктуется не только происходящими экономическими преобразованиями, но и ломкой политических отношений, становлением демократической системы.

Необходимость налогов вытекает из функций и задач государства (политических, экономических, внешнеэкономических, оборонных, социальных и др.), выполнение которых требует средств. Кроме налогов у государства нет иных методов мобилизации средств. Для покрытия расходов оно может использовать государственные займы, но их необходимо возвращать и уплачивать проценты, что также требует дополнительных расходов по их обслуживанию. При особых обстоятельствах государство прибегает к выпуску денег в обращение.

Однако это чревато тяжелыми экономическими последствиями для страны — инфляцией. Таким образом, на долю налогов, являющихся важнейшим средством формирования финансовых ресурсов государства, приходится 80-90 % всех бюджетных поступлений (в развитых странах).

Экономическая сущность налогов непосредственно вытекает из сущности финансов. Началом и исходным историческим условием возникновения финансовых отношений является созданный в сфере производства прибавочный продукт. Если рассматривать совокупный общественный продукт как $C + V + t$, то одна часть прибавочного продукта (t) в результате первичного распределения направляется на расширенное воспроизводство израсходованной части средств производства (C) и рабочей силы (V), другая его часть направляется в доход государства.

Объективный характер финансовых отношений с государством носит перераспределительный характер, связанный с выполнением государством своих функций.

Следует особо подчеркнуть, что именно прибавочный продукт является как объектом обеспечения воспроизводственного процесса созданного совокупного общественного продукта, так и объектом формирования централизованного фонда денежных ресурсов государства. В этом процессе финансы сферы материального производства являются исходным звеном финансовой системы, в котором создаются совокупный общественный продукт и национальный доход, являющиеся главным источником доходов государства.

Таким образом, прибавочный продукт выражает сущностные черты, свойства, природу и функции финансов в широком смысле как исходного звена финансовой системы; налог определяет сущностные черты государственных финансов и его основной категории — государственного бюджета. Налоги, в качестве перераспределительной категории, являются средством и источником образования централизованного фонда финансовых ресурсов государства. Именно с появлением государства возникает такая финансовая категория, как налоги. С развитием государства и товарно-денежных отношений сформировалась группа более сложных

категорий — государственные доходы и расходы, а на их основе — категории государственного бюджета. Финансовые отношения в этих звеньях финансовой системы носят характер перераспределения созданного в сфере производства прибавочного продукта и являются производными и зависимыми по отношению к финансам сферы материального производства.

Что касается сущности налогов, то она связана с тем, что государство, выражая интересы общества в различных сферах деятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику. При этом для государственного регулирования социально-экономических процессов в качестве средства взаимодействия используется финансово-бюджетный механизм и его составная часть — налоги.

В своем движении совокупный общественный продукт и национальный продукт проходят четыре фазы: производство, распределение (первичное и вторичное), обмен и потребление. Каждая из фаз характеризуется присущими только ей производственными отношениями. Как уже отмечалось, налоги возникают и функционируют только на второй фазе — распределения, а точнее, перераспределения совокупного общественного продукта (СОП) и национального дохода (НД), отражая определенную сторону экономической деятельности, связанную с процессом изъятия перераспределяемой части стоимости СОП и НД в денежной форме в пользу государства.

Процесс перераспределения стоимости СОП и НД в денежной форме, то есть мобилизация ее с помощью налоговых методов в доходной части государственного бюджета и использование через систему государственных расходов, представляет совокупность (или систему) финансовых отношений государства. Налоги же, а точнее налоговые отношения, выражают лишь ту сторону финансовых отношений, которая связана с мобилизацией и формированием доходной базы бюджета.

Налоги носят объективный характер, поскольку связаны непосредственно с объективной деятельностью и функционированием государства и отображают реально существующие финансовые отношения. Подобно государственному кредиту, расходам государства и т.п., они являются одним из элементов системы финансовых отношений и находятся во взаимосвязи и взаимозависимости с другими финансовыми категориями, обладают свойствами, присущими другим финансовым категориям, и дают ключ к пониманию финансовой системы в целом, в то же время налоги имеют признаки, которые выделяют их.

Такой особенностью налогов является то, что они, участвуя в перераспределительном процессе, обеспечивают государство финансовыми ресурсами. Источником налогов хозяйствующих субъектов выступает прибавочный продукт, созданный в производстве трудом, капиталом и природными ресурсами, часть которого поступает хозяйствующему субъекту для расширенного воспроизводства. Эта часть прибавочного продукта в процессе первичного распределения находится вне налоговых отношений. Вторую часть получает государство посредством принудительного перераспределения прибавочного продукта в свою пользу. Налоги в этих условиях являются для государства главным методом мобилизации части прибавочного продукта.

Последующая стадия перераспределения — использование бюджетных средств — также выходит за пределы налогообложения и является выражением расходов государства.

Принимая участие в перераспределительном процессе, налоги или налоговые отношения предполагают наличие двух субъектов: налогоплательщика и государства, между которыми возникает движение стоимости.

Именно прямое безвозмездное движение стоимости в денежной форме является объектом налоговых отношений, а их особенность состоит в том, что налоговые отношения носят односторонний характер — от налогоплательщика к государству, при этом отсутствует эквивалентность, то есть плательщик конкретно за свой платеж ничего не получает. Налоги в этом качестве обладают специфической формой производственных отношений.

Налоги, функционируя в фазе распределения через разнообразные способы налогового изъятия, используемые и регламентируемые государством, оказывают решающее влияние на

другие фазы движения СОП — на производство, обмен и потребление, ускоряя процессы общественного производства или замедляя их.

Налог как специфическая форма производственных отношений оказывает влияние на основные факторы общественного производства и различные социальные группы. Работники наемного труда, получив заработную плату, расходуют ее преимущественно на потребление товаров и услуг, уплату налогов. В связи с этим налоги воздействуют на экономику в зависимости от уровня оплаты труда. Во-первых, размер налога определяет уровень оплаты труда, которая включает налоговые платежи. Во-вторых, они влияют на уровень и структуру совокупного спроса, а через механизм рынка содействуют развитию производства или тормозят его. Обусловлено это тем, что преобладающая часть доходов лиц наемного труда предназначена для потребления в данный момент или в перспективе. Поэтому изменение величины налогообложения сразу отражается на их спросе и в целом на платежеспособности страны. В-третьих, налоги определяют соотношение между издержками производства и ценой товаров и услуг. Влияние налогов распространяется и на владельцев капитала, хотя оно своеобразно, так как налоги нейтральны к личному потреблению предпринимателя, поскольку его прибыль, как правило, превышает затраты на удовлетворение его потребностей. В то же время налоги воздействуют на собственника капитала через другие рычаги.

Мобилизация части прибавочного продукта в денежной форме осуществляется государством принудительно в форме налоговых платежей, взимаемых как с хозяйствующих субъектов, так и с населения страны. Отчужденная и присвоенная принудительно часть новой стоимости превращается в централизованный фонд финансовых ресурсов государства. Весь процесс, связанный с образованием государственного денежного фонда, выступает как содержание финансов.

Таким образом, исследуя сущность налогов с учетом специфических черт, можно дать следующее определение налогов.

Налоги — это обязательные платежи юридических и физических лиц в бюджет, устанавливаемые и принудительно изымаемые государством в форме перераспределения части общественного продукта, используемого на удовлетворение общегосударственных потребностей.

Финансовые отношения между государством и хозяйствующими субъектами и населением по формированию централизованного денежного фонда называются налоговыми отношениями.

Подавляющая часть налоговых изъятий не возвращается плательщику, а расходует властью на управление, военные цели и другие непроизводственные мероприятия. И лишь относительно небольшая доля поступлений налогов через систему расходов бюджета направляется на рост доходов определенных групп населения (пенсии, стипендии и др.).

При этом следует иметь в виду, что при принудительной уплате налогов владельцы капитала могут утратить часть своего капитала, а, следовательно, существует вероятность ограничения развития производства. При значительных обложениях не исключено возникновение кризисной экономической ситуации в обществе.

С другой стороны, наемные работники, заплатив налоги государству, сокращают свои потребительские расходы или сбережения. В результате государство, забрав у них часть заработанного дохода, при определенных условиях лишает большинство населения возможности увеличивать потребление. Отсюда вытекает важный для государства вывод: надо устанавливать такой уровень налогообложения, чтобы он был, с одной стороны, достаточным для выполнения государственных функций, а с другой — не оказывал отрицательного влияния на экономику и население.

Налог может быть рассмотрен не только с позиции его правовой природы, но и с точки зрения юридической техники. Между этими двумя подходами не может быть кардинальных противоречий, так как законы не должны противостоят праву, быть «беззаконными».

Налог взыскивается на условиях безвозвратности. Возврат налога возможен в случае его переплаты или в качестве льготы, что не противоречит принципу безвозвратности, поскольку все эти случаи определяются государством в одностороннем порядке и не влияют на характер платежа в целом.

Так как налог представляет собой одностороннее движение средств и его принципы прямо противоположны принципам гражданского оборота, приводным механизмом налогообложения может быть только принуждение. В большинстве случаев для уплаты налогов применять меры принуждения нет необходимости, так как налогоплательщик уплачивает налог самостоятельно. Однако в случае отступления от установленных правил налогообложения простая угроза применения санкций находит практическое выражение.

Налог выступает средством упорядочения финансовых отношений налогоплательщика и государства. Одной из сторон — налогоплательщику, — он указывает меру его обязанности, а другой — государственному налоговому органу, — меру дозволенного поведения. Принудительный характер налога не мешает рассматривать налог как способ защиты частной собственности от незаконных притязаний казны и ее агентов, как средство поддержания баланса прав и законных интересов граждан и их объединений, - с одной стороны, общества и государства как выразителя интересов общества, - с другой.

Круг участников налоговых отношений не зависит всецело от политико-правовой связи плательщика и государства. Облагая собственность, государство распространяет свой налоговый суверенитет, как правило, на доходы любых лиц, полученные в связи с их деятельностью на территории этого государства, имущество, находящееся на его территории, товарный спрос, возникающий на его территории.

Налог устанавливается с целью получения дохода. Воздействие на поведение налогоплательщика с целью добиться какого-либо социально значимого результата не может быть основной целью налога. Любой налог способен выполнять регулируемую роль. Для этого чаще всего используется способ установления различных льгот либо же, наоборот, ужесточение. Принципиальным отличием платежей, имеющих целью воздействовать на поведение плательщика (иногда их называют «регулирующие налоги») состоит в том, что они имеют тенденцию к самоуничтожению: путем экономического воздействия на деятельность плательщика они побуждают отказаться от занятия ею и, следовательно, подрывают собственную базу, сокращают число плательщиков, снижают доходы бюджета. Поскольку «регулирующие налоги» не имеют финансовой цели, они не являются налогами в строгом смысле слова.

К тому же налог исходит из платежеспособности лица, оставляя ему свободу действий за пределами налогового обязательства. Налог не побуждает зарабатывать, он лишь претендует на долю заработанного.

Налоги поступают в пользу субъектов публичной власти — органов государственной власти или местного самоуправления. Этим они отличаются от платежей, взимаемых на тех же условиях, но установленных в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными или местными органами государственной власти, административными учреждениями.

Эти платежи взыскиваются, например, в пользу различных технических и профессиональных организаций, коммерческих и социальных предприятий, организаций и т.п., также на основе принуждения, поэтому их установление, как и установление налогов, возможно только законодательным путем. Однако в некоторых странах, например во Франции, возможно установление парадоксальных актов органами исполнительной власти.

Целью взимания налога является обеспечение государственных расходов вообще, а не какого-то конкретного расхода. Основные статьи расходов не могут зависеть от того или иного источника. Задача налогового законодательства изыскать денежные средства на покрытие общих расходов и справедливо распределить необходимые платежные обязанности.

Такое обеспечение финансовыми средствами является целью, но не имеет определенного адреса; оно не может определять ни мотивы налоговых законов, ни конечные цели их исполнения.

Можно сказать, что правило, в соответствии с которым налоговые доходы не предназначены для определенных расходов, приобрело характер одного из основополагающих принципов налогообложения. Однако это правило допускает исключения в виде установления целевых налогов.

Налог как юридический механизм не имеет непосредственной цели собрать конкретную сумму, необходимую для покрытия расходов. Эти расходы могут заранее планироваться, но предполагаемая сумма расходов не оказывает императивного воздействия на налогообложение. Размер собираемых налогов зависит от правил, установленных в законе о налоге, а не в законе о бюджете и, в принципе, не ограничен.

Налоги отличаются от сборов и пошлин. При уплате пошлины или сбора всегда присутствует специальная цель (за что конкретно уплачивается пошлина) и специальные интересы (плательщик в той или мере непосредственно ощущает возмездность платежа). Налоги тоже могут иметь специальную цель (целевые налоги). Однако налоги никогда не бывают индивидуально (непосредственно) возмездными.

Функции любой экономической категории раскрывают ее сущность, внутреннее содержание и значение. Функция налога — это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов.

Налогам присущ обязательный и принудительный характер изъятия платежей в бюджет. Именно устойчивость делает налоги основой государственных доходов, позволяет с их помощью покрывать общественные потребности. Данная способность налога определялась как фискальная (от латинского «*fiscus*» - государственная казна) функция, которая долгое время была достаточной для выражения сути и назначения налога. В тоталитарных и экономически слабых государствах, как правило, фискальная функция налога превалирует над остальными. Тяжесть налогового бремени и полная подчиненность налогообложения интересам государства приводит к тому, что налогоплательщики не только не выполняют возложенных на них налоговых обязательств, но и изыскивают законные и незаконные пути ухода от налогов.

По мере становления и развития товарно-денежных отношений, экономического обособления хозяйствующих субъектов возникает необходимость то стимулировать, то сдерживать воспроизводство, воздействовать на платежеспособный спрос населения, способствовать воспроизводству и оптимальному размещению капитала. Все это делается с помощью налогов.

Положения о функциях системы налогообложения до настоящего времени составляют предмет научных дискуссий. В экономической литературе приводятся самые разные трактовки налоговых функций. Базовую основу функционального проявления системы налогообложения составляют функции финансов как всеобщей экономической категории распределения. Обще-признанными являются распределительная и контрольная функции финансов, в рамках каждой из которых формируются функции налоговых отношений, реализующие главное предназначение налога: обеспечивать доходы государства без ущерба для развития бизнеса.

Но теоретическое определение функций, заданное наукой, требует конкретизации этих положений на практике, закрепления их в законах конкретной страны.

В числе налоговых функций обычно выделяются: фискальная, стимулирующая, распределительная, регулирующая и контрольная.

Фискальная функция проявляется в бесперебойном обеспечении государства финансовыми ресурсами, необходимыми для осуществления его деятельности. Это основная функция, характерная для всех государств на различных этапах развития. Последние десятилетия в мировой практике характеризуются резким увеличением налоговых поступлений в бюджет государств. Это связано с ростом объектов производства, развитием научно-технического прогресса, обеспечившими реальными условиями для увеличения национального дохода и, соответственно, повлекшими рост финансовых ресурсов государства в основном за счет налоговых поступлений.

С другой стороны, рост налогов в ряде стран мира привел к увеличению издержек производства, росту цен и удорожанию товаров. Следствием этого стало снижение темпов экономического роста. Чрезмерное налогообложение населения отрицательно отразилось на материальном положении отдельных социальных групп. По этим причинам с середины 80-х

годов намечалось снижение налоговых поступлений, однако их доля в национальном доходе по-прежнему остается высокой.

Фискальная функция налогов отражает форму принудительного лишения юридического или физического лица принадлежащей ему собственности в форме дохода или заработка. Она рассматривается как своеобразный вид «эксплуатации» со стороны государства. Ей присуще единственное свойство — максимальная мобилизация финансовых ресурсов в доход государственного бюджета; оно позволяет бесперебойно обеспечивать доходную часть бюджета.

Оценить роль налогов в формировании бюджетных доходов можно, выявив соотношение между суммой налоговых поступлений в бюджет, суммой нескольких налогов, сгруппированных по определенным классификационным признакам, и, наконец, суммами отдельных налогов, с одной стороны, и общей величиной бюджетных доходов — с другой. Удельный вес той или иной налоговой группы, вида налога свидетельствует о значительности их роли в формировании доходов бюджета. Этот анализ проводится в динамике, в сопоставимых ценах, что позволяет определить значение налогообложения в стабилизации бюджетной политики, выявить роль налогов в решении социальных задач.

Фискальной функции противоположно стимулирование лучшего и более эффективного использования имеющихся ресурсов — труда, капитала, природных ресурсов. А налогообложение как сфера перераспределительных финансово-бюджетных отношений несет в себе стимулирующие начала. Экономические стимулы заложены и в фискальной функции, так как сформированные преимущественно налоговым методом бюджетные ресурсы предназначены для развития непромышленной сферы, обеспечения потребностей науки, здравоохранения, культуры и других общественных потребностей. Разумное целевое использование бюджетных ресурсов стимулирует общественный прогресс. Но такое стимулирование производства осуществляется опосредованно и, случается, проявляется через многие годы. В производстве создаются финансовые ресурсы для развития всех сфер деятельности, а поэтому производство — главный объект налогового стимулирования.

Это значит, что налог обладает самостоятельной *стимулирующей функцией*. Исходя из понятия стимула, означающего побуждение к действию, можно заключить, что побудить можно и поощрив, и наказав. Применение в налогообложении поощрений или санкций представляет собой стимулирующее действие, поскольку каждый из методов используется как реакция на состояние той или иной сферы финансово-хозяйственной деятельности, объективно требующее определенного вмешательства.

Стимулирующая функция налогов реализуется через систему льгот, исключений, преференций (предпочтений), увязываемых с льготно образующими признаками объекта налогообложения. Она проявляется в изменении объекта обложения, уменьшении налогооблагаемой базы, понижении налоговой ставки и др.

Существуют следующие виды льгот: необлагаемый минимум объекта; изъятие из обложения определенных элементов объекта; освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков; понижение налоговых ставок; целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты в форме отсрочки взимания налогов; прочие налоговые льготы.

Преференции могут устанавливаться в виде инвестиционного налогового кредита и целевой налоговой льготы для финансирования инвестиционных и инновационных затрат.

Целевая налоговая льгота, в отличие от инвестиционного кредита, может предоставляться любому хозяйствующему субъекту органами власти на взаимовыгодной основе, но в пределах суммы налоговых поступлений в бюджет.

Вместе с этим стимулирующая функция налогов реализуется через стимулирование более эффективного использования природных ресурсов, земли, минерально-сырьевых ресурсов. С другой стороны, посредством этих налогов одновременно происходит воспроизводство природных ресурсов и земли, то есть налоги могут одновременно выполнять воспроизводственную функцию. В этом своем качестве они имеют четко выраженную отраслевую принадлежность.

Для стимулирующей функции, в отличие от фискальной, характерны две основные черты: во-первых, стимулирование социально-экономической деятельности приоритетных для государства направлений через различные виды льгот по налогам и преференции. Никакая другая функция налогов не обладает непосредственно стимулирующими свойствами, и еще только фискальная функция способствует мобилизации и аккумуляции финансовых ресурсов в централизованном фонде государства.

Из сущности налогов *вытекает распределительная, а точнее перераспределительная функция*, которая обеспечивает процесс перераспределения части совокупного общественного продукта, главным образом чистого дохода, и направление части его на расширенное воспроизводство израсходованных факторов производства (капитала, труда, природных ресурсов), а другой его части — в централизованный фонд государственных ресурсов, то есть в бюджет государства, в форме налогов. В этой функции реализуется общественное назначение налогов как особого централизованного инструмента распределительных отношений: через налоги идет формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе, необходимых для осуществления собственных функций государства - политических, оборонных, внешнеэкономических, социальных, природоохранных и др.

Формирование доходов государственного бюджета на основе стабильного и централизованного взимания налогов превращает само государство в крупнейший экономический субъект.

Распределительная функция налогов носит объективный характер, как объективно и само существование и функционирование государства. Она возникла вместе с появлением государства, поскольку ему для выполнения своих функций требовались средства, и они изымались в форме налогов.

Распределительная функция налогов обладает рядом свойств, характеризующих многогранность ее роли в воспроизводственном процессе. Изначально она носила сугубо фискальный характер, но с развитием государства стала активно участвовать в организации хозяйственной жизни и развитии экономики. У этой функции появилось регулирующее свойство, которое реализуется через налоговый механизм. Сегодня регулирующие функции государства настолько велики, что можно рассматривать отдельно эти процессы как проявление *регулирующей функции налогов*. Обосновано это тем, что налоги, активно участвуя в перераспределительном процессе, оказывают серьезное влияние на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения. Необходимость регулирования экономических процессов порождена функциями государства по регулированию экономики. Экономические функции государства усложняются и получают развитие в рыночных условиях, предполагающих свободу хозяйствующих субъектов, расширение их прав, рост самостоятельности и, одновременно, ответственности за результаты производства.

Регулирующая функция неотделима от других функций, в частности фискальной. Расширение налогового метода изъятия и мобилизации государством части дохода хозяйствующих субъектов происходит при постоянном соприкосновении с последними в процессе производства. Внутреннее единство функций не исключает противоречий между ними, заложенных в самой сущности налогов.

Каждая функция отражает определенную сторону налоговых отношений: фискальная — отношение налогоплательщика к государству, основанное на максимальной мобилизации ресурсов в бюджет; регулирующая — отношение государства к налогоплательщику в процессе создания благоприятных условий для развития экономики. В результате в фискальной функции, благодаря которой государство снабжается финансовыми ресурсами, заложено противоречие между необходимостью постоянного и все большего увеличения доходной базы государства и ограниченными возможностями юридических и физических лиц в обеспечении такого увеличения. Противоречивость регулирующей функции состоит в том, что реальная потребность государственного вмешательства в процесс производства через рост налогового пресса должна ограничиваться возможностями экономики, иначе могут последовать замедление экономического роста и даже необратимые процессы. Через взаимосвязь и взаимодействие этих противоре-

чий должен достигаться оптимальный баланс интересов государства (в росте доходов бюджета) и хозяйствующих субъектов (в повышении эффективности и доходности производства).

Несмотря на то, что функции налогов взаимосвязаны и взаимообусловлены, каждая из них имеет определенные границы самостоятельности и обособленности. Так, акцизы на табак и алкогольные напитки преследуют в основном фискальные цели, а налог на землю имеет в большей мере стимулирующую цель.

Осуществляя налоговое регулирование, государство проводит всесторонний экономический анализ экономических систем и осуществляет налоговый контроль. Любое экономическое и, в частности, налоговое регулирование предполагает ряд действий, которыми являются экономический анализ и контроль.

Налогам, как и финансам, присуща *контрольная функция*, которая способствует количественному и качественному отражению хода распределительного процесса, позволяет контролировать полноту и своевременность налоговых поступлений в бюджет, и, в конечном счете, позволяет определять необходимость реформирования налоговой системы.

Если рассматривать фундаментальные принципы налогообложения, то набор конкретных налоговых форм (видов налогов) при разработке налоговой концепции должен быть сориентирован на главную цель — равномерное разложение налоговой нагрузки между плательщиками и государством. Должно быть установлено максимально возможное равновесие между группами прямых и косвенных налогов, между фискальной, стимулирующей и регулирующей функциями, имея в виду, что косвенные налоги преследуют фискальные цели, а прямые налоги — стимулирующие.

На различных этапах развития общества роль регулирующей функции менялась. На ранних периодах его развития влияние налогов на производство носило ограниченный характер. В период перехода к развитому капитализму, вызванного ростом производительных сил, были созданы объективные предпосылки и потребность в более масштабном государственном регулировании экономических отношений.

Налоги как орудие экономической политики

В какой мере налоги могут служить орудием экономической политики?

В научной литературе по этому вопросу высказываются различные мнения. Классики политической экономии - А.Смит и, в особенности, Д.Рикардо — относились, в общем, отрицательно к мысли об использовании налогов в качестве орудия активной экономической политики. Этому же мнению придерживаются и некоторые новейшие авторы - П.Леруа-Вольте, Стурм и др¹. Наоборот, А.Вагнер выдвинул так называемую социально-политическую теорию, по которой налоговая политика должна преследовать не только фискальные, но и социально-политические цели. «Наряду с ближайшей, чисто финансовой, целью налога, — говорит А.Вагнер,— может быть различаема и поставлена еще другая цель: осуществлять с помощью налога регулирующее вмешательство в распределение народного дохода и народного имущества, в общем, так, чтобы произошло изменение в том распределении, которое происходит в условиях свободного обмена. Я не только твердо придерживаюсь этой точки зрения вопреки всякой полемике, но даже расширяю теперь эту вторую цель в том направлении, что считаю, что регулирующим образом можно вмешиваться также и в употребление отдельного дохода и имущества. Из этой установки указанной второй цели вытекает расширенное или, если угодно это назвать, таким образом, второе понятие налога, социально-политическое понятие наряду с чисто финансовым»².

Это расхождение мнений в интересующем нас вопросе связано, прежде всего, с расхождением мнений в вопросе о том, как далеко должно простираться вмешательство

¹ Тривус А.А. Налоги, как орудие экономической политики. - Москва, 1925. - с.6-7

² Энциклопедия «Общего аудита». - в 2-х т., - Москва, «Дело и сервис», 1999. Т.1. - 456с., Т.2. - 465с.

государства в хозяйственную жизнь. Классики политической экономии, будучи сторонниками индивидуалистической точки зрения, были противниками вмешательства государства в хозяйственную жизнь. Поэтому они были и против осложнения задач налоговой политики чисто экономическими функциями. Наоборот, Вагнер является сторонником расширения вмешательства государства в хозяйственную жизнь, почему и налоги, с его точки зрения, должны выполнять помимо фискальных функций еще известную экономическую роль.

Мысль Вагнера о том, что налоги могут исправлять неравномерность в распределении народного богатства в капиталистическом обществе, подлежит, конечно, спору. Но для нас в данном случае важно не это положение Вагнера, а важно то, что он расширяет функции налога, выдвигая ту точку зрения, что налог является не только фискальным инструментом, но и средством для сознательного или преднамеренного воздействия на хозяйственную жизнь.

В зависимости от того, как решается вопрос о границах вмешательства государства в хозяйственную жизнь — в сторону ли его сужения или, наоборот, в сторону его расширения, и экономические функции налога либо суживаются, либо расширяются. Так, например, в условиях частнокапиталистического строя, где задача накопления выполняется почти исключительно частными хозяйствами, налоги, очевидно, не могут играть сколько-нибудь крупной роли в деле аккумуляции накопления. Наоборот, в условиях советского строя, отличающегося самым широким вмешательством государства в хозяйственную жизнь, они начинают выполнять эту роль в самой широкой мере. Но все-таки даже при максимальном сжатии функций государственного управления налог не перестает оказывать то или иное влияние на хозяйственную жизнь, т. е. не перестает быть экономическим орудием. А с другой стороны, и при системе самого широкого вмешательства в хозяйственную жизнь может возникать вопрос о том, насколько целесообразно пользоваться налогом как средством для достижения тех или иных целей экономической политики, не связанных прямо с задачей извлечения средств из населения. Другими словами, от большего или меньшего расширения функций государственного управления зависит и большее или меньшее расширение экономических функций налоговой системы, но, как при системе широкого вмешательства государства в хозяйственную жизнь, так и при отсутствии такого вмешательства налог всегда оказывает то или иное действие на экономику, и в этом смысле всегда является известным экономическим орудием, хотя отсюда не следует, что этим орудием целесообразно пользоваться во всех случаях.

Налог выполняет две основные функции — функцию аккумуляции (собирания) денежных средств и функцию их перераспределения. Впрочем, что касается перераспределения средств, то оно является функцией не столько налога, сколько бюджета (в его расходной части) через который проходят суммы, собранные с помощью налога. Налог же, как таковой, оказывает влияние на хозяйственную жизнь главным образом через самое взимание средств.

Функция аккумуляции (собирания) и функция перераспределения средств находятся в тесной связи между собой, причем действие налога, как аккумулятора, может, если не с частнохозяйственной, то с общей народнохозяйственной точки зрения, существенно видоизменяться или даже совершенно парализоваться действием его, как перераспределителя. Так, например, — если государство изымает у населения известную сумму средств, то это причиняет ущерб народному хозяйству. Но если эта сумма обращается на уплату процентов и погашения по государственным займам, размещенным внутри страны, то таким путем с народнохозяйственной точки зрения указанный ущерб полностью компенсируется. Больше того, народное хозяйство от такого перераспределения средств может даже выиграть, так как имеется основание с достаточно большой долей вероятности предполагать, что суммы, выплаченные по займам, будут снова помещены в какие-либо капитальные вложения, в то время как та или иная часть средств, взятых у населения для покрытия этих платежей, будет оторвана от потребления³. То же самое имеет место в том случае, если государство обращает собранные с помощью налога суммы на строго производительные цели.

Это показывает, что мы не можем составить себе правильного представления об экономическом действии налогов, не изучив расходной части бюджета, т. е. не изучив того, на какие

³ Ходов Л.Г., Худолеев В.В. «Налоги и налогообложение». — Москва, «ИНФРА-М», 2002. - с.304

цели расходуются собранные с помощью налогов суммы. Но при всем том и, то действие налогов, которое они оказывают на хозяйственную жизнь через самое изымание средств, нуждается в самостоятельном изучении, так как оно далеко не всегда компенсируется последующим перераспределением средств даже с общей народнохозяйственной точки зрения, еще менее с точки зрения отдельных классов населения и, наконец, еще менее с точки зрения отдельных лиц и хозяйств.

Если отдельных случаях действие налога, как аккумулятора, и может быть парализовано последующим действием его как перераспределителя (да и то преимущественно лишь с общей народнохозяйственной точки зрения), то по общему правилу налог все-таки оказывает то, или иное влияние на хозяйственную жизнь. В самом деле, налоги извлекают такую большую долю дохода из народного хозяйства, они так глубоко вклиниваются в хозяйственную жизнь, что не влиять на нее они, конечно, не могут. Если даже налог вводится по чисто фискальным соображениям, он все же является тем новым искусственным фактором, который вторгается в прежние хозяйственные отношения и приводит к их перестройке, влияя на цены и прибыль, производство и потребление как облагаемых, так, отчасти, и необлагаемых товаров.

Как показал еще Ф.Кенэ в своей знаменитой «Экономической таблице», налоги являются одним из факторов, влияющих на процесс воспроизводства капитала. По мысли Ф.Кенэ, правильно организованный налог должен взиматься за счет чистого продукта, получаемого от земли и распределяемого между тремя собственниками: государством, владельцами земель и лицами, имеющими право на получение десятины. Но налог, ни в каком случае не должен ложиться на издержки воспроизводства, так как в этом случае он разоряет земледельца, собственника и государство и вырождается в средство грабежа⁴.

Если налог поглощает только известную долю прибыли предприятий, то он, конечно, не препятствует воспроизводству капитала, хотя сокращение возможного накопления будет и в этом случае задерживать рост производства (что, в конце концов, должно отразиться и на рабочем классе, так как будет препятствовать увеличению спроса на рабочие руки). Но, если налог будет поглощать всю прибыль предприятий, а тем более, если он затронет самый капитал предприятий, он сделает невозможным не только расширенное, но даже и простое воспроизводство капитала. А подобные случаи, если не в отношении всей массы предприятий, то в отношении некоторых или даже многих из них всегда могут иметь место в действительности.

Налогообложение как социальный институт выражает отношения между личностью и обществом по поводу выполнения гражданами конституционной обязанности уплачивать законно установленные налоги. Статья 73 Конституции Азербайджанской Республики гласит: «Выплачивать установленные законом налоги и другие государственные сборы в полном объеме и своевременно является долгом каждого. Никто не может быть принужден выплачивать налоги и другие государственные сборы при отсутствии предусмотренных законом оснований и сверх объема, указанного в законе».

Налоговое поведение и социальные последствия, обусловленные действием социального механизма в сфере финансов, в частности налогообложения, в значительной степени зависят от определения понятия налога в законодательном акте.

Имеются основания не согласиться с дефиницией. Дефиниция (лат. definitio) - краткое научное определение какого-либо понятия, существенных признаков предмета, явления; раскрытие понятия путем перечисления его признаков, налога, данной в Налоговом Кодексе Азербайджанской Республики, и констатировать необходимость ее уточнения. Дефиниция, данная в Налоговом Кодексе – «Налог — это обязательный, индивидуальный и безвозмездный платеж, перечисляемый в государственные и местные бюджеты, в форме отчуждения находящихся в собственности налогоплательщиков денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципалитетов».

⁴ Ходов Л.Г., Худолеев В.В. «Налоги и налогообложение». – Москва, «ИНФРА-М», 2002. - с.304

Налоги возникли с появлением государства и были обусловлены необходимостью формирования централизованного фонда средств для осуществления его деятельности.

1. «Налоги ... представляют собой публично-правовой источник дохода в наиболее чистом его виде: это принудительные сборы, взимаемые государством или местными союзами с подданных и находящихся на его территории лиц не в силу тех или иных услуг, а в силу финансовой власти взимающего налог публичного союза...». Приведенное определение налогов, характеризующее их содержание, в основе которого лежит теория коллективных (общественных) потребностей в связи с появлением и развитием идей о правовом государстве, трактует налог как обязанность, вытекающий из самой идеи государства, и предполагает достаточно высокий уровень общественного сознания. Финансовой наукой сформулированы признаки налога, которые не оспариваются до сих пор, и с позиций, которых мы попытаемся проанализировать дефиницию налога.

Признаки следующие:

1. передача благ из сферы частного хозяйства в публичное;
2. обязательный, основанный на нормах закона характер этой передачи;
3. общая безвозмездность, т.е. удовлетворение с помощью налогов общих, неделимых потребностей публичного союза.

Следует обратить внимание на один момент. При определении налогов как принудительных сборов, с тем чтобы показать новый этап в понимании налогов, а именно, обусловленность их наличием государства, принудительность налога не названа в качестве его признака, отличавшего налог от других понятий. Обязательность налогов выражается в том, что «налог, не происходя из процесса ценообразования и являясь внеэкономическим орудием, всегда навязывается обороту, декретируется извне в силу верховной власти взимающего его союза»⁵.

В теории налогов даны достаточно убедительные аргументы в пользу того, что налог не может трактоваться как обязательный, т.е. неестественный, несвободный взнос.

Приведем достаточно убедительные тезисы из теории налогов.

Первое. «Принудительность налога отличает его от добровольных пожертвований. На практике, впрочем, эта разница не всегда бывает в достаточной степени уловимой, так как так называемые добровольные пожертвования нередко являются только мнимо добровольными, а в действительности носят на себе все черты принудительных сборов. С другой стороны, принудительные сборы могут уплачиваться отдельными лицами добровольно. Например, многие плательщики с полной добросовестностью декларируют весь свой доход для целей обложения его подоходным налогом, хотя без всякого риска могли бы скрыть ту или иную его часть. Вообще рост материального благосостояния и культуры характеризуется повышением т.н. налоговой дисциплины или налоговой морали. Поэтому по мере общественного развития налоги утрачивают характер исключительной принудительности, и уплата их начинает становиться более или менее добровольной».

Второе. Фактически не все установленные налоги уплачиваются организациями и физическими лицами; обязанность наступает при возникновении объекта обложения.

Третье. Принудительность не может быть отличительным признаком налога, так как принудительный характер имеют, например, штрафы, конфискации.

Четвертое. Принудительность не может быть отличительным признаком налога также и потому, что любая обязанность по отношению к государству, в том числе и обязанность, уплачивать налоги, которые являются «фактором власти», обеспечивается механизмом принуждения, так как само государство — это «основное орудие политической власти». Таким образом, в Налоговом Кодексе Азербайджана налог совершенно справедливо не определяется как принудительный платеж.

Конечно, в отношении применения термина «отчуждение» в дефиниции налога можно дискутировать и вполне согласиться с ним с правовой позиции (отчуждение может быть

⁵ Соколов А.А. «Теория налогов». – Москва, «Финансовое изд-во НКФ СССР», 1928

принудительным и не принудительным и т.д.), но обосновать целесообразность использования этого термина в дефиниции налога, который воспринимается сегодня гражданами вполне естественно, с позиций здравого смысла трудно. Термин «отчуждение» согласно словарю русского языка С.И.Ожегова, в значении слова «отчуждать» означает «отбирать у кого-нибудь (имущество) в пользу государства, общественных организаций...»⁶. Здесь уместно привести слова американского просветителя Т.Джефферсона (1743-1826) о том, что «законы пишутся для обыкновенных людей, поэтому они должны основываться на обыкновенных правилах здравого смысла». По выражению австрийского финансиста К.Гокка, «язык закона должен быть языком народа».

Далее, представляется нелогичным сочетание в дефиниции слов «взимание», «отчуждение» и «платеж». Заинтересованному читателю стоит только познакомиться с этимологией данных терминов, чтобы согласиться с этим.

С позиций вышеперечисленных признаков, определенных в финансовой науке, нельзя также согласиться с трактовкой налога как «индивидуально безвозмездного платежа». Этот признак не тождествен признаку «общая безвозмездность». Различие имеет принципиальный характер. В литературе по теории налогов никогда не шла речь об индивидуальной безвозмездности налогов. В процессе развития финансовой мысли дискутировались вопросы об эквивалентности и, далее, безэквивалентности налогов. На протяжении нескольких веков разные школы рассматривали налоги как плату, вносимую каждым гражданином за обеспечение его личной имущественной безопасности, юридическую защиту и т.д., т.е. как эквивалент за оказываемые государством услуги. Это теория обмена и ее варианты - атомистическая теория, теория страховой премии и т.д.⁷ «Появление этих теорий объясняется реакцией против стеснительной правительственной опеки в предшествующие столетия и стремлением ограничить деятельность государства исключительно заботой о внутренней и внешней безопасности». Далее, такое обоснование налогов, являющееся формальным отражением существующих отношений, не признается теоретически правильным, и относительные теории о налогах, основанные на частноправовом взгляде на государство и якобы существующих соглашениях между «королем и подданными», гражданами и государством и сводившиеся к установлению равновесия между суммой уплачиваемых налогов и получаемых от государства услуг, сменяются другими теориями о налогах (теория жертвы, теория коллективных общественных потребностей). Последние исходили из новых воззрений на роль государства, основанных на идеях его правового характера и расширения масштабов деятельности государства, что отражало усложнение общественной жизни, развитие социально-политического направления. Вытекающая из нового понимания роли государства в обществе идея принудительного характера налогов и реализующие ее общие теории о налогах достаточно убедительно доказали отсутствие прямой связи между налогом и индивидуальной выгодой гражданина.

Однако, с точки зрения общественной пользы, следует иметь в виду, что «сумма, полученная от налога, может получить вполне производительное назначение, и в результате этого для всего общества в целом может получиться польза, более или менее эквивалентная сумме платежа». С этим теоретическим положением созвучно и рассуждение одного из авторитетных ученых современности: «На самом деле большая часть государственных расходов оплачивается собираемыми налогами. Именно с этим в значительной мере связан важный элемент принуждения. Это верно, что общество, как целое, само накладывает на себя налоговое бремя; верно и то, что каждый гражданин получает свою долю от государства. Но между этой выгодой и налоговыми платежами нет такой же тесной связи, как в тех случаях, когда какой-нибудь человек опускает пятицентовую монету в автомат с жевательной резинкой или совершает обычную покупку»⁸.

⁶ Павлова Л.П., Удовенко Г.В. «Организация и методика проведения налоговых проверок». – Москва, «Финансовая экономика», 2002. - с.116

⁷ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. - Москва, 2001

⁸ Селигман Э., Стурм Р. «Этюды по теории обложения». - СПб., 1908. - с.89

Возмездность налогов следует и из самой дефиниции, данной в Налоговом Кодексе: налог, взимается в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований и, таким образом, является своего рода платой за принадлежность к «государственному союзу» и пользование «удобствами государственного общежития». Поэтому выделять признак налога как индивидуально безвозмездный платеж, мягко говоря, неточно. Речь может идти только об индивидуальной безэквивалентности или об общей безвозмездности при уплате налога, понимаемой как удовлетворение всеми членами общества потребностей, которые являются неделимыми, т.е. объективно не могут быть результатом добровольных рыночно-меновых отношений. При этом следует иметь в виду, что те или иные виды деятельности государства, осуществляемые за счет налогов, могут приносить и прямую выгоду отдельным категориям плательщиков (бесплатное образование, медицинская помощь и т.д.). Таким образом, налоги, являясь безэквивалентными платежами, имеют возмездный характер, как в общественном аспекте, так и индивидуальном.

Далее, ограничивать роль налогов только финансовыми целями, как следует из дефиниции налога, представляется явно недостаточным. Нельзя сводить роль налогов только к финансовой стороне. Приведем из теории налогов следующее уточняющее положение: «Налоги взимаются по общему правилу для покрытия государственных расходов. Но в некоторых случаях они вводятся не по фискальным соображениям, а для осуществления тех или иных целей экономической политики и государственного управления вообще». Созвучны с этим положением и слова академика Б.Н.Топорнина, директора Института Государства и Права РАН: «Роль налогов в жизни страны учтена еще далеко не в полной мере и нуждается в более точном раскрытии». Экономическая политика в странах с развитой рыночной экономикой успешно реализует регулируемую роль налогов. В современном мире налоги рассматриваются не только с позиции фискальных интересов, но и с точки зрения их воздействия на экономику, на рынок и т.д. Указание в дефиниции налога целей, на которые взимаются налоги, излишне, поскольку налоги появились с возникновением государства, являются его атрибутом.

Нельзя согласиться с дефиницией налога, в том, что налогам присуща только денежная форма. Небезынтересно в этом плане положение из теории налогов: «...Новейшее экономическое развитие действительно приводит к тому, что денежные налоги становятся почти единственной формой обложения, но на более ранних стадиях хозяйственного развития натуральные сборы и повинности везде играли крупную роль... натуральное обложение временно может снова возродиться под влиянием резкого расстройств денежной системы. Ввиду этого было бы правильнее не ограничивать понятие налога одними только денежными сборами; все налоги, в какой бы форме они ни взимались, уплачиваются либо деньгами, либо теми или иными благами и услугами, имеющими рыночную оценку».

Далее. Представляется излишним указание в дефиниции налога признака, касающегося принадлежности прав субъектов налоговых правоотношений на имущество. Поэтому нет никакой необходимости «утяжелять» определение налога словами «принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления».

Резюмируя сказанное, следует отметить, что по мере развития общества, расширения государственных задач и функций «в налогах видели нечто иное». Не будет лишним привести здесь часто цитируемое в последнее время положение, характеризующее процесс эволюции представлений о налогах: «Вначале господствующей является идея дара. В средние века индивидуум делает подарок правительству... На второй ступени правительство смиренно умоляло или просило народ о поддержке... На третьей стадии мы встречаемся с идеей помощи, оказываемой государству. На четвертой стадии появляется идея о жертве, приносимой индивидуумом в интересах государства. Он теперь отказывается от чего-либо в интересах общественного блага. На пятой стадии у плательщика развивается чувство долга, обязанности... Лишь на шестой стадии встречаем идею принуждения со стороны государства... На седьмой ... стадии мы видим идею определенной доли или оклада, установленных или исчисленных правительством вне всякой зависимости от воли плательщика»⁹.

⁹ Словарь русского языка / Академия наук СССР. Институт русского языка. - Москва, 1958

И впредь понятие налога будет изменяться, эволюционируя параллельно с развитием общественных потребностей, а также политических, экономических и социальных отношений. По словам известного немецкого философа, исторический опыт развития знания указывает на то, что сущность предмета в диалектическом ее понимании — это есть лишь предел, до которого дошло познание предмета на данной ступени развития знания. Познание мира, как и отдельных его областей и явлений, есть бесконечный процесс углубления знания. А это означает, что сущность может быть менее или более глубокой, и этим, в частности, объясняется смена одних теорий другими - более высокого порядка.

А в настоящее время, по мнению авторов, с учетом достигнутых финансовой наукой знаний о налогах, этой исторической категории, налог — это установленный законом обязательный взнос, осуществляемый организациями и физическими лицами в бюджет государства.

Для информации и размышлений представляем примеры развернутого определения налогов, начиная с XIX столетия, т.е. научного (рационального) периода в развитии финансовой науки.

Определения налогов, данные в энциклопедических и иных изданиях, финансовой и правовой литературе:

«Налоги суть обязательные денежные платежи частных хозяйств, служащие для покрытия общих расходов государства и единиц самоуправления»¹⁰.

«Налоги представляют собой публично-правовой источник дохода в наиболее чистом его виде: это принудительные сборы, взимаемые государством или местными союзами с подданных и находящихся на его территории лиц не в силу тех или иных услуг, а в силу финансовой власти взимающего налог публичного союза»¹¹.

«Налоги — это установленные законом обязательные денежные взносы населения на удовлетворение государственных нужд»¹².

«Налог — есть принудительный сбор, взимаемый государством с отдельного лица для покрытия расходов, вызванных общегосударственными нуждами, без всякого отношения к специальной выгоде»¹³.

«Под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия производимых расходов или для достижения каких-либо задач экономической политики без предоставления плательщикам его специального эквивалента»¹⁴.

«Налог — устанавливаемый государством обязательный сбор, уплачиваемый предприятием, учреждением, населением...»¹⁵.

«Налог — принудительная выплата правительству домохозяйством или фирмой денег (или передача товаров и услуг), в обмен на которые домохозяйство или фирма непосредственно не получают товары или услуги, причем такая выплата не является штрафом, наложенным судом за незаконные действия»¹⁶.

«Налог — обязательное и безвозмездное (в прямом смысле) изъятие средств, осуществляемое государством или местными органами власти для финансирования общественных расходов»¹⁷.

«Налогообложение — обязательный сбор с частных лиц и организаций, осуществляемый государством с целью получения средств для финансирования общественных благ и услуг, а также для контроля величины частных расходов в экономике»¹⁸.

«Налоги — обязательные сборы, взимаемые государством с экономических агентов»¹⁹.

¹⁰ Исаев А.А. «Очерки теории и политики налогов». - Ярославль, 1887

¹¹ Энциклопедия «Общего аудита». - в 2-х т., - Москва, «Дело и сервис», 1999. Т.1. - 456 с., Т.2.- 465с.

¹² Витте С.Ю. «Экономическая история России: Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве...» 1902. Москва, 1997

¹³ Словарь русского языка / Академия наук СССР. Институт русского языка. - Москва, 1958

¹⁴ Самоев Р.Г. «Общая теория налогов и налогообложения». - Москва. «Приор», 2000, - с.347

¹⁵ Словарь современной экономической теории Макмиллана. - М.: ИНФРА-М, 2003, стр. 459

¹⁶ Мак-Коннел К.Р., Брю С.Л. «Экономикс». - Москва, «Республика», 1992. - с.249

¹⁷ «Толковый экономический и финансовый словарь». - Москва, 1994

¹⁸ Словарь современной экономической теории Макмиллана. - М.: ИНФРА-М, 2003, стр. 459

¹⁹ Экономическая энциклопедия / Институт экономики РАН. - Москва, 1999

Как видим, определений налога в разных литературах приводится достаточно много.

На современном этапе развития финансовой мысли налог определяется и как платеж, и как взнос, и сбор, и плата, и выплата. Авторы дефиниций наделяют налоги разными признаками, функциями, ролью и т.д. Вся эта «мозаика» свидетельствует о различиях в понимании сущности налогов. Не случайно еще Альберт Эйнштейн отмечал, что самая сложная для понимания в мире вещь — это система налогов.

Отметим, что фискальные функции налога не отделимы от его экономических функций. Если даже налог вводится по чисто фискальным соображениям, он неизбежно оказывает то или иное влияние на хозяйственную жизнь, на производство и потребление. Другими словами, уже при выполнении своих фискальных функций налог неизбежно порождает ряд экономических эффектов.

Но этого никто и не отрицает среди финансистов. Ни профессор Лотц в германской литературе, ни профессор П.П.Гензель в русской литературе, довольно отрицательно относящиеся к внесению побочных целей в обложение, ни другие сторонники этой же точки зрения, разумеется, не отрицают того, что налог всегда оказывает то или иное влияние на хозяйственную жизнь. Но они возражают против того, чтобы налог использовался для достижения таких задач экономической политики, которые не связаны прямо с его фискальной функцией. С их точки зрения налог должен являться орудием экономической политики лишь постольку, поскольку он выполняет свою главную задачу извлечения средств из населения.

Так, по нашему мнению, должна быть сформулирована сущность спора о побочных целях в обложении. Но, если вопрос ставится, таким образом, то в таком случае нельзя не признать, что многие доводы противников побочных целей в обложении заслуживают внимания.

В самом деле, налог, безусловно, может служить орудием для достижения различных экономических и социально-политических целей. Однако не следует забывать, что это орудие, во-первых, не единственное, во-вторых, не наиболее совершенное и, в-третьих, ограниченное по силе своего действия.

Принципы построения налогообложения и налоговой системы

Принципы, как исходные, основополагающие положения любого процесса и системы, позволяют характеризовать налоговую систему с различных сторон, анализировать ее по различным показателям и критериям в интересах оптимизации, эффективности и экономической целесообразности построения новой системы.

Принципы, лежащие в основе налогообложения, можно разделить на две группы:

- принципы, определяющие отношение субъекта налога к налогообложению вообще;
- принципы, определяющие построение налоговой системы, в частности.

Среди множества принципов, положенных в основу налогообложения, можно выделить наиболее характерные, существенные, к которым можно отнести следующие:

- однократность обложения объектов налоговыми платежами;
- всеобщность охвата налогообложением или обязательность уплаты налога;
- безвозмездность отчисления (изъятия) части дохода у субъекта налога в бюджет соответствующего территориального образования;
- добровольность уплаты и исчисления налога;
- установление минимума, свободного от обложения налогом;
- возвратность налога субъекту налога;
- территориальность налогообложения;
- умеренность распределения налогов;
- равномерность распределения налогов;
- справедливость налогообложения;
- социальная справедливость налогообложения;
- пропорциональность взимания налога;

- прогрессивность взимания налога;
- дифференцированность взимания налога;
- регрессивность взимания налога;
- самообложение налогом;
- резидентство или территориальность проживания субъекта налога;
- сбалансировать финансовых интересов государства и налогоплательщика;
- минимизация поступления налоговых средств в бюджет для покрытия расходов и др.

Принцип однократности налогообложения означает, что один и тот же объект налогообложения может облагаться налогом (сбором) только одного вида и только один раз за установленный законом налоговый период. В частности, налог на добавленную стоимость и налог с продаж, являясь косвенными видами налогов, дублируют друг друга, и оба налога взимаются с одного и того же объекта налогообложения.

Принцип всеобщности охвата налогами или обязательности участия каждой организации и каждого гражданина государства, являющихся субъектами налога, в поддержании государства частью своих доходов означает, что каждый субъект налога обязан безвозмездно передавать государству часть своих доходов в соответствии с законодательными нормами.

Принцип безвозмездности отчисления (изъятия) части дохода субъектом налога в бюджет соответствующего территориального образования означает, что налогоплательщик передает часть личного дохода государству безвозмездно и из этой части никакая часть не возвращается субъекту налога, и никакие льготы ему не предоставляются взамен уплаты налога.

Принцип добровольности уплаты налога не является, по своей сути, добровольным, а носит не только обязательный, но и принудительный характер.

Добровольность можно рассматривать только под углом зрения добровольности исчисления сумм платежей по налогам в соответствии с налоговым законодательством. И, следовательно, данное положение не может быть положено в качестве принципа в систему налогообложения, хотя он и указывается в Налоговом Кодексе Азербайджанской Республики.

Принцип возвратности или обеспеченности государством определенной части населения определенным набором «неделимых благ» (в виде пенсий, пособий, стипендий и т.д.) за счет налогов, поступающих в соответствующий бюджет территориальных образований, означает, что налоги должны быть использованы во благо общества и государства, в их интересах, но никоим образом не в ущерб обществу и экономическому развитию государства.

Принцип территориальности налогообложения субъектов налога как юридических и физических лиц означает, что налогом облагаются только те доходы (объекты налогообложения) налогоплательщиков, которые связаны с деятельностью на территории данного государства, а доходы, полученные ими за пределами территории данного государства, налогами не облагаются.

Принцип справедливости налогообложения субъектов налога означает, что каждый налогоплательщик должен платить с дохода только законно установленную часть своего дохода. Принцип справедливости не носит дискриминационного характера по отношению к субъекту налога. Принцип справедливости требует недопустимости установления дифференциации ставок для отдельных субъектов налога, предоставления льгот отдельным налогоплательщикам или группам в зависимости от форм собственности, гражданства или место происхождения капитала или предоставления аналогичных льгот отдельным территориальным образованиям.

Принцип социальной справедливости налогообложения по отношению к субъектам налога означает, что организации и граждане с большими доходами должны нести большее налоговое бремя, чем организации и граждане с малыми доходами, в том числе с учетом налоговых льгот, что будет способствовать улучшению общего благосостояния наименее обеспеченной части населения государства. Критерием принципа может выступать платежеспособность субъекта налога, т. е. соразмерность взимаемых платежей реальным доходам с учетом развития организации или семейного прожиточного минимума и возможностей нести налоговое бремя платежей в фонд государства.

Платежеспособность субъекта налога \otimes_n определяется разностью между суммами доходов и

расходов за определенный период (месяц, квартал, год) и ее сопоставлением с существующей налоговой ставкой K_n , определенной законодательством для данного вида налога, которая может быть рассчитана из выражения

$$K_n \leq \otimes_n = \frac{100(D - P)}{D} \quad (1.1)$$

где D - суммарный доход субъекта налога, полученный за отчетный период (месяц, квартал, год);

P - суммарный расход субъекта налога за аналогичный период.

Идея справедливости налогообложения ставит проблему необходимости минимума дохода, свободного от обложения налогом. Таким минимумом обложения налогом может выступать критерий среднего прожиточного (месячного, годового) минимума члена семьи или семьи в целом. Хотя данный принцип противоречит принципу всеобщности обложения, но он отвечает в полной мере принципу социальной справедливости, что обеспечивает гражданину человеческое существование в обществе.

Принцип пропорциональности взимания налогов с субъекта налога означает, что с каждого налогоплательщика взимается единый процент налога с предмета обложения (дохода), т. е. взимание налога производится в равных долях от дохода. Данный принцип находится в противоречии с принципом социальной справедливости.

Принцип прогрессивности взимания налогов с субъектов налога означает, что с ростом доходов налогоплательщиков растет и процент изъятия, образуя шкалу ставок с прямой или сложной прогрессией. Простая прогрессия предполагает рост налоговой ставки по отношению ко всему объекту обложения (доход), а сложная - деление объекта обложения на части, из которых каждая последующая часть облагается повышенной ставкой. Принцип прогрессивности находится в противоречии с принципом пропорциональности, но не противоречит принципу социальной справедливости.

Принцип дифференцированности взимания налогов с субъектов налога предусматривает установление дифференцированных ставок налогов и налоговых льгот в зависимости от форм собственности, гражданства и места происхождения капитала, носит дискриминационный характер и находится в противоречии с принципом пропорциональности взимания налогов.

Принцип регрессивности взимания налогов с субъектов налога означает, что процент изъятия налога сокращается по мере увеличения дохода. Принцип находится в противоречии с принципом справедливости взимания налогов и другими принципами.

Принцип самообложения заключается в том, что субъект налога самостоятельно подсчитывает сумму налога с учетом всех вычетов налоговых окладов (льгот), разрешенных законодательством, заполняет декларацию (баланс) и представляет ее в налоговый орган, самостоятельно уплачивает оценочную сумму налога, а налоговый орган контролирует правильность уплаты.

Принцип соразмерности взимания налога с дохода субъекта налога означает, что налог с дохода налогоплательщика не должен взиматься, если его доход не превышает прожиточного (семейного) минимума. Принцип находится в согласии с принципом социальной справедливости.

Принцип резидентства, или территориальности проживания субъекта налога, предусматривает деление всех налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов (резидент физическое лицо, проживающее более 182 дней в календарном году на территории государства), т. е. в системе налогообложения действует принцип проживания или нахождения субъекта налога на территории данного государства. Резиденты подлежат налогообложению по всем источникам доходов, полученных в своей стране и за рубежом, а нерезиденты - платят налоги с источников доходов, полученных на территории только данной страны.

Принцип необходимого минимума поступлений средств от субъектов налога в бюджет соответствующего территориального образования для покрытия расходов заключается в том, что сумма собираемости по всем видам налогов в бюджеты соответствующих территориальных образований должна удовлетворять требованию выполнения данным территориальным

образованием своих задач (функций) за счет поступления налоговых средств в бюджет, т. е. обеспечивать все необходимые расходы, связанные с обеспечением общества и выполнением планов развития экономики, за счет налоговых поступлений. Критерием принципа может выступать реально возможная сумма собираемости, поступающая в бюджет и идущая на покрытие расходов:

$$D_{бр} = D_{нр} + D_{\delta} \quad (1.2)$$

$$D_c = D_{нр} \times K_c \quad (1.3)$$

$$D_c = K_c \times (D_{\delta} - D_{\delta}) \quad (1.4)$$

$$D_{\delta} = \frac{D_c}{K_c} + D_{\delta} \quad (1.5)$$

где: $D_{бр}$ - общая расчетная сумма бюджета соответствующего территориального образования, необходимая для выполнения им своих задач (функций);

$D_{нр}$ - расчетная сумма средств, поступающая в бюджет соответствующего территориального образования за счет налоговых поступлений с субъектов налога на момент расчета;

D_{δ} - сумма средств, поступающая в бюджет соответствующего территориального образования за счет неналоговых поступлений;

D_c - реально возможная сумма налогов, поступающая в бюджет соответствующего территориального образования с учетом собираемости налогов с субъектов налога на год расчета;

K_c - коэффициент, учитывающий собираемость налогов налоговыми органами (определяется опытным путем как среднее арифметическое собираемости налогов за несколько лет);

D_{δ} - общая сумма, которую получает бюджет территориального образования в результате сбора налогов, т.е. это реальный налог.

Данный принцип является основным для установления определенного количества видов налогов и их налоговых ставок в государстве, для определения объектов налогообложения и субъектов налога.

Впервые принципы налогообложения сформулировал Адам Смит в своей работе в 1776 году, в «Исследование о природе и причине богатства народов», в форме четырех положений, четырех основополагающих, можно сказать, ставших классическими принципов:

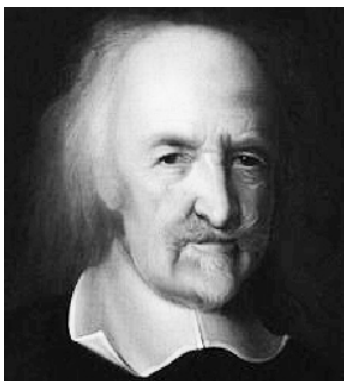
1. *Принцип справедливости.* Подданные государства должны участвовать в покрытии расходов правительства, каждый по возможности, т. е. соразмерно доходу, которым он пользуется под охраной правительства. Соблюдение этого положения или пренебрежение им ведет к так называемому равенству или неравенству обложения.

2. *Принцип определенности.* Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определено для плательщика. Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью.

3. *Принцип удобства.* Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его.

4. *Принцип экономии.* Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству. Обязывая людей платить, он может тем самым уменьшать и даже уничтожать фонды, которые позволяли бы им осуществлять эти платежи с большей легкостью. Неразумный налог создает большое искушение для контрабанды.

Английский философ **Томас Гоббс** (1588 - 1679 гг.) в труде «О государстве» писал: «К равной справедливости относится также равномерное налогообложение, равенство которого зависит не от



равенства богатства, а от равенства долга всякого человека государству за свою защиту. Налоги, которыми верховная власть облагает людей, есть не что иное, как жалованье, причитающееся тем, кто держал государственный меч для защиты людей, занимающихся различными промыслами и ремеслами. Ввиду того что благо, которое всякий при этом получает, есть наслаждение жизнью, одинаково дорогое богатому и бедному, то и долг бедного за защиту его жизни равновелик с долгом богатого, кроме тех случаев, когда богатые, имея на службе у себя бедных, могут быть должниками не только за себя, но и за многих других».

В силу сказанного равенство обложения определяется скорее равенством потребления, чем богатством тех лиц, которые одинаково потребляют. Ибо, на каком основании должен бы быть более обременен тот, кто работает много и, сберегая плоды своего труда, мало потребляет, чем тот, кто, живя беспечно, мало приобретает и расходует все приобретенное; в то время как один получает не больше защиты от государства, чем другой? Когда же налогами облагается то, что люди потребляют, тогда всякий платит соразмерно своему потреблению и государство не терпит убытка от расточительности частных лиц.

Следует иметь в виду еще один аспект данного принципа: является ли справедливой одинаковая шкала налогообложения при разных источниках доходов или же оправдано варьировать уровень ставок в зависимости от характера дохода? Связь налога с платежеспособностью лица означает, что с величиной дохода или имущества должен повышаться и налог. Но механизм увеличения может быть разным. Исторически применяются три способа налогообложения:

- *равный* – со всех налогоплательщиков берется поровну, при этом не применяется во внимание их платежеспособность;
- *пропорциональный* – плательщик уплачивает налог, величина которого прямо пропорциональна сумме получаемого дохода или ценности имущества;
- *прогрессивный* – его применение приводит к увеличению налога при росте дохода или имущества не пропорционально, а прогрессивно.



Идеи А. Смита и других западных экономистов развивал **Николай Тургенев** (1789 - 1871) в опубликованной в 1818 году книге «Опыт теории налогов», где особо выделены, пять главных принципов взимания налогов:

1) равное распределение налогов - налоги должны быть распределены между всеми гражданами в одинаковой соразмерности:

«Пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, то есть доходу. От неравного распределения податей между гражданами рождается ненависть одного класса к другому, от чего происходит и ненависть к самому правительству. Французская революция представляет ужасные примеры того и другого»;

2) определенность налогов - количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей;

3) собирание налогов в удобное время - подать с поземного дохода или с дохода от домов, требуемая в то время, когда сии доходы обыкновенно получаются, есть подать, требуемая в самое удобное время для платящего. Все преимущество податей с потребления состоит в том, что каждый платит их тогда, когда ему заблагорассудится;

4) дешевое собирание налогов - количество жертвований, делаемых народом, должно более равняться доходу, получаемому от того правительством. Правило предписывает правительству старание заботиться о том, чтобы собирание налогов становилось ему сколь возможно дешевле;

5) общее правило при взимании налогов - налог должен всегда быть взимаем с дохода и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались. Обстоятельства делают иногда нарушение сего правила необходимым, иногда извинительным: необходимым при чрезвычайных случаях, когда граждане должны жертвовать всем на пользу общую; извинительным при переходе собственности из одних рук в другие.

Проведенный нами небольшой экскурс в историю развития экономических взглядов принципов налогообложения позволяет сделать вывод о том, что прежние дискуссии актуальны и сегодня.

Азербайджанские ученые на сегодняшний день выдвигают четыре принципа налогообложения (рисунок 1.1)²⁰:

В наибольшей степени современному социально-экономическому положению в Азербайджане и задачам государственной финансовой политики концептуально соответствуют основным принципам построения эффективной системы налогообложения.

Схема 1.1. Современные принципа налогообложения в Азербайджане



1. *Принцип удобства взимания налога.* Согласно данному принципу, взимание налога не должен причинять налогоплательщикам неудобства по условиям места и времени. Здесь речь идет не только об удобствах внесения налогов физическими и юридическими лицами. Современная интерпретация этого введенного в экономическую науку А.Смитом означает поиск решения проблем рационального распределения налогов между категориями плательщиков, территориальное обеспечение бюджетов за счет своевременного поступления налогов, решение социальных задач и т.д.

2. *Принцип экономичности взимания налогов.* Административные расходы по управлению налогами и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальными. Как казус должны восприниматься решения по отмене отдельных налогов на том основании, что затраты на собираемость превышают сумму отсутствия ответственности у законодателей, которые вводят такие налоги.

Расходы государства, направленные на своевременное и полное собиране налогов, резко возрастают, если плательщики допускают образования недоимки по платежам в бюджет. Действительно, система налогообложения не должна оставлять сомнений у налогоплательщика в неизбежности платежа. Штрафы и санкции должны быть такими, чтобы неуплата или

²⁰ Мамедов Ф., Мусаев А., Садыгов М., Рзаев З., Калбиев Я. «Теоретические и методологические основы налогообложения». – Баку, 2001. - 406 с.

несвоевременная и неполная уплата налогов были менее выгодными, чем своевременное законное выполнение обязательств перед налоговыми органами. Между тем проблема собираемости налогов остается актуальной.

3. *Уровень налоговой ставки должен устанавливаться с учетом возможностей налогоплательщика, т.е. уровня доходов.* Налог с дохода должен быть прогрессивным (то есть чем больше доход, тем больший процент от него уплачивается в виде налога). Принцип этот соблюдается далеко не всегда, некоторые налоги во многих странах рассчитываются пропорционально (ставка налога одинакова для всех облагаемых сумм).

4. *Необходимо прилагать все усилия, чтобы налогообложение доходов носило однократный характер.* Многократное обложение дохода или капитала недопустимо. Примером осуществления этого принципа служит замена в развитых странах налога с оборота, где обложение оборота происходило по нарастающей кривой, на НДС, где вновь созданный чистый продукт облагается налогом всего один раз вплоть до его реализации.

5. *Система и процедура выплаты налогов должны быть простыми, понятными и удобными для налогоплательщиков и экономичными для учреждений, собирающих налоги.*

6. *Налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к меняющимся общественно-политическим потребностям.*

Кроме того, схема уплаты налога должна быть доступна для восприятия налогоплательщика, а объект налога должен иметь защиту от двойного или тройного обложения.

Принципов, как и требований к построению системы налогообложения, можно выделить значительное количество, однако среди них наиболее важными являются следующие:

- единства или единой законодательной и нормативно-правовой базы;
- стабильности налогового законодательства;
- рациональности и оптимальности налоговой системы;
- организационно-правового построения и организации налоговой системы;
- единоначалия и централизации управления налоговой системой;
- максимальной эффективности налоговой системы;
- целевого поступления налогов в бюджеты соответствующих территориальных образований и др.

Единство законодательной и нормативно-правовой базы системы налогообложения означает, что все платежи (налоги, сборы, пошлины) устанавливаются централизованно законодательным актом (Налоговым Кодексом или Законом), действующим на всей территории государства (экономическом пространстве), все налогоплательщики, в том числе и территориальные образования, находятся в равных условиях: несут равную повинность и имеют равные права в соответствии с законом.

Принцип стабильности налогового законодательства предполагает не внесение изменений, поправок, дополнений или новых налогов в течение определенного времени, хотя бы одного срока полномочий законодательного собрания.

Построение стабильной налоговой системы с правовым механизмом взаимодействия всех элементов способствует разграничению функций органов государственной власти, обеспечивает государственный и местный бюджеты гарантированными налоговыми источниками доходов в течение периода нахождения налоговой системы в стабильном состоянии.

Если принцип *рациональности* системы означает разумную обоснованность системы с точки зрения ее целесообразности, то принцип *оптимальности* означает, что из всех целесообразных вариантов систем самой наилучшей, отвечающей вышеизложенным требованиям является только одна, которая соответствует критерию оптимальности в качестве критериев оптимальности системы могут выступать требования к системе, которым должна удовлетворять налоговая система. Например, налоговая система должна иметь минимальное или оптимальное количество элементов в своем составе, при которых она обеспечивает максимум или оптимальность собираемости налогов в бюджет соответствующего территориального образования.

Принцип рациональности построения налоговой системы позволяет оптимизировать структуру системы, свести до минимума расходы на ее организационное построение,

содержание, обеспечение и оснащение средствами автоматизации.

Критериями рациональности и оптимальности системы могут служить:

1. Количество налогоплательщиков (граждан), приходящихся на одного налогового служащего из числа задействованных в обслуживании всех налогоплательщиков при условии, что каждым из них обеспечивается собираемость налогов:

$$K_{H1} = \frac{N_H}{N_C \times \lambda_T} \quad (1.6)$$

при $K_C \geq K_P$,

где K_{H1} - количество налогоплательщиков (граждан), приходящихся на одного налогового служащего государства;

N_H - общее число налогоплательщиков (граждан) в государстве;

N_C - общее число налоговых служащих, занятых в налоговой сфере (входящих в налоговую систему);

λ_C - коэффициент уровня автоматизации рабочего места налогового служащего;

K_C - коэффициент, характеризующий собираемость налогов, выраженный в процентах;

K_P - плановый или расчетный коэффициент собираемости налогов за отчетный период, выраженный в процентах.

2. Общее количество налоговых служащих (входящих в налоговую систему) N_C , необходимых для охвата контролем всех налогоплательщиков в стране при условии собираемости налогов:

$$N_C = \frac{N_H}{K_{H1} \times \lambda_T} \quad (1.7)$$

при $K_C \geq K_P$

3. Количество денежных средств, затрачиваемых на организацию, содержание, обеспечение и обслуживание вновь создаваемой (рациональной или оптимальной) системы в сравнении с существующей при одинаковом уровне (коэффициенте) собираемости налогов $K_{C1} = K_{C2}$:

$$K_o = \frac{D_o}{D_c} \approx \begin{matrix} \clubsuit > 1 \leftrightarrow \\ \spadesuit \leftarrow \\ \heartsuit < 1 \uparrow \end{matrix} \quad (1.8)$$

где K_o - коэффициент оптимизации налоговой системы;

D_o - общая сумма средств, расходуемая на содержание и обслуживание (рациональной или оптимальной) предлагаемой системы;

D_c - общая сумма средств, расходуемая на содержание и обслуживание существующей системы.

Если $K_o > 1$, то новая система не рациональна, не оптимальна; при $K = 1$ – системы равнозначны; при $K < 1$ новая система более рациональна и оптимальна по отношению к существующей системе.

Принцип организационно-правового построения и функционирования налоговой системы характеризует разграничение полномочий (прав и обязанностей) между различными уровнями и органами власти по установлению и взиманию платежей при приоритете норм, установленных налоговым законодательством или высшим административным органом власти по отношению к нижестоящему уровню территориального образования.

Данный принцип законодательно предусматривает четкое разграничение налогов по уровням государственной структуры и разграничение налоговых потоков (поступлений) в бюджеты.

Принцип также законодательно закрепляет разграничение прав и обязанностей в вопросах налогообложения по взиманию налогов и сборов, установлению контроля соответствующими органами за уплатой налогов и сборов и взиманию пошлин и т. д.

В соответствии с данным принципом в налоговом законодательстве четко определяются функции каждого элемента налоговой системы.

Принцип единоначалия или централизации управления налоговой системой по взиманию

платежей и контролю за их поступлением в бюджет соответствующего территориального образования предусматривает построение единой централизованной системы с единым органом управления всей системой налогообложения, т. е. объединение всех элементов, входящих в налоговую систему (министерств и ведомств), в единую систему с единым органом управления. Как свидетельствует реальное положение дел, в настоящее время в Азербайджане за взимание и контроль за уплатой налогов – отвечает Министерство Налогов Азербайджанской Республики, Таможенный Комитет Азербайджанской Республики, местные муниципальные органы и, в то время как в США, Великобритании, Германии, Франции и ряде других государств вся налоговая система сосредоточена в едином органе, замыкающемся или входящем непосредственно в состав правительства, которое отвечает за доходность бюджета государства.

Принцип максимальной эффективности налоговой системы заключается в максимуме собираемости налогов при оптимальности или экономичности структуры системы.

Эффективность системы можно характеризовать коэффициентом эффективности $K_{\text{Э}}$, равным

$$K_{\text{Э}} = \frac{D_{\Sigma}}{D_P} \approx \frac{\clubsuit > 1 \leftrightarrow}{\spadesuit \leftarrow} \quad (1.9)$$

$$\frac{\heartsuit < 1 \uparrow}{\blackheartsuit \uparrow}$$

при $K_O \leq 1$,

где D_{Σ} - общая сумма денежных средств, реально собранных в бюджет соответствующего территориального образования за счет платежей;

D_P - расчетная сумма средств, которая должна поступить в бюджет соответствующего территориального образования от всех налогоплательщиков;

$K_O \leq 1$ - коэффициент оптимальности организации налоговой системы.

Если $K_{\text{Э}} > 1$, то это означает, что налоговая система работает эффективно; при $K_{\text{Э}} = 1$ предлагаемая и существующая системы по эффективности одинаковы; при $K_{\text{Э}} < 1$ предлагаемая система уступает по своим параметрам существующей системе и не может быть внедрена в практику.

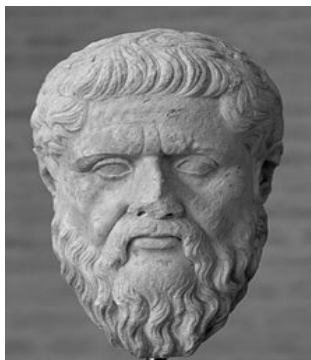
Налоговые органы проводят налоговый контроль в целях обеспечения полного и своевременного взимания налогов. Налоговый контроль является единой системой контроля за учетом налогоплательщиков и объектов налогообложения, а также за соблюдением законодательства о налогах. Налоговые органы осуществляют налоговый контроль посредством учета налогоплательщиков и объектов налогообложения, проверки данных учета и отчетности, опроса налогоплательщиков и других лиц, осмотра помещений, используемых для извлечения дохода и в других формах, установленных Налоговым Кодексом Азербайджанской Республики.

Принцип целевого поступления налогов в бюджет в соответствии с налоговым законодательством означает, что движение денежных средств от налогоплательщиков в бюджет соответствующего территориального образования осуществляется по целевому назначению с целью пополнения бюджета и покрытия расходов. Основное назначение данного принципа, заключается не столько в целевом поступлении или расходовании налоговых средств, сколько в том, что налоговые средства должны расходоваться на решение первоочередных задач и целевых программ, предусмотренных планами развития государства и общества, т.е. в первую очередь - на повышение уровня жизни общества.

ГЛАВА II. ЭВОЛЮЦИЯ НАУЧНОЙ МЫСЛИ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Платон и Аристотель о налогообложении

Платон (др.-греч. Πλάτων, 428 или 427 до н. э., Афины — 348 или 347 до н. э., там же) — древнегреческий философ, ученик Сократа, учитель Аристотеля.



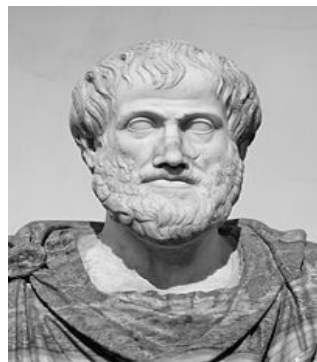
1. «Развитие роскошного образа жизни, начавшееся еще в олигархии, неудержимая потребность в деньгах приводят молодых людей в лапы ростовщиков, а быстрое разорение и превращение богатых в бедняков способствуют возникновению зависти, злобы бедных против богатых и злоумышленных действий против всего государственного строя, обеспечивающего богатым господство над бедными».

Платон. Собрание сочинений. В 4 т. Т. 3. С. 542

2. «Наш набросок законов имел целью сделать людей возможно более счастливыми и дружелюбными. Но разве будут граждане дружелюбны там, где между ними много тяжб и много несправедливостей? Нет, только там они будут дружелюбными, где

несправедливостей всего меньше и где они незначительны. Поэтому мы говорим, что в нашем государстве не должно быть ни золота, ни серебра, ни большой наживы путем ремесел и ростовщичества, ни чрезмерно обширного скотоводства, но должны быть только доходы, доставленные земледелием; да и из них лишь такие, получение которых не вынуждает пренебрегать тем, для чего и нужно имущество». Итак, мы утверждаем, что получивший надел по жребию должен владеть им на указанных условиях. Было бы прекрасно, если бы каждый член колонии обладал и всем остальным имуществом в равной доле со всеми. Но это невозможно: один явится, обладая большим имуществом, другой меньшим. Поэтому, а также по многим другим причинам для удобства и равной доли для всех в государстве надо установить неравный имущественный ценз. Стало быть, должности, подати, распределения и подобающий каждому почет устанавливаются не только по личной добродетели или по добродетели предков, не только по силе и красоте тела, но и по имущественному достатку или нужде. *Платон. Собрание сочинений. В 4 т. Т. 3. С. 195-196.*

3. «Что касается пищи и распределения, доставляемых страной припасов, то правильным здесь было бы, конечно, осуществить порядок, близко напоминающий критский закон (см. *Платон. Собрание сочинений. В 4 т. Т. 4. С.750*). Все эти припасы должны быть всеми разделены на двенадцать частей и соответственно должны потребляться. А каждая двенадцатая - например, пшеницы, ячменя и всего того, что созреет, а также всех тех животных, которые у каждого идут на продажу, - будет, согласно расчету, разделена еще на три части: первая часть назначается для свободнорожденных людей, вторая для их рабов, третья - для ремесленников и вообще чужеземцев, как для тех переселенцев, что поселились у нас из нужды в пропитании, так и для тех, что всякий раз приезжают к нам по государственным или частным делам». *Платон. Собрание сочинений. В 4 т. Т. 4. С. 302.*



Аристотель (др.-греч. Αριστοτέλης; 384 до н. э., Стагира, Фракия — 322 до н.э., Халкида, остров Эвбея) — древнегреческий философ.

Ученик Платона. С 343 до н. э. — воспитатель Александра Македонского. Аристотель был первым мыслителем, создавшим всестороннюю систему философии, охватившую все сферы человеческого развития: социологию, философию, политику, логику, физику.

4. «С сисситиями (В Древней Греции сисситии (греч. *syssitia*) - общественные обеды, проходившие за столами под открытым небом с одинаково скромной пищей для всех) у критян дело обстоит лучше, чем у лакедемонян. В Лакедемонии каждый поголовно должен делать положенный взнос - в противном случае закон лишает его гражданских прав... на Крите сисситии имеют более общенародный характер: от всего урожая, от всего

приплода, от всех доходов, получаемых государством, из взносов, платимых перизками, отчисляется одна часть, идущая на дела культа и на общегосударственные расходы, а другая часть идет на сисситии. Таким образом, все, и женщины, и дети, и мужчины, кормятся на государственный счет». *Аристотель. Сочинения: В 4 т. Т. 4. М.: Мысль, 1983. С. 435.*

5. «Седьмую часть составляют те, кто служит государству своим имуществом и кого вообще мы назовем состоятельными. Восьмую часть образуют те, кто служит народу, то есть занимает государственные должности (без должностных лиц существование государств немислимо); необходимо иметь таких людей, которые могли бы быть должностными лицами, исполнять государственные повинности или непрерывно, или с соблюдением очереди». *Аристотель. Сочинения: В 4 т. Т. 4. М.: Мысль, 1983. С. 494.*

б. «Подобным же образом упразднена была демократия и в Мегарах: демагоги изгнали многих знатных, чтобы иметь возможность конфисковать их имущество; изгнанников этих набралось много; вернувшись, они победили демократов в битве и установили олигархию. То же случилось в Киме при демократии, которую упразднил Фарсимах. Почти таким же образом, как оказывается при ближайшем рассмотрении, происходили государственные перевороты и в остальных местах. То демагоги, желая подольститься к народу, начинают притеснять знатных и тем самым побуждают их восстать, либо, требуя раздела их имущества, либо отдавая доходы их на государственные повинности». *Аристотель. Сочинения: В 4 т. Т. 4. М.: Мысль, 1983. С. 711.*

Примечание в тексте: Государственные повинности (так называемые литургии) выполнялись состоятельными гражданами (оснащение триеры и подбор экипажа для нее, покрытие расходов на постановку хора для драматических представлений и др.). *Аристотель. Сочинения: В 4 т. Т. 4. М.: Мысль, 1983. С. 536.*

7. «Ввиду того что население в крайних демократиях бывает очень многочисленным, в них затруднительно устраивать народные собрания без денежного вознаграждения, а такой порядок там, где у государства нет доходных статей, враждебен знатным: ведь доходы в таком случае неизбежно приходится получать путем установления чрезвычайных налогов, путем конфискации, плохого судопроизводства, а все это ниспровергло уже немалое число демократий.....

Там, где доходные статьи имеются, следует остерегаться поступать так, как теперь поступают демагоги, которые употребляют на раздачи излишки доходов; народ же берет и вместе с тем снова и снова нуждается в том же, так что такого рода вспомоществование неимущим напоминает дырявую бочку. Истинный друг народа должен смотреть за тем, чтобы народные массы не были в сплошном бедственном имущественном положении, которое ведет к тому, что демократический строй становится никуда не годным. Итак, нужно изыскать какие-либо средства к тому, чтобы благосостояние граждан было долговечным. Ввиду того что в этом заинтересованы и состоятельные люди, следует всю сумму, образующуюся от излишка собираемых доходов, распределять между неимущими, особенно если есть возможность собирать столько, чтобы всякий мог приобрести в собственность небольшой участок земли, а если этого нельзя сделать - заняться торговлей или земледелием. Если это не может быть предоставлено всем неимущим, то нужно устраивать очередные раздачи по филам или по каким-нибудь иным подразделениям граждан. В то же время состоятельные люди должны делать денежные взносы на устройство необходимых народных собраний и судебных заседаний; при этом их следует освободить от бесполезных литургий...». *Аристотель. Сочинения: В 4 т. Т. 4. М.: Мысль, 1983. С. 578-579.*

8. «Следует правильно устанавливать все касающееся должностей (archas); без необходимых должностей государство не может существовать, а без должностей, в ведении которых благораспорядок и благопристойность, оно не может хорошо управляться.

Следующая должность - та, к которой относится получение государственных доходов; тех, кто хранит их и распределяет на нужды отдельных отраслей управления, называют аподектами и казначеями». *Аристотель. Сочинения: В 4 т. Т. 4. М.: Мысль, 1983. С. 582-583.*

Мыслители средневековья о налоговых платежах

Макиавелли Никколо (итал. *Niccolò di Bernardo dei Machiavelli*; 3 мая 1469, Флоренция — 21 июня 1527, Флоренция) — итальянский мыслитель, философ, писатель, политический деятель — занимал во Флоренции пост секретаря второй канцелярии, отвечал за дипломатические связи республики, автор военно-теоретических трудов. Выступал сторонником сильной государственной власти, для укрепления которой допускал применение любых средств, что выразил в прославленном труде «Государь», опубликованном в 1532 году.



1. В труде «Государь» в главе III «О смешанных государствах» говорится: «Трудно удержать власть новому государю. И даже наследному государю, присоединившему новое владение - так что государство становится как бы смешанным, - трудно удержать над ним власть, прежде всего вследствие той же естественной причины, которая вызывает перевороты во всех новых государствах. А именно: люди, веря, что новый правитель окажется лучше, охотно восстают против старого, но вскоре они на опыте убеждаются, что обманулись, ибо новый правитель всегда оказывается хуже старого. Что опять-таки естественно и закономерно, так как завоеватель притесняет новых подданных, налагает на них разного рода повинности и обременяет их постоями войска, как это неизбежно бывает при

завоевании...

Начну с того, что завоеванное и унаследованное владения могут принадлежать либо к одной стране и иметь один язык, либо к разным странам и иметь разные языки...

В первом случае удержать завоеванное нетрудно, в особенности, если новые подданные и раньше не знали свободы. Чтобы упрочить над ними власть, достаточно искоренить род прежнего государя, ибо при общности обычаев и сохранении старых порядков ни от чего другого не может произойти беспокойства. В подобных случаях завоевателю следует принять лишь две меры предосторожности:

- во-первых, проследить за тем, чтобы род прежнего государя был искоренен,
- во-вторых, сохранить прежние законы и подати тогда завоеванные земли в кратчайшее время сольются в одно целое с исконным государством завоевателя...

Другое отличное средство - учредить в одном - двух местах колонии. Колонии не требуют больших издержек, устройство и содержание их почти ничего не стоят государю. Если же вместо колоний поставить в стране войско, то содержание его обойдется гораздо дороже и поглотит все доходы от нового государства, вследствие чего приобретение обернется убытком».

2. В главе V «Как управлять городами и государствами, которые, до того как были завоеваны, жили по своим законам» говорится: «Если, как сказано, завоеванное государство с незапамятных времен живет свободно и имеет свои законы, то есть три способа его удержать:

- первый - разрушить;
- второй - переселиться туда на жительство;
- третий - предоставить гражданам право жить по своим законам, при этом обложив их данью и вверив правление небольшому числу лиц, которые ручались бы за дружественность города государю». (Макиавелли Никколо. «Государь»: Пер. с итальянского. - М.: Планета, 1990. С. 15).

3. В главе XVI «О щедрости и бережливости» говорится: «... хорошо иметь славу щедрого государя. Тем не менее, тот, кто проявляет щедрость, чтобы слыть щедрым, вредит самому себе. Ибо если проявлять ее разумно и должным образом, о ней не узнают, а тебя все равно обвинят в скупости, поэтому, чтобы распространить среди людей славу о своей щедрости, ты должен будешь изощряться в великолепных затеях, но, поступая, таким образом, ты истощишь казну, после чего, не желая расставаться со славой щедрого правителя, вынужден будешь сверх меры обременить народ податями и прибегнуть к неблагоприятным способам изыскания денег.

Всем этим ты постепенно возбудишь ненависть подданных, а со временем, когда обеднеешь, - то и презрение...

Итак, раз государь не может без ущерба для себя проявлять щедрость так, чтобы ее признали, то не будет ли для него благоразумнее примириться со славой скупого правителя. Ибо со временем, когда люди увидят, что благодаря бережливости он удовлетворяется своими доходами и ведет военные компании, не обременяя народ дополнительными налогами, за ним утвердится слава щедрого правителя.

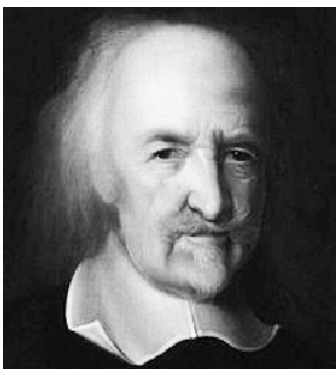
Нынешний король Франции провел несколько войн без введения чрезвычайных налогов только потому, что, предвидя дополнительные расходы, проявлял упорную бережливость. Нынешний король Испании не предпринял бы и не выиграл стольких кампаний, если бы дорожил славой щедрого государя.

Итак, ради того, чтобы не обирать подданных, иметь средства для обороны, не обеднеть, не вызвать презрения и не стать поневоле алчным, государь должен пренебречь славой скупого правителя, ибо скупость - это один из тех пороков, который позволяет ему править». (Макиавелли Никколо. «Государь»: Пер. с итальянского. - М.: Планета, 1990. С. 48).



Фрэнсис Бэкон (англ. *Francis Bacon, 1st Viscount St Albans*; 22 января 1561 — 9 апреля 1626) — английский философ, историк, политический деятель, основоположник эмпиризма.

4. В знаменитом труде «Опыты или наставления нравственные и политические» (1625 г.) говорится: «Налоги, взимаемые с согласия народа, не так ослабляют его мужество; примером тому могут служить пошлины в Нидерландах и до известной степени субсидии в Англии. Заметьте, что речь идет у нас сейчас не о кошельке, а о сердце. Подать, взимаемая с согласия народа или без такового, может быть одинакова для кошельков, но не одинаково ее действие на дух народа. Пусть государства, стремящиеся к могуществу, не дают слишком расплодиться знати и дворянству, ибо простой народ становится при этом тупым и забитым и работает только на господ. Нечто подобное бывает с лесными посадками: если саженцы слишком густы, никогда не получим мы чистого подлеска, а один лишь кустарник». («Все начиналось с десятины»: Пер. с нем./ Общ. ред. и вступ. ст. Б.Е. Ланина. М.: Прогресс, 1992. С. 74).



Томас Гоббс (англ. *Thomas Hobbes*) (5 апреля 1588, Малмсбери, Королевство Англия — 4 декабря 1679, Дербишир, Королевство Англия)—английский философ-материалист, один из основателей теории общественного договора и теории государственного суверенитета. Известен идеями, получившими распространение в таких дисциплинах, как этика, теология, физика, геометрия и история.

5. В труде «О государстве» писал: «К равной справедливости относится также равномерное налогообложение, равенство которого зависит не от равенства богатства, а от равенства долга всякого человека государству за свою защиту. Недостаточно, чтобы человек только трудился для своего существования: он должен также в случае необходимости сражаться для защиты своего труда. Люди должны поступать, как евреи при восстановлении храма после возвращения из плена, когда они одной рукой строили, а в другой держали меч, или же должны нанимать других, чтобы те сражались за них. Ибо налоги, которыми верховная власть облагает людей, есть не что иное, как жалованье, причитающееся тем, кто держал государственный меч для защиты людей, занимающихся различными промыслами и ремеслами. Ввиду того что благо, которое всякий при этом получает, есть наслаждение жизнью, одинаково дорогое богатому и бедному, то и долг бедного за защиту его жизни равновелик с долгом богатого, кроме тех случаев, когда богатые, имея на службе у себя бедных, могут быть должниками не только за себя, но и за многих других. В силу сказанного равенство обложения определяется скорее равенством потребления, чем богатством тех лиц, которые одинаково

потребляют. Ибо на каком основании должен бы быть более обременен тот, кто работает много и, сберегая плоды своего труда, мало потребляет, чем тот, кто, живя беспечно, мало приобретает и расходует все приобретенное; в то время как один получает не больше защиты от государства, чем другой? Когда же налогами облагается то, что люди потребляют, тогда всякий платит соразмерно своему потреблению и государство не терпит убытка от расточительности частных лиц». (Гоббс Т. *Сочинения: В 2 т. Т. 2.* - М.: Мысль, 1991. С. 15-16).

6. В работе «Бегемот, или Долгий парламент» Томас Гоббс приводит следующий диалог: «Корабельная подать! Что это такое?

А. В целях морской обороны страны короли Англии имели право облагать налогом все графства Англии, даже не приморские, для постройки и снаряжения кораблей. Незадолго до того король нашел причину ввести этот налог, и парламент протестовал против него как против притеснения. Одного из членов парламента, который был обложен налогом только в размере 20 шиллингов (заметьте, какое притеснение: член парламента, получающий 500 фунтов в год, должен уплатить 20 шиллингов!), вынуждены были отдать под суд: он отказался платить, и был приговорен к уплате. Когда же все судьи Вестминстера были опрошены относительно законности этого налога, десять из двенадцати присутствующих признали его законным. Хотя они и не были за это наказаны, но были напуганы парламентом.

Б. Что имел в виду парламент, протестуя против этого налога как незаконного?

Считали ли члены парламента, что он противоречит statute law или вынесенным до того приговорам юристов, которые обычно называются прецедентами и содержатся в так называемых отчетах, или они имели в виду, что он противоречит справедливости, которую я считаю тем же самым, что закон природы?

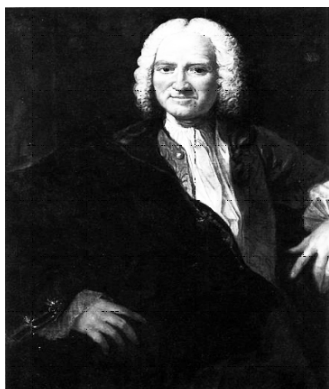
А. Трудно или даже невозможно узнать, что имеют в виду другие, особенно если они хитрят. Но я уверен, что, претендуя на освобождение от королевского налога, они основывались не на справедливости, а на своем собственном удовольствии. Ибо когда они возложили бремя защиты всего королевства и управления на одно лицо, кем бы оно ни было, то очень мало справедливости в том, что это лицо должно зависеть от других в отношении средства для выполнения своих задач. А если это так, то скорее они являются сувереном этого человека, а не он их. А что касается обычного права, содержащегося в отчетах, то оно не имеет иной силы, кроме той, какую придает ему король. Кроме того, было бы неразумно, чтобы несправедливый приговор продажного или глупого судьи по прошествии сколь угодно долгого времени приобретал авторитет и силу закона».

Б. «...Но что сказали люди потом, когда парламент, получив власть в свои руки, стал взимать деньги в свою пользу?

А. Что же еще, как не то, что это законно и налог должен быть уплачен, ибо введен с согласия парламента?

Б. Я часто слышал, что следует платить налоги, введенные с согласия парламента, в пользу короля, но никогда прежде не слышал, чтобы они платились в пользу парламента. Я вижу отсюда, что проще обмануть множество людей, чем какого-нибудь одного. Ибо, какого человека, не лишеного вследствие какой-либо случайности своей естественной способности суждения, можно так легко надуть в делах, касающихся его кошелька, если только он не увлекаем горячо остальными к изменению правления или, скорее, к свободе каждого управлять собой»

Французский философ Поль Анри Тири Гольбах



Поль Анри Тири Гольбах (барон д'Ольбах, фр. Paul-Henri Thiry, baron d'Holbach; немецкое имя Пауль Генрих Дитрих фон Гольбах, нем. Paul Heinrich Dietrich Baron von Holbach, 8 декабря 1723, Эдесхайм — 21 июня 1789, Париж), французский философ немецкого происхождения, писатель, энциклопедист, просветитель, иностранный почётный член Петербургской Академии наук.

Французский философ Поль Анри Тири Гольбах в своих произведениях «О правителях», «О свободе» и «О политике вообще» весьма подробно рассматривал вопросы налогообложения:

1. «Подчиняясь верховной власти, нации, несомненно, должны были предоставить ей средства, чтобы она могла успешно трудиться ради их счастья; поэтому каждый индивид пожертвовал частью принадлежащего ему имущества, чтобы содействовать сохранению и защите собственности всех граждан. Таково происхождение налогового обложения. Оно справедливо только в том случае, если народ дал согласие подчиниться ему; его применение законно лишь при условии, что оно используется строго по назначению, то есть в интересах сохранения государства. Его неизменным мерилom должна быть общественная польза: размер той доли владений и благ, которыми пользуется каждый член общества, определяет степень, в которой он обязан способствовать общему благу.

Сбор налогов становится кражей, когда их собирают не в целях обеспечения средств сохранения государства и упрочения его счастья. Король является разбойником и взяточником, если он применяет силу, чтобы вырвать имущество у народа, не обеспечивая ему взамен никаких выгод и преимуществ; он становится вероломным нарушителем долга, недобросовестно управляющим хозяйством народа, когда расхищает или тратит не по прямому назначению богатства, распорядителем и хранителем которых ему доверено быть. Король преступен, когда вопреки желаниям общества он без всякой пользы проматывает на составляющую предмет его гордости роскошь двора и растрчивает на щедрые незаслуженные подарки те богатства, которые предназначены для удовлетворения потребностей государства...». (Гольбах, Поль Анри. *Избранные произведения: В 2 т. Т. 2.* - М.: Соцэкгиз, 1963. С. 194-195).

2. «Одно из самых важных преимуществ свободного народа состоит в праве брать на себя такие обязательства, которые он считает необходимыми для нужд государства; в этом случае беспристрастные законы обязывают каждого гражданина по мере сил способствовать поддержанию общества как единого целого; произвольные налоги свидетельствуют о несправедливости правительства, присваивающего себе право ограждать от поборов своих ставленников и разорять остальных граждан. При таком правлении часто случается, что богатого и могущественного человека освобождают от обложения, в то время как все налоги обрушиваются на слабого и несчастного, до которого никому нет дела.

У народа, пользующегося истинной свободой, распределение налогов не может быть произвольным; ему должно быть известно, на что расходуются вносимые им средства; те, в чьих руках находится власть, обязаны давать ему отчет, являясь лишь распорядителями, а не собственниками общественных средств. Если же в этом отношении имеют место злоупотребления, значит, закон не предусмотрел достаточных мер для предотвращения таковых. Законы должны создавать ограничения, которые заинтересованность и жадность не смогли бы преступить, даже употребив хитрость. Общество обязуется с помощью той части богатств своих членов, право на которую оно оставило за собой, обеспечить всей остальной собственности граждан. Только при этом условии подданный может согласиться вернуть государству часть плодов своего труда. Нас могут спросить, какова же та справедливая доля богатства, которую нация должна выделить для собственного сохранения? Эта доля должна определяться действительными потребностями нации и обстоятельствами ее жизни, а не фантазиями ее руководителей или жадностью королевского двора...».

3. «...Гражданин охотно платит налоги, зная, что они необходимы для поддержания дарующей ему свою защиту родины... Когда жители городов отдают всю свою энергию ремеслам и промышленности, их желание разбогатеть обращается на пользу общества. Страсти граждан могут быть полезны или вредны в зависимости от того, что достигается благодаря им; будучи направляемы соответствующим образом, они всегда приносят обществу выгоду. Так, страсть к обогащению, ищущая удовлетворения в торговле, обеспечивает гражданину достаток, благотворные последствия которого ощущает и государство. Освобождение вызванных стремлением обеспечить свое благосостояние начинаний гражданина от пут тирании, обременительных налогов и деспотических притеснений дает ему возможность осуществить все задуманное. Если он жертвует частью извлекаемых им доходов, то разум подсказывает ему, что он приносит эту жертву в собственных интересах, что он должен платить обществу за заботы и помощь, без которых он не мог бы ни приобретать, ни пользоваться приобретенным...» (Гольбах, Поль Анри. *Избранные произведения: В 2 т. Т. 2.* - М.: Соцэкгиз, 1963. С. 351-352).

4. «Какие бы средства ни применялись для подъема сельского хозяйства, оно останется очень слабым, пока правительство будет допускать, чтобы притеснения вельмож, произвольные налоги и оскорбительное презрение лишали земледельцев необходимого мужества; угнетение заставляет крестьян покидать поля, которые обрабатывали их отцы...».

5. «...крестьянин привязан к своей земле лишь в силу преимуществ, которые она ему обеспечивает; раб всегда будет обрабатывать землю небрежно. Этого достаточно, чтобы убедиться, сколь безумными тиранами являются правительства, которые под предлогом стремления сделать крестьянина более послушным обременяют его такими налогами, что он не может обеспечить себе средств существования, не может питаться здоровой пищей, с трудом находит во что одеться и в конце концов начинает небрежно обрабатывать землю, видя, что его труд никогда не даст ему возможности выбраться из нищеты».

6. «Вопрос о налогах является одним из самых важных вопросов, которыми должна заниматься политика; налоги постоянно становятся причиной раздоров между государем и подданными. Руководители народов, занятые лишь удовлетворением собственных страстей или подчиняющиеся безрассудной алчности тех, кто дает им советы, считают, что достигли всего, как только им удастся силой или хитростью захватить в свои руки большую часть богатств своих народов. Секрет управления, заключающийся в беспрестанном увеличении налогов, представляется большинству из них шедевром политической мудрости. С другой стороны, народы лишь с сожалением лишают себя результатов своего труда; каждому человеку от природы свойственно оказывать себе предпочтение перед всеми остальными; ему гораздо больше хотелось бы использовать для себя блага, которыми он обладает, чем жертвовать часть этих благ в пользу общества, членом которого он является; связь своих интересов с общественными гражданин обыкновенно представляет себе очень смутно и неопределенно; нередко он совсем не понимает, чем обязан родине.

Политика, руководствующаяся справедливостью, может сделать для подданных менее тяжелой необходимость жертвовать частью собственности. Чем больше народы будут любить свое правительство, тем большее доверие они будут питать к нему; чем больше преимуществ обеспечит правительство гражданам, тем более они будут расположены, приносить ему жертвы. В стране, где царят справедливость и разумная свобода, где у монарха нет иных интересов, кроме интересов его подданных, где средства, взимаемые с народа, расходуются лишь на поддержание нации и обеспечение ее безопасности, граждане, не жалея, жертвуют своими средствами ради достижения целей, польза которых им вполне очевидна. Тогда желание гражданина удержать при себе свои деньги уступает в нем стремлению к самосохранению, связанному с сохранением общества. Налоги всегда оказываются соразмерными с добротой правительства по отношению к гражданам, с богатством народа и с выгодами и преимуществами, которыми он пользуется. Если и существуют страны, где граждане платят очень большие налоги, это объясняется, несомненно, либо недостаточным плодородием почвы, либо нерадивостью или жестокостью правительства, которое не обеспечивает своим подданным никаких выгод и преимуществ. В большинстве свободных государств налоги очень

значительны; торговля привлекает в эти страны богатства, которые распределяются здесь более равномерно, а свобода, которой пользуются подданные, по доброй воле и без всякого принуждения настраивает их на то, чтобы содействовать общему благу...»

7. «Необходимо, чтобы налог был всеобщим; это бремя должны нести все подданные; освобождение от налогов создает между гражданами столь же несправедливое, сколь и обидное неравенство, которое обычно благоприятствует лишь тем, кто больше других в состоянии оказывать помощь стране. Но свойственная всякой тирании несообразность заключается в том, что при ней налог щадит главным образом самых богатых людей государства, а основное его бремя падает на несчастных бедняков. Земледелец, трудами которого живет общество, - при плохом правлении обыкновенно очень бедный - чаще всего облагается совершенно произвольными ставками налога, от которого знатный богач совсем освобожден! Сколь же позорны и гнусны эти привилегии, с такой бессердечной жестокостью приносящие интересы бедняков в жертву интересам самых богатых и обеспеченных людей.

Ставки налога должны быть твердыми; каждый гражданин должен точно знать, в какой степени он обязан способствовать поддержанию общества; произвольные налоги являются источником притеснений и злоупотреблений; они предоставляют необъятный простор для несправедливостей, мести, зависти, жадности и других страстей.

Налог должен соответствовать средствам каждого гражданина, преимуществам, пользоваться которыми дает ему возможность государство, а главное, действительным потребностям государства. Если налог зависит от прихотей и жадности находящихся у власти людей, он не знает никаких границ. Когда же налог переступает границы справедливости, подданный лишается энергии; он стремится обойти законы или перестает трудиться, а нередко и совсем покидает родину.

Налог должен взиматься простым и понятным гражданину образом, и облагаться им должны только значительные богатства. Усложненный сбор является бесполезным притеснением; он только увеличивает тяжесть налога, не давая никаких преимуществ правительству; он лишь позволяет обогащаться за счет народа людям, которые ненавистны народу, поскольку последний видит в них причину своих бедствий.

Может быть, налог на продукты, производимые землей, должен взиматься натурой, а не деньгами. Ленивые и жадные правители признают только деньги; но разве правительства не нуждаются в продуктах для снабжения армий? Разве излишек хлеба нельзя продать и перевести в деньги? Наконец, разве натуральный налог не может быть отдан на откуп, если правительство считает для себя трудным взимать его самому? Во всяком случае, представляется несомненным, что натуральный налог взимать было бы легче, чем налог деньгами, собирая его без какого-либо обмана прямо на поле. Надо иметь в виду, что земледелец не всегда может быстро найти сбыт своим продуктам; если он беден, необходимость платить налоги в деньгах принуждает его продавать продукты за любую цену, лишает его возможности дожидаться более благоприятного случая и таким образом выйти из нищеты.

Налог на потребляемые гражданами блага не должен затрагивать предметы первой необходимости, служащие для поддержания жизни людей; он всей своей тяжестью должен падать на предметы, предназначенные для удовлетворения искусственных потребностей суетных и тщеславных богачей, фантазии и прихоти которых множатся с каждым часом.

С особыми предосторожностями надо устанавливать налог на торговлю; торговля - это своевольное дитя, которое легко спугнуть; стоит только стеснить ее свободу, как она исчезает. Слишком большие налоги на предметы первой необходимости превращают большинство подданных в нарушителей законов, и государство совершенно лишается тех средств, на которые рассчитывала его жадность.

Никогда не следует облагать налогом ту продукцию, которая предназначена для отправки за границу; такой налог лишает сельское хозяйство и фабричное производство стимулов к развитию, а также вредит осуществлению тех целей, которым всегда должна благоприятствовать разумная политика...». (*Гольбах, Поль Анри. Избранные произведения: В 2 т. Т. 2. - М.: Соцэкгиз, 1963. С. 411-413*).

8 «Для того, чтобы народы могли платить налоги своему государю, он должен обеспечить им возможность жить в достатке и приобретать богатства. Ни одно правительство не может быть богатым, пока его подданные прозябают в бедности; подданные будут бедны и лишены всякого стимула к труду до тех пор, пока те, кто ими управляет, будут ставить преграды их предприимчивости или как бы в наказание за их труд взимать с них произвольные, несправедливые и чрезмерные налоги». (Гольбах, Поль Анри. *Избранные произведения: В 2 т. Т. 2. - М.: Соцэкгиз, 1963. С. 411-413*).

9 «Лишите торговлю свободы, обложите ее произвольными налогами, и скоро вы либо совершенно задушите ее, либо превратите всех подданных в нарушителей законов; вы будете вынуждены сдерживать их столь дорогостоящими средствами, что они поглотят доходы, на которые рассчитывала ваша жадность». (Гольбах, Поль Анри. *Избранные произведения: В 2 т. Т. 2. - М.: Соцэкгиз, 1963. С. 418*).

10. «У жадных народов бывают обыкновенно столь же жадные правители; если они и хотят, чтобы их подданные обогащались, то лишь потому, что рассчитывают легче получать с них налоги. Разучившись экономить и мало заботясь о необходимости соразмерять свои расходы с доходами, которые можно обеспечить посредством налогов, правители вынуждены прибегать к крайне тягостным и обременительным для народа методам. Они начинают увеличивать налоги, но это увеличение в конце концов имеет свои пределы: нации всегда платят большие налоги с негодованием; поэтому государи вынуждены применять средства, с помощью которых они без ведома подданных постоянно увеличивают тяжесть налогов, меняющих лишь свое название. Таково происхождение явления, название которого - общественный заем.... Следовательно, по существу заем является лишь замаскированным налогом, тем более несправедливым, что он падает на бедняков, хлебопашцев и владельцев земли, которые принуждены платить проценты по долгам, сделанным правительством». (Гольбах, Поль Анри. *Избранные произведения: В 2 т. Т. 2. - М.: Соцэкгиз, 1963. С. 427*).

11. «Жадный государь или его министры, соблазненные возможностью быстрого обогащения, скрытые пружины которого им неизвестны, жертвуют всем ради минутных выгод и доверяют гибельную власть грабителям, предающим государство огню и мечу. Таким образом, с согласия государя его народ облагается контрибуцией; государь допускает, чтобы кучка алчных и порочных граждан наживалась за счет всех остальных; в своем ослеплении он не замечает, что налоги взимаются с его подданных иногда даже в двойном размере, что суммы, идущие на обогащение сборщиков налогов, потеряны для него самого, что целая армия откупщиков податей всегда подкуплена и ведет войну против народа, принося тем самым чистый убыток монарху, тогда как более разумное управление, освободив нацию от мелких тиранов, доставило бы ему гораздо больше богатства... Одним словом, операции финансовых дельцов приводят к сокращению населения, расстройству сельского хозяйства, торговли и вообще всех важнейших сторон жизни государства. Государь, слишком занятый своими удовольствиями, ежеминутно приносит им в жертву интересы своих подданных. Источник налогов истощается, кредит исчезает, состояния расстраиваются, деревни пустеют; купец не решается ничего предпринять, фабрикант сидит, сложа руки, промышленность вынуждена искать возможности приложения сил за пределами родины, подданные все чаще эмигрируют в другие страны - короче говоря, с каждым днем государство все быстрее устремляется к своей гибели».

Классическая теория



Адам Смит (англ. *Adam Smith*); родился 5 июня (16 июня) 1723, Керколди, Шотландия, Великобритания — 17 июля 1790, Эдинбург, Шотландия, Великобритания) — шотландский экономист, философ-этик; один из основоположников современной экономической теории.

Попытки теоретического обоснования практики налогообложения нашли свое отражение в налоговых теориях. Их эволюция происходила одновременно с развитием различных направлений экономической мысли. Концептуальные модели налоговых систем менялись в зависимости от экономической политики государства.

Долгое время господствующим было только классическое представление о роли налогов в экономике. Более 200 лет назад А.Смитом впервые было создано учение об эволюции государственных финансов. Формирование налоговой системы происходит на достаточно высоком уровне развития государства. Он определил ее как более или менее упорядоченное и систематическое изъятие части доходов самостоятельно хозяйствующих субъектов и выдвинул четыре принципа налогообложения: равномерность, определенность, удобство уплаты и дешевизна.

Основные принципы налогообложения изложены в 1776 году в работе «Исследование о природе и причине богатства народов»:

1. Принцип справедливости.

«Подданные государства должны по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, то есть соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства».

2. Принцип определенности.

«Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определено для плательщика. Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью».

3. Принцип удобства.

«Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его».

4. Принцип экономии.

«Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству. Обязывая людей платить, он может тем самым уменьшать и даже уничтожать фонды, которые позволяли бы им осуществлять эти платежи с большей легкостью. Неразумный налог создает большое искушение для контрабанды».

Ученые-классики У.Петти (1623-1687), Ж.-Б.Сей (1767-1832) и английские экономисты Д.Рикардо (1772-1823), Дж.Милль (1773-1836) считали экономику устойчивой и саморегулируемой системой, в которой спрос рождает предложение, а при переизбытке любого из них происходит самоуравновешивание путем передвижения производителей в дефицитные отрасли хозяйства. Налоги играли лишь роль источников дохода бюджета государства, а полемика велась вокруг принципов справедливости их взимания (равномерного или прогрессивного) и части изъятия, обусловленной фискальной потребностью. Но с усложнением экономических отношений в обществе, с действием объективных циклических процессов возникла потребность в корректировке классического учения, выделении роли государства, влиянии его на экономические процессы, а также регулировании социально-экономических границ налогообложения. Появились новые научные теории. В настоящее время можно выделить два основных направления экономической мысли — кейнсианское и неоклассическое.

Кейнсианская теория



Джон Мейнард Кейнс (англ. John Maynard Keynes, 1883 – 1946 гг.) — английский экономист, основатель кейнсианского направления в экономической теории.

Кейнсианская теория отражает элементы анализа общего функционирования экономики, обосновывает важные макроэкономические направления государственного регулирования. Данная теория доказывает необходимость создания «эффективного спроса» в виде условия для обеспечения реализации произведенной продукции посредством воздействия различных методов государственного регулирования. До Дж.М.Кейнса считалось, что основой национального богатства является бережливость. Он дополнил ее еще и предприимчивостью как условием

создания и улучшения владений мира. Поэтому немалую роль в достижении притока инвестиций должно сыграть государство с его не только кредитно-денежной, но и бюджетной политикой, осуществляющее «свое руководящее влияние на склонность к потреблению ... путем соответствующей системы налогов ...фиксацией нормы процента», не исключая всякого рода компромиссов и способов сотрудничества государственной власти частной инициативой.

Дж.М.Кейнс был сторонником прогрессивности в налогообложении, поскольку считал, что прогрессивная налоговая система стимулирует принятие риска производителем относительно капитальных вложений. Одним из важных условий его теории является зависимость экономического роста от достаточных денежных сбережений только в условиях полной занятости. Если этого нет, то большие сбережения мешают экономическому росту, так как представляют собой пассивный источник доходов, не вкладываются в производство, поэтому излишние сбережения надо изымать с помощью налогов. А для этого необходимо государственное вмешательство, направленное на изъятие с помощью налогов доходов, помещенных в сбережения, и финансирование за счет этих средств инвестиций, а также текущих государственных расходов.

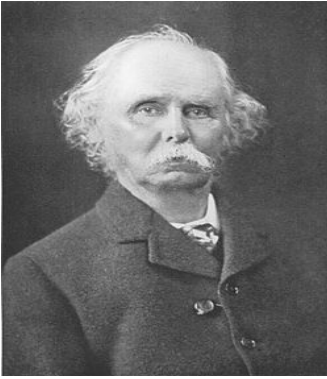
Согласно теории Кейнса налоги действуют в экономической системе как «встроенные механизмы гибкости». Высокие (прогрессивные) налоги, по его мнению, играют положительную роль. Являясь неотъемлемой частью бюджета, эта экономическая категория влияет на сбалансированность в экономике. Так, снижение налоговых поступлений уменьшает доходы бюджета и обостряет экономическую неустойчивость. А налоги как «встроенный стабилизатор» сглаживают этот процесс: во время экономического подъема облагаемые доходы растут медленнее, чем налоговые доходы, а при кризисе налог уменьшается быстрее, чем падают доходы. Тем самым достигается относительно стабильное социальное положение в обществе. Таким образом, налоговые поступления в бюджет зависят не только от величины налоговой ставки, но и связаны с изменениями величины доходов, облагаемых по прогрессивной шкале подоходного обложения. Колебания происходят автоматически и более значительны в налоговых поступлениях, чем в уровне доходов. Английское правительство успешно применило теорию Кейнса на практике перед началом первой мировой войны, когда все силы государства были направлены на развитие военного промышленного производства.

В условиях научно-технического подъема, все более частого проявления кризисных явлений кейнсианская теория вмешательства государства по линии достижения «эффективного спроса» перестала отвечать требованиям экономического развития. Кейнсианская система регулирования была подорвана по следующим причинам.

Во-первых, когда инфляция стала приобретать хронический характер ввиду изменений в условиях производства, а не реализации, стало необходимым такое вмешательство, которое улучшило бы предложение ресурсов, а не спрос на них.

Во-вторых, с развитием экономической интеграции произошло повышение зависимости каждой страны от внешних рынков. Стимулирование же спроса государством зачастую оказывало положительное воздействие на иностранные инвестиции. Поэтому на смену кейнсианской концепции «эффективного спроса» пришла неоклассическая теория «эффективного предложения».

Неоклассическая теория



Неоклассическое направление выдвинуло в XX в. немало видных ученых.

Альфред Маршалл (англ. *Alfred Marshall*; 1842—1924) — английский экономист, основоположник неоклассического направления в экономической науке, представляет кембриджскую школу экономики.

Главным вкладом Маршалла в экономическую науку является соединение воедино классической теории и маржинализма. Он считает, что рыночная ценность товара определяется равновесием предельной полезности товара и предельных издержек на его производство. Крупнейший представитель неоклассического направ-

ления Альфред Маршалл известен, прежде всего, как автор теории рыночного ценообразования. Большую часть жизни он преподавал экономическую теорию в Кембриджском университете. В 1890 году вышел его главный труд «Принципы экономической науки», который выдержал много изданий и в течение нескольких десятилетий служил основным учебником в США, Англии и других странах.

Также большой вклад в развитии неоклассического направления сыграли Э.Чемберлин, Л.Мизес, В.Ойкен, лауреаты Нобелевской премии Ф.Хайек, М.Фридман.

Концепции государственного регулирования экономики определяются методологией того или иного направления и трактовкой сущности и роли рыночного координирующего механизма. Главным мотивом действия человека неоклассики считают собственный интерес. Экономика рассматривается ими как равновесная и относительно гармоничная система, в которой компетентный эгоизм всех ее Членов через посредство свободной конкуренции ведет к наибольшему благосостоянию всего общества. Всякое вмешательство государства в действия рыночных сил наносит им огромный ущерб, затрудняя достижение индивидуумом, а, следовательно, и всем обществом своего оптимума (отметим, что речь идет лишь об условиях свободной конкуренции).

Такой подход, впервые разработанный А.Смитом (1723-1790), получил название экономического либерализма. Роль государства английский классик ограничивал функцией «ночного сторожа» для поддержания порядка, охраны и защиты частной собственности и конкуренции. Отвечая потребностям современного общественного развития, неоклассики XX столетия модернизировали и развили идеи А.Смита. По их мнению, государство, не вмешиваясь не посредственно в действия рыночных сил, должно создавать благоприятные экономические условия для эффективного функционирования рынка и предпринимательства.



Вальтер Ойкен (нем. *Walter Eucken*; 17 января 1891 — 20 марта 1950) — немецкий экономист, представитель фрайбургской школы неолиберализма.

Один из авторов этой идеи, немецкий экономист В.Ойкен оказывал, что государство нельзя подпускать к планированию и регулированию экономического процесса, но в то же время оно не обходимо для формирования элементов экономического порядка. Современная неоклассическая мысль такими необходимыми элементами «экономического порядка», создаваемыми государством, считает охрану закона и порядка, защиту прав собственности, поддержание конкуренции, обеспечение здорового, неинфляционного денежного обращения, осуществление налоговой политики, стимулирующей предпринимательство.

Регулирование денежного обращения. Во второй половине XX в. неоклассические взгляды особенно активно развивали ученые Чикагского университета США. Здесь создалась своеобразная школа экономистов — сторонников либеральной экономики и либеральных методов государственной экономической политики.

Милтон Фридман (англ. *Milton Friedman*; 31 июля 1912 — 16 ноября 2006) — американский экономист, профессор Чикагского университета, лауреат Нобелевской премии 1976 года «за достижения в области анализа потребления, истории денежного обращения и разработки монетарной теории, а также за практический показ сложности политики экономической стабилизации».



Чикагский профессор Милтон Фридман важнейшим условием эффективного функционирования рыночного механизма считает стабильное денежное обращение. Его теория вошла в историю экономической науки под названием «монетаризм». В основе концепции М.Фридмана лежит так называемая количественная теория денег.

Согласно ей денежная масса, находящаяся в обращении, оказывает непосредственное влияние на уровень цен. Это означает, что деньги выполняют функцию управления спросом, а через нее — и хозяйственными процессами, в частности, они оказывают значительное влияние на объем производства и занятость. М.Фридман отстаивает идею об исключительном значении устойчивости денег для нормального функционирования экономики. Отклонение от этого правила означает распад всех механизмов, с помощью которых части рыночной экономики образуют единое целое, убеждает он. Стабильный рост запаса денег обеспечивает — с определенным лагом — стабильный рост производства. Отсюда его «денежное правило»: Центральный Банк обязан поддерживать устойчивость прироста денежного запаса независимо от циклического движения хозяйственной конъюнктуры.

В условиях гиперинфляции, охватившей мировое хозяйство в 70-х гг. XX в., М.Фридман предложил правительствам программу ее преодоления. Она предполагала следующие меры:

1. Отказаться от циклического регулирования количества денег в обращении. Обеспечить строжайший контроль со стороны центрального правительства за денежной массой, не допуская ее роста более чем на 3-5% в год.

2. Установить высокий банковский процент.

3. Минимизировать рост зарплаты, не препятствуя даже ее падению, для чего сохранить безработицу на достаточно высоком уровне.

4. Сократить расходы государственного бюджета. Его предложения были высоко оценены правительствами многих стран. Первыми их использовали правительства США и Великобритании. Это касалось, прежде всего, строжайшего контроля со стороны центрального правительства за денежной массой. Строгое соблюдение количества денег в обращении должно было, по мнению правительства английских консерваторов, обеспечить ясность в оценке развития инфляционных процессов, стабилизировать поведение субъектов экономических отношений и затормозить увеличение, как заработной платы, так и цен.

Правительства США и Великобритании стремились также, следуя монетаристской концепции, снизить темпы роста денежной массы путем установления высокого банковского процента. В результате удалось замедлить этот темп. Однако процентные ставки, достигшие в начале 80-х гг. очень высоких размеров, вызвали, например, в США, недовольство фермеров, мелких и средних капиталистов. Эта мера не стала популярной и потому, что препятствовала росту деловой активности. В то же время осуществление «политики доходов», прежде всего ограничение роста заработной платы как будто бы приносило позитивные результаты. Гиперинфляция 70-х — начала 80-х гг. была подавлена. А «денежное правило» М.Фридмана не допускать прироста денежной массы более чем на 3-5% в год легло в основу политики международных валютно-финансовых организаций нашего времени.

Кредо для денежной политики правительств конца XX — начала XXI в. монетаризм определил, как стабильность, стабильность и еще раз стабильность. Теория предложения и налоговая политика. В 70-80-х гг. еще одна неоклассическая теория нашла применение в практике государственного регулирования экономики. Ее создателями бы ли американские экономисты А.Лаффер и Дж.Гильдер. Изучая возможные зависимости между различными

сторонами государственной экономической политики (фискальные, денежные мероприятия, регулирование занятости, заработной платы и др.), они стремились отыскать пути выхода из стагнации производства, характерной для тяжелейшего экономического кризиса 70-х гг. В изучении рынка и деятельности на нем хозяйственных агентов неоклассики особое значение придают анализу предложения (считая, что спрос порождается предложением). Это значит, что они ставят эффективность использования факторов производства, среди которых особо выделяется предпринимательство. Именно к этому фактору, его огромным потенциальным возможностям обеспечения роста производства и обратили свои взоры американские ученые.

Важнейшим средством стимулирования предпринимательства неоклассическая теория считает налоговую политику государства. Именно ее и было предложено существенно изменить, снизив ставки налогов, причем в большей степени для наиболее богатых слоев населения. Предполагалось, что с расширением производства, выходом всей экономики из стагнации бюджет пополнится большими доходами даже при меньших ставках налогов. Созданный на основе теории «экономики предложения» проект налоговой реформы претворялся в жизнь особенно интенсивно в первое четырехлетие президентства Р.Рейгана. Высшая ставка подоходного налога была снижена с 70% до 50%. В результате ставки налога стали значительно менее прогрессивными. В последующие годы президентства Р.Рейгана ставка была снижена до 38%. Кроме того, было уменьшено налогообложение даров, недвижимости, накоплений и инвестиций. Значительные налоговые льготы были предоставлены корпорациям, для чего пришлось пересмотреть сроки амортизации и осуществить ряд других мер.

Новой налоговой политикой наряду с рядом других мер, предпринимаемых как правительством, так и корпорациями, государству удалось создать достаточно благоприятные условия для предпринимательской деятельности. Об этом свидетельствует тот факт, что американская экономика в 80-х гг. преодолела стагнацию (правда, с большими трудностями) и вступила в период экономического роста.

Теория экономики предложения

Развитие теории экономики предложения началось в 1970-х годах в ответ на неудачи экономической политики США и других стран Запада, построенной на основе теории Кейнса.

Теория экономики предложения предусматривает снижение налогов и предоставление налоговых льгот корпорациям, так как, по мнению сторонников этого направления, высокие налоги сдерживают предпринимательскую инициативу и тормозят политику инвестирования, обновления и расширения производства. Другой важный аспект теории — обязательное сокращение государственных расходов. Ведь главный постулат теории — утверждение, что лучший регулятор рынка — сам рынок, а государственное регулирование и высокие налоги лишь мешают его нормальному функционированию.

Существует общий закон формирования уровня налоговых ставок. Широкая налоговая база позволяет иметь относительно небольшие ставки налогообложения и, наоборот, достаточно узкая налоговая база отдельных видов налогов обязательно предполагает их высокие ставки. Очевидно, что высокие и низкие ставки налогов оказывают разное влияние на хозяйственные процессы и деловую активность предпринимателей, вызывают различную реакцию по отношению к инвестиционным процессам.

Еще А.Смит указал на то, что от снижения налогового бремени государство выиграет больше, нежели от наложения непосильных податей: на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в казну поступит налог. При этом плательщики с большей легкостью сделают эти платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов, связанных с наказаниями и вымогательством. Теоретические высказывания А.Смита стали аксиомой не только для его последователей, но и для всех ученых-экономистов.

Таким образом, теория экономики предложения, развитая в начале 80-х годов в США М.Уэйденом, М.Бернсом, Г.Стайном, А.Лаффером, руководствовалась главной идеей,

закрывающейся в радикальном сокращении предельных налоговых ставок, понижая тем самым прогрессивность налогообложения. В свою очередь, предприятия увеличивали бы собственные источники накопления.



Артур Лаффер (англ. Arthur Betz Laffer - родился 14 августа 1940 года, Янгстаун, штат Огайо, США) — американский экономист, профессор университета Южной Каролины и Чикагского университета, лауреат Нобелевской премии, один из основателей теории предложения в экономике. Стал известен во время правления Рональда Рейгана. Знаменит благодаря открытию эффекта — закономерности влияния налоговых ставок на налоговые поступления, получившее его имя. Эффект Лаффера и его графическое выражение в виде кривой Лаффера показывает, что в определённых условиях уменьшение налоговых ставок может вызвать увеличение налоговых поступлений.

Построив количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета в виде параболической кривой (рис.2.1), проф. А.Лаффер сделал вывод о том, что снижение налогов благоприятно воздействует на инвестиционную деятельность частного сектора. «Фундаментальная идея, лежащая в основе кривой..., — говорил он, — заключается в том, что чем выше предельные налоговые ставки, тем более сильный побудительный мотив будет у индивидуумов для уклонения от них. Люди работают не для того, чтобы платить налоги. Чистый, за вычетом налогов, доход определяет, работает ли данный человек или сидит...». Так, если предприниматель не видит перспективы получения прибыли или «если же успешное функционирование рынка будет сталкиваться с усиливающейся дискриминацией в виде более высоких и прогрессивных налогов, то экономическая активность будет падать» и вовлечение предпринимателя в производство — пустая затея, т.е. заинтересованность хозяйствующих агентов, по мнению А.Лаффера, является движущей силой процветающей экономики.

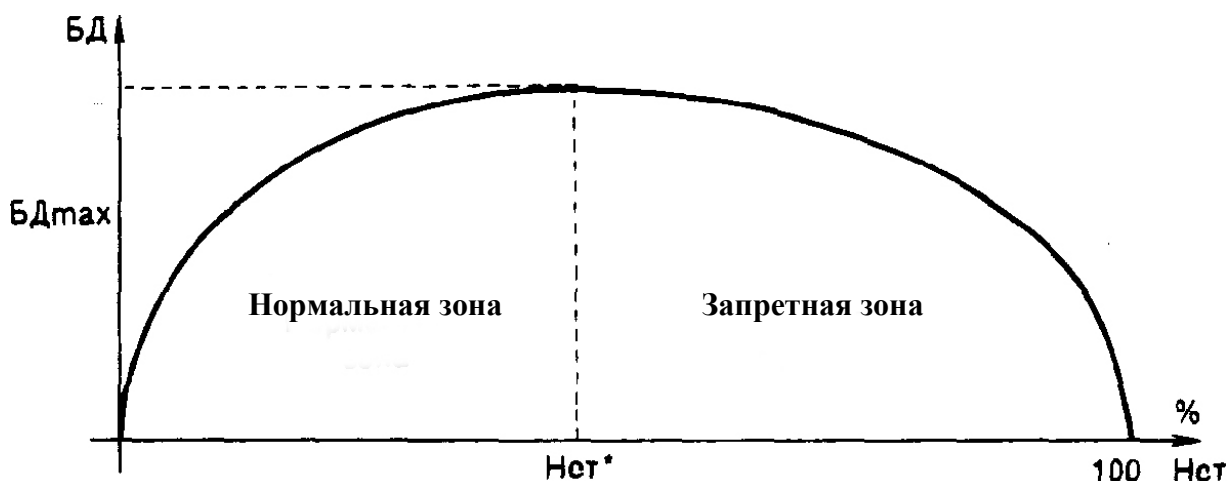


Рис.2.1 Зависимость налоговых поступлений в бюджет от уровня налогообложения

БД — доходы бюджета;

Нст — налоговая ставка (от 0 до 100);

БДmax — максимально возможная величина доходов бюджета;

Нст — предельная ставка, при которой доходы бюджета достигают максимального значения.

Рост налоговых ставок лишь до определенного предела поддерживает рост налоговых поступлений, затем этот рост немного замедляется и далее идет либо такое же плавное

снижение доходов бюджета, либо их резкое падение. Таким образом, когда налоговая ставка достигает определенного уровня, губится предпринимательская инициатива, сокращаются стимулы к расширению производства, уменьшаются доходы, предъявляемые к налогообложению, вследствие чего часть налогоплательщиков переходит из «легального» в «теневой» сектор экономики (рис.2.2). По теории А.Лаффера, развитие теневой экономики имеет обратную связь с налоговой системой, т. е. увеличение налогов увеличивает размеры теневой экономики, легальное и нелегальное укрытие от налогов, при котором большая часть имеющегося дохода не декларируется.

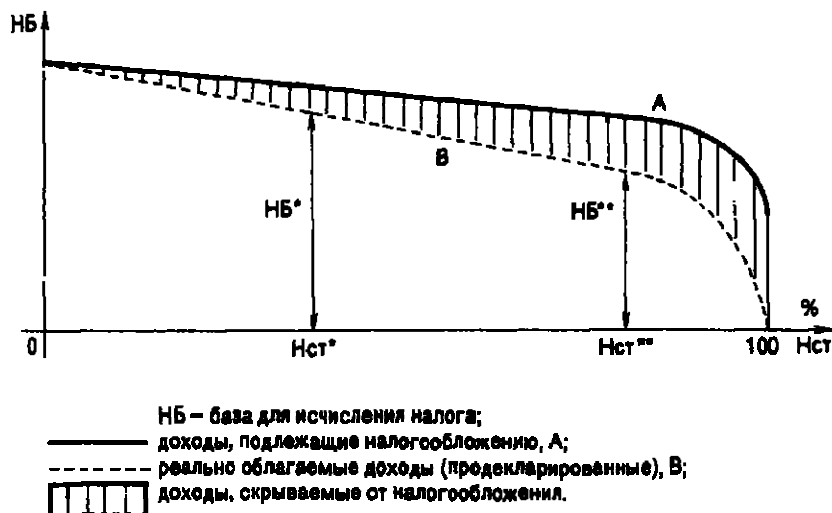


Рис.2.2 Влияние изменения уровня налогообложения на экономическую активность и налогооблагаемую базу

Предельной ставкой для налогового изъятия в бюджет А.Лаффер считает 30% суммы доходов, в границах которой увеличивается сумма доходов бюджета. А вот при 40-50% - ном изъятии доходов, когда ставка налога попадает в «запретную зону» действия, сокращаются сбережения населения, что влечет за собой незаинтересованность в инвестировании в те или иные отрасли экономики и сокращение налоговых поступлений.

И наоборот, снижение налогов, по его мнению, стимулирует развитие экономики. Это приводит к тому, что доходы государства увеличиваются не за счет расширения налоговой базы, а за счет увеличения налоговой ставки и налогового бремени. Некоторыми аспектами этой теории воспользовалось правительство США при проведении налоговой реформы в 20 - 60-е годы XX в., а затем, с учетом новых разработок, — в 80-е годы.

Влияние налоговой системы на экономические теории



Томаса Мальтуса и Жан Батист Сэя
 (англ. *Thomas Robert Malthus*, 1766 – 1834 гг.) — английский учёный, демограф и экономист.

Жан Батист Сэя (фран. *Jean Baptiste Say*, 1767-1832 гг.) — французский экономист, представитель классической школы политэкономии.



Влияние налоговой системы на теории английского экономиста Томаса Мальтуса и французского экономиста Жан-Батист Сэя достаточно велико, но в основном налоги играют для них такую же роль, как и для других теорий. Поскольку в исследовании мы не

ставили себе цель изучить общие закономерности налоговой системы то речь в этой главе будет идти о некоторых наиболее важных моментах взаимодействия концепций Томаса Мальтуса и Жан-Батист Сэя.

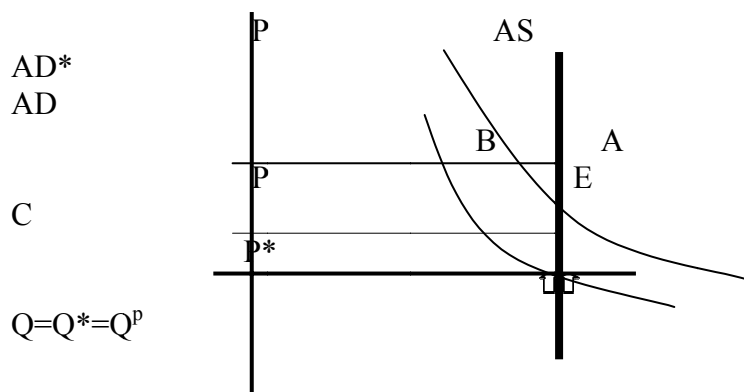
Налоги выполняют три важнейшие функции:

1) финансирование государственных расходов;
 2) поддержание социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп.

3) государственного регулирования экономики.

Теперь на основе перечисленных выше функций рассмотрим концепцию Жан-Батист Сэя. Концепция гласит, что перепроизводство невозможно по самой своей природе, т.е. предложение рождает спрос. Суть закона изображена на графике. Здесь мы имеем дело с экономикой, в которой цены и зарплата устанавливаются на конкурентных рынках, свободно повышаясь и понижаясь при возникновении избыточного спроса или предложения. В терминах модели AS-AD данную ситуацию можно описать с помощью стандартной кривой совокупного спроса, имеющей отрицательный наклон и вертикальной кривой совокупного предложения.

Предположим, что из-за сокращения денежной массы или действия других сил совокупный спрос падает. В результате кривая AD смещается влево в положение AD*. В начале при исходной цене P общие расходы уменьшаются до точки B и может наступить непродолжительный период снижения выпуска. Однако за сдвигом спроса следует быстрая корректировка зарплат и цен, в результате которых общий уровень цен падает с P до P*. По мере понижения общего уровня цен фактический выпуск возвращается к своему потенциальному значению, и в точке C восстанавливается полная занятость.



Политика управления совокупным спросом не может повлиять на уровень безработицы и объем реального выпуска. Кредитно-денежная и налоговая политика может оказать воздействие только на уровень цен и на структуру реального ВВП.

Рассмотрим экономику, находящуюся в равновесии в точке A на пересечении кривых AD и AS. Допустим государство, принимает решение сократить предложение денег, чтобы понизить инфляцию. Тогда на короткое время пока цены будут оставаться на исходном уровне P, возникнет избыток предложения. Однако так как вскоре под давлением избыточного предложения начнется понижение цен и зарплата, экономика сместится в новое равновесное положение в точке C. Чистый эффект сдерживающей экономической политики заключается в падении общего уровня цен. Но издержки в виде потерь выпуска были незначительными, а безработица не возросла, поскольку благодаря гибкости цен и зарплат, переход из прежнего состояния равновесия в новое, прошел гладко.

Главные положения учения Уильям Петти



Уильям Петти (англ. *William Petty*, 1623 — 1687 гг.) — английский статистик и экономист, один из основоположников-первопроходцев классической политической экономии в Англии.

Уильям Петти первый автор трудовой теории стоимости, в основе которой лежит учение о естественной цене (стоимости). Различал внутреннюю стоимость, которую и называл «естественной ценой», и рыночную цену. Стоимость определял затраченным трудом, устанавливая количественную зависимость величины стоимости от производительности труда.

Считал, что образование богатства происходит в сфере материального производства благодаря именно труду. Широко известна фраза У.Петти: «Труд есть отец и активный принцип богатства, а земля - его мать».

Утверждал, что торговля не является источником создания национального богатства. Выступал против притока драгоценных металлов, так как видел в нем источник роста цен. Говорил о существовании пропорции денег для торгового обмена: избыток денег ведет к росту цен, а недостаток - к сокращению объемов производимых работ и низкому уровню налоговых платежей. Создал экономическую статистику (политическую арифметику) и предложил метод исчисления национального дохода.

В целом учение У.Петти описательно, но при анализе ряда экономических явлений приближается к раскрытию их сущности.

У.Петти ввел понятие «дифференциальной земельной ренты», причины, существования которой видел в различном плодородии и местонахождении земель.

Цена земли есть сумма годовых рент за 21 год. (Количество лет определяется исходя из времени одновременной продолжительности жизни трех поколений.)

В отличие от меркантилистов, У.Петти считал источником богатства не сферу обращения, а сферу производства. Экономическое развитие общества У.Петти ставил в зависимость от объективных законов, хотя и отождествлял общественные, экономические законы и законы природы, рассматривая их как вечные и неизменные. Метод, примененный У.Петти при исследовании экономических явлений, заимствован им из естественных наук и дополнен статистическим анализом. Петти — первый автор теории трудовой стоимости. Различал внутреннюю стоимость, которую называл «естественной ценой», и рыночную цену. У.Петти определял стоимость затраченным трудом, устанавливая количественную зависимость величины стоимости от производительности труда, но ошибочно измерял величину стоимости двумя мерами: землёй и трудом. С позиции определения стоимости товаров затраченным на их производство трудом У.Петти пытался решить вопрос о происхождении прибавочной стоимости. Рента у У.Петти выступает как всеобщая форма прибавочной стоимости, конкретные проявления которой — земельная рента и денежная рента. У.Петти первым из экономистов поставил вопрос о дифференциальной земельной ренте. Научной была также постановка им вопроса о цене земли. Взгляды У.Петти по вопросам экономической политики отражали тенденцию подчинения развития экономики страны интересам промышленного капитала, хотя он и считал закономерным вмешательство государства в регулирование народного хозяйства.

Давид Рикардо о налогах



Давид Рикардо (англ. David Ricardo, 18 апреля 1772 — 11 сентября 1823) — английский экономист, классик политической экономики, последователь и одновременно оппонент Адама Смита, выявил закономерную в условиях свободной конкуренции тенденцию нормы прибыли к понижению, разработал законченную теорию о формах земельной ренты. Развил идеи Адама Смита о том, что стоимость товаров определяется количеством труда, необходимого для их производства, и разработал теорию распределения, объясняющую, как эта стоимость распределяется между различными классами общества.

Налоги составляют ту долю продукта земли и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства; они всегда уплачиваются, в конечном счете, или из капитала, или из дохода страны.

Капитал страны является или основным, или оборотным в зависимости от степени своей долговечности. Трудно определить с точностью, где начинается разница между основным и оборотным капиталами, потому что число степеней долговечности капитала почти бесконечно. Пища страны потребляется и воспроизводится по крайней мере раз в год; платье рабочего потребляется и воспроизводится, вероятно, не чаще, чем каждые два года; дом его и обстановка рассчитаны на десяти - двадцатилетний период.

Когда годовое производство данной страны значительно превышает её годовое потребление, говорят, что капитал её возрастает; когда её годовое потребление даже не покрывается её годовым производством, говорят, что её капитал уменьшается. Таким образом, капитал может увеличиться или вследствие увеличения производства, или вследствие уменьшения (непроизводительного) потребления.

Если потребление правительства возрастает вследствие взимания добавочных налогов и покрывается или увеличением производства, или уменьшением потребления со стороны народа, то налоги падают на доход, и национальный капитал остается нетронутым; но если производство не увеличится или (непроизводительное) потребление всего народа не уменьшится, то налоги необходимо упадут на капитал (т.е. будет затронут фонд, предназначенный для производительного потребления).

Соразмерно уменьшению капитала страны необходимо уменьшится и её производство, поэтому если такие (непроизводительные) расходы народа и правительства продолжаются и если годовое воспроизводство постоянно уменьшается, то ресурсы народа и государства будут падать с возрастающей быстротой, и результатом будут нищета и разорение.

Несмотря на огромные расходы английского правительства за последние 20 лет, едва ли можно сомневаться в том, что возрастание национального производства более чем уравновесило их. Национальный капитал не только не был, затронут, но и значительно возрос, и годовой доход народа даже за вычетом налогов в настоящее время, вероятно, больше, чем в какой-нибудь прежний период нашей истории.

В доказательство этого мы можем сослаться на увеличение населения, расширение земледелия, развитие судостроения и промышленности, сооружение доков, прорытие многочисленных каналов и на многие другие дорогостоящие предприятия; всё это указывает на умножение, как капитала, так и годового производства.

Однако же, не будь налогов, это увеличение капитала было бы гораздо больше. Таких налогов, которые не имели бы тенденции уменьшать силу накопления, нет. Все налоги необходимо падают или на капитал, или на доход. Если они падают на капитал, то должен соответственно уменьшиться тот фонд, размером которого всегда регулируется производительная деятельность страны, а если они падают на доход, то они или уменьшают накопление, или заставляют налогоплательщиков уменьшать для покрытия их на соответствующую величину своё прежнее непроизводительное потребление предметов жизненной необходимости и комфорта. Одни

налоги оказывают такое действие в большей степени, чем другие, но великое зло налогового обложения заключается не столько в том, что оно падает на те, или другие объекты, сколько в его действии, взятом в целом.

Налоги не необходимо падают на капитал, когда обложен капитал, или на доход, когда обложен доход. Если из дохода в 1 тыс. ф.ст. в год мне приходится уплачивать 100 ф.ст., то это действительно будет налог на доход в том случае, если я удовлетворюсь расходованием остальных 900 ф.ст., но если я расходую по-прежнему 1 тыс. ф.ст., то это будет налог на капитал.

Д.Рикардо рассуждал так, пусть капитал, приносящий мне доход в 1 тыс. ф.ст., равняется 10 тыс. ф.ст., а налог в 1% на такой капитал составит 100 ф.ст., но если, уплатив этот налог, я буду тратить на себя только 900 ф.ст., то мой капитал не будет опять-таки затронут им.

Свойственное каждому человеку желание сохранять своё общественное положение и удерживать своё богатство на раз достигнутой высоте ведёт к тому, что большинство налогов, будут ли то налоги на капитал или же на доход, уплачивается из дохода. Поэтому с ростом обложения или с умножением правительственных расходов то количество предметов комфорта, которым пользуется народ, должно уменьшаться, если только он не сможет соответственно увеличить свой капитал и свой доход. Задача политики правительства и должна состоять в том, чтобы поощрять это стремление к накоплению. Оно никогда не должно вводить такие налоги, которые неминуемо падают на капитал. Поступая так, оно затрагивает фонд, предназначенный для содержания труда, и тем самым уменьшает будущее производство страны.

В Англии такой политикой пренебрегали. Так, были введены пошлины за утверждение завещаний, налоги на наследство и всякие налоги на переход собственности от умерших к живым. Если наследство в 1 тыс. ф.ст. обложено налогом в 100 ф.ст., то наследник считает его равным только 900 ф.ст. и не чувствует особенного побуждения покрыть налог в 100 ф.ст. посредством сбережений на своих расходах: капитал страны таким образом уменьшается. Между тем, если бы он получил действительно 1 тыс. ф.ст. и обязан был уплатить 100 ф.ст. в качестве налога на доход, на вино, на лошадей или на слуг, он, вероятно, сократил бы свои расходы на эту сумму или, скорее, не стал бы их умножать, и капитал страны остался бы нетронутым.

«Налоги при переходе собственности от умершего к живущему, — ложатся в конце концов, а также непосредственно, на лицо, которому передаётся собственность. Налоги при продаже земли ложатся целиком на продавца. Последний почти всегда продаёт по необходимости и должен, поэтому соглашаться на такую цену, какую может получить; покупатель почти никогда не бывает вынужден купить и потому даёт только такую цену, какую считает нужным. Он подсчитывает, во сколько должна ему обойтись земля вместе с налогом; чем больше он обязан платить в виде налога, тем меньше согласится он заплатить за землю. Поэтому такие налоги ложатся почти всегда на лицо, испытывающее нужду а, следовательно, должны быть часто очень жестоки и притеснительны».

«Гербовый и нотариальный сборы с обязательств и договоров в связи с займом денег ложатся целиком на занимающего и на деле всегда оплачиваются им. Такого же рода сборы с судебных бумаг ложатся на тяжущихся. Они уменьшают для обеих сторон капитальную стоимость спорного объекта. Чем дороже обходится приобретение собственности, тем меньше будет её чистая стоимость после приобретения.

Все налоги при переходе из рук в руки собственности всех видов, поскольку они уменьшают капитальную стоимость этой собственности, ведут к уменьшению фонда, предназначенного для содержания производительного труда. Они все в большей или меньшей степени представляют собой невыгодные налоги, которые увеличивают доход государя, редко содержащего других работников, кроме непроизводительных, за счёт капитала народа, который содержит лишь производительный труд».

Но это не единственное возражение против налогов на передачу имущества; они мешают распределению национального капитала наиболее благотворным для общества образом. В интересах общего благосостояния необходимо всячески облегчать переход и обмен всякого рода

имущества, так как только благодаря этому капитал всякого рода скорее найдёт себе путь в руки тех, кто даст ему наилучшее применение, увеличивая производство страны. «Почему, - человек хочет продать свою землю? Потому, что имеет в виду другое, более производительное помещение для своих средств. Зачем другой хочет купить эту самую землю? Чтобы дать приложение капиталу, который приносит ему слишком мало или остаётся без употребления, или же может быть использован, по его мнению, лучше. Этот обмен умножит общий доход посредством умножения дохода обеих сторон. Но если пошлины настолько обременительны, что мешают этой сделке, то они являются препятствием к увеличению общего дохода». Но эти налоги легко собираются, и многие могут подумать, что это несколько искупает их вредное действие.

Налоги на ренту оказывает влияние только на ренту; он всецело падает на землевладельцев и не может быть переложён на какой-нибудь класс потребителей. Повысить ренту землевладелец не может, потому что разность между продуктом, получаемым с наименее производительной земли, находящейся в обработке, и продуктом, получаемым с земли всякого другого разряда, остаётся прежней. Обрабатывается земля трёх разрядов:

№ 1, 2 и 3, которые при затрате одинакового количества труда дают соответственно 180, 170 и 160 кварталов пшеницы; но № 3 ренты не приносит и потому остаётся необложенным, рента же с № 2 не может превышать стоимость 10 кварталов, а рента с № 1 — стоимость 20 кварталов. Такой налог не может повысить цены сырых материалов, ибо земледельец № 3, поскольку он, но платит ни ренты, ни налога, не имеет никакой возможности повысить цену произведённого товара. Налог на ренту не уменьшит стимула к обработке новой земли, потому что такая земля не платит ренты и осталась бы необложенной. Если бы в обработку поступил № 4 и дал бы 150 кварталов, то эта земля не платила бы налога; но создалась бы рента в 10 кварталов с № 3, который начал бы тогда платить налог.

Налог на ренту, как она обычно устанавливается, уменьшил бы стимул к обработке земли, потому что был бы налогом на прибыль землевладельца. Термином «земельная рента» обыкновенно называют всю сумму стоимости, уплачиваемую фермером землевладельцу, тогда как только часть её является, строго говоря, рентой. Постройки со всеми их принадлежностями и прочие расходы, сделанные землевладельцем на свой счёт, составляют в строгом смысле слова часть капитала фермы и были бы произведены фермером, если бы о них не позаботился землевладелец. Рента есть сумма, уплачиваемая землевладельцу за пользование землёй, и только землёй. Остальная сумма, уплачиваемая ему под именем ренты, платится за пользование постройками и пр. и в действительности составляет прибыль на капитал землевладельца. Так как при обложении ренты не делали бы различия между той её частью, которая платится за пользование землёй, и той, которая платится за пользование капиталом землевладельца, то часть налога упала бы на прибыль землевладельца и, следовательно, уничтожила бы стимул к обработке земли, если только не повысилась бы цена сырых материалов. С той земли, за пользование которой не платилось ренты, землевладелец мог получать под этим именем вознаграждение за пользование его постройками. Эти постройки не были бы сооружены, и сырые материалы не выращивались бы на той земле до тех пор, пока цена, по которой они продаются, не окупала бы не только все обычные расходы, но также и добавочный расход на налог. Эта часть налога падает не на землевладельца и не на фермера, а на потребителя сырых материалов.

Едва ли можно сомневаться в том, что при введении налога на ренту землевладельцы скоро научились бы различать ту часть, которая уплачивается им за пользование землёй, от той, которая платится за пользование зданиями и улучшениями, сделанными за счёт капитала землевладельца. Последняя была бы выделена под именем ренты с дома и построек, или же на всей вновь поступающей в обработку земле не землевладелец, а арендатор воздвигал бы такие постройки и вводил бы улучшения. Правда, для этой цели мог бы, конечно, употребляться капитал землевладельца, номинально расходы производил бы арендатор, но средства доставлял бы ему землевладелец или в форме ссуды, или же приобретая право на известный ежегодный доход в течение всего срока аренды. Делается ли это различие или нет, разница в характере

вознаграждения, получаемого землевладельцем за различные вещи, в действительности существует. Совершенно верно, что налог на действительную земельную ренту падает целиком на землевладельца, а налог на вознаграждение, которое землевладелец получает за пользование его капиталом, затраченным на ферму, падает в развивающейся стране на потребителя сырых материалов. Если бы рента была обложена налогом и не было принято никаких мер к различению отдельных частей вознаграждения, уплачиваемого теперь арендатором землевладельцу под именем ренты, то налог, поскольку он касается ренты за здания и другие сооружения, никогда не падал бы в течение сколько-нибудь долгого времени на землевладельца; а падал бы на потребителя. Капитал, затраченный на эти строения и пр., должен давать обычную прибыль, но он перестал бы давать эту прибыль на земле, поступившей в обработку позже других, если бы издержки на эти здания и пр. не падали на арендатора. А если бы они падали на него, то он перестал бы получать свою прибыль с капитала, если бы не мог переложить их на потребителя.

Десятина - налог на валовой продукт земли и, подобно налогам на сырые материалы, падает всецело на потребителя. От налога на ренту она отличается тем, что падает и на ту землю, которой первый, но касается, и повышает цену сырых материалов, на которую налог на ренту не влияет. Десятиной облагается как самая лучшая, так и самая худшая земля, притом строго пропорционально количеству даваемого землей продукта. Следовательно, десятина — налог равномерный.

Если земля низшего качества или та, которая не приносит ренты и которая регулирует цену хлеба, даёт количество, достаточное, чтобы фермер имел обычную прибыль на капитал, когда квартал пшеницы стоит 4 ф.ст., то для того, чтобы можно было получить ту же прибыль после обложения этой земли десятиной, цена хлеба должна подняться до 4 ф.ст. 8 шилл. Ибо теперь с каждого квартала пшеницы земледелец должен платить в пользу церкви 8 шилл.; (если же он не получит той же прибыли, то у него нет никакого основания продолжать своё старое дело, раз он может получить такую прибыль при другом занятии).

Единственное различие между десятиной и налогами на сырые материалы состоит в том, что первая представляет собою переменный денежный налог, а вторые принадлежат к категории постоянных денежных налогов. При неподвижном состоянии общества, когда легкость производства хлеба не возрастает и не уменьшается, эти налоги будут производить совершенно одинаковое действие, потому что при таком состоянии цена хлеба будет неизменной и налог, поэтому будет также неизменным. Но как при отставании общества, так и при таком состоянии его, когда в земледелие вводятся крупные улучшения и когда, следовательно, стоимость сырых материалов падает в сравнении со стоимостью других предметов, десятина окажется более лёгким налогом, чем постоянный денежный налог; если цена хлеба упадёт с 4 до 3 ф.ст., то и налог упадёт с 8 до 6 шилл. При поступательном движении общества, но при отсутствии сколько-нибудь заметных улучшений в земледелии цена хлеба будет повышаться, и десятина будет более тяжёлым налогом, чем постоянный денежный налог. Если цена хлеба повысится с 4 до 5 ф.ст., то десятина с той же земли повысится с 8 до 10 шилл.

Ни десятина, ни денежный налог не коснутся денежной ренты землевладельцев, но оба налога существенно отразятся на хлебной ренте. Мы уже видели, как действует на хлебную ренту денежный налог; очевидно, что и десятина окажет подобное же действие: Если земли № 1, 2 и 3 дают 180, 170 и 160 кварталов, то рента с № 1 составит 20 кварталов, а с № 2 — 10. Но после уплаты десятины эта пропорция нарушится, потому что если вычтёшь из продукта земли каждого разряда десятую долю, то остающийся продукт будет равен 162, 153 и 144, и, следовательно, хлебная рента № 1 понизится до 18, а № 2 — до 9 кварталов.

Главное возражение против десятины состоит в том, что этот налог не является устойчивым и твёрдым, так как стоимость его возрастает вместе с возрастанием трудности производства хлеба. Если в силу этой трудности цена квартала хлеба равняется 4 ф.ст., то налог составляет 8 шилл.; если вследствие дальнейшего возрастания трудности производства хлеба цена его повысится до 5 ф.ст., то налог составит 10 шилл., а если она повысится до 6 ф.ст., то налог составит уже 12 шилл. Увеличивается, однако, не только стоимость, но и масса облагаемого хлеба. Так,

когда обрабатывался только № 1, десятина взималась всего со 180 кварталов; когда в обработку поступил № 2, то она взималась со 180 + 170, или с 350 кварталов, а когда начал обрабатываться и № 3, то десятина взималась уже со 180 + 170 + 160, или с 510 кварталов. При возрастании количества продукта с 1 млн. до 2 млн. кварталов возрастёт не только сумма налога со 100 тыс. до 200 тыс. кварталов: благодаря увеличению количества труда, необходимого для производства второго миллиона, относительная стоимость сырых материалов может подняться настолько, что 200 тыс. кварталов, превышая по своему количеству 100 тыс. кварталов, уплаченные прежде лишь вдвое, могут по своей стоимости превысить их втрое.

Если бы такая же стоимость собиралась в пользу церкви каким-нибудь другим способом, возрастая, как и десятина, пропорционально трудности обработки земли, то результат получился бы тот же. (Поэтому ошибочно предполагать, что десятина в силу того, что она взимается с земли, действует на земледелие более неблагоприятным образом, чем действовала бы равная ей сумма, взимаемая как-нибудь иначе). В обоих случаях церковь получала бы постоянно все большую и большую долю чистого продукта земли и труда страны. При поступательном движении общества чистый продукт земли по отношению к её валовому продукту всегда уменьшается, а между тем все налоги берутся, в конечном счете, из чистого дохода страны, будет ли последняя развиваться или переживать застой. Налог, который растёт вместе с валовым доходом, но падает своей тяжестью на чистый доход, должен быть по необходимости крайне обременительным и невыносимым налогом. Десятина составляет десятую долю не чистого, а валового продукта земли. Следовательно, вместе с развитием общественного богатства она при сохранении того же отношения к валовому продукту должна поглощать всё большую и большую долю чистого продукта.

На десятину можно, однако, смотреть, как на налог, наносящий ущерб землевладельцам, поскольку она действует как премия на ввоз: в то время как производство хлеба внутри страны облагается этим налогом, ввоз иностранного хлеба совершается вполне свободно. И если бы с целью защиты землевладельцев от последствий уменьшения спроса на землю, которое должно быть результатом такой премии, ввозимый хлеб был бы также обложен (в одинаковой степени с отечественным) и получаемый таким образом доход поступал бы в пользу государства, то это была бы самая правильная и справедливая мера, ибо выручка, доставляемая государству таким налогом, позволила бы уменьшить другие налоги, необходимые на покрытие государственных расходов. Но если бы такой налог служил только для увеличения фонда, идущего в пользу церкви, то, хотя в целом он мог бы действительно увеличить общую массу продуктов, он уменьшил бы ту часть этой массы, которая уделяется производительным классам.

Если бы торговля сукном была совершенно свободна, наши фабриканты могли бы продавать сукно дешевле, чем обходилось бы нам сукно, ввозимое из-за границы. Если бы отечественный фабрикант должен был платить налог, которого импортёр сукна не платил бы, то это оказало бы вредное действие на капитал и заставило бы его оставить суконное производство для какого-нибудь другого, так как ввозимое сукно было бы дешевле, чем производимое внутри страны. Если бы ввозимое сукно было тоже обложено, сукно опять могло бы производиться у нас. Сначала потребитель покупал отечественное сукно, потому что оно было дешевле заграничного, потом он стал покупать заграничное, потому что, не будучи обложено налогом, оно стоило дешевле отечественного, обложенного налогом. Наконец, он стал опять покупать отечественное сукно, потому что при одинаковом обложении отечественного и заграничного сукна первое опять стало дешевле заграничного. В последнем случае он платит за сукно самую высокую цену, но вся добавочная плата поступает в пользу государства. Во втором случае он платит за сукно дороже, чем в первом, но уплачиваемый им излишек не поступает в пользу государства, ибо это возрастание цены вызвано трудностями производства: связав нас новым налогом, у нас отняли бы возможность производить наиболее лёгким способом.

Земельный налог - пропорциональный ренте с земли и изменяющийся с каждым изменением ренты, есть в действительности налог на ренту. Так как такой налог не коснётся ни земли, которая не даёт ренты, ни продукта с капитала, который прилагается к земле в расчёте только на прибыль и никогда не приносит ренты, то он несколько не повлияет на цены сырых мате-

риалов, а всецело падёт на землевладельцев. Такой налог ничем не отличается от налога на ренту. Но если земельным налогом будет обложена вся возделываемая земля, то, как бы он не был умерен, он будет налогом на продукт и потому повысит цену продукта. Если последней возделываемой землёй была земля № 3, то, хотя она и не платит ренты, но может возделываться после введения налога и давать при этом прибыль соответственно общей норме её, если налог, но будет покрыт повышением цены продукта. Капитал будет или избегать такого приложения до тех пор, пока цена хлеба не повысится вследствие спроса настолько, чтобы давать ему обычную прибыль, или, если капитал уже вложен в такую землю, он оставит её, чтобы поискать более выгодного применения. Налог не может быть переложен на землевладельца потому, что, по-нашему предположению, тот не получает никакой ренты. Такой налог или соразмеряется с качеством земли, с избытком её продукции, и тогда он ничем не отличается от десятины, или является твёрдым налогом с акра всей возделываемой земли, каково бы ни было её качество.

Земельный налог последнего рода будет очень неравномерным и противоречит одному из четырёх общих правил, которым, по мнению Адама Смита, должны удовлетворять все налоги. Эти четыре правила таковы:

«I. Подданные государства должны, по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т. е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства...

II. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определён, а не произволен...

III. Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его...

IV. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государства...».

Равномерный земельный налог, который падает одинаково на всю землю, находящуюся под обработкой, несмотря на различия в её качестве, повысит цену хлеба пропорционально налогу, уплачиваемому с земли самого худшего качества. Земли различного качества дают при приложении к ним одинаковых капиталов весьма неодинаковые количества сырых материалов. Если земля, дающая при данном капитале 1 тыс. кварталов хлеба, будет обложена налогом в 100 ф.ст., цена хлеба должна подняться на 2 шилл., чтобы возместить фермеру налог. Но на земле лучшего качества при затрате одинакового капитала может быть произведено 2 тыс. кварталов, которые при повышении цены на 2 шилл. дадут лишних 200 ф.ст. Однако налог, будучи одинаковым для той и другой земли, составит и с лучшей и с худшей земли 100 ф.ст., и, следовательно, потребитель хлеба будет платить не только налог для удовлетворения нужд государства, но ещё 100 ф.ст. в пользу арендатора лучшей земли в течение всего срока аренды, а затем позволит землевладельцу поднять на всю эту сумму ренту. Таким образом, налог этого рода противоречит четвёртому правилу Адама Смита — он будет брать из народного кармана больше, чем даёт государственному казначейству. Подобным налогом была земельная подать (taille) во Франции до революции; были обложены только земли, находившиеся в руках не дворян, цена сырых материалов повышалась пропорционально налогу, и, следовательно, те, кто не платил налога, получали ещё выгоду вследствие возрастания ренты. Налоги на сырые материалы и десятины свободны от этого упрека: они повышают цену сырых материалов, но каждый разряд земли платит соразмерно своему действительному продукту, а не соразмерно продукту наименее производительной земли.

Своеобразная точка зрения, с которой Адам Смит рассматривает ренту, и то обстоятельство, что он не заметил, какое большое количество капитала затрачивается в каждой стране на землю, не платящую ренты, привели его к заключению, что все земельные налоги — облагается ли ими земля непосредственно в форме налога или десятины, берутся ли они из продукта или взимаются с прибыли фермера — неизменно падают на землевладельца, который всегда является действительным плательщиком, хотя бы налог номинально авансировался вообще арендатором.

«Налоги на продукцию земли, — говорит он, — в действительности представляют собою

налоги на ренту, и хотя они могут сперва выплачиваться фермером, в конечном счете, их платит землевладелец. Когда приходится уплачивать в виде налога часть продукции, фермер высчитывает, по мере возможности, стоимость этой части из года в год и потом соответственно уменьшает ренту, которую соглашается платить землевладельцу. Нет такого фермера, который не высчитывал бы заранее, сколько составит за все годы аренды церковная десятина, представляющая собою поземельный налог такого же рода».

Вполне правильно, что фермер высчитывает все и всякие вероятные расходы, когда заключает с землевладельцем соглашение о ренте, уплачиваемой за ферму. И если за десятину, уплачиваемую церкви, или налог на продукт земли он не получил бы вознаграждения в повышенной относительной стоимости своих продуктов, он, конечно, постарался бы сделать соответствующий вычет из ренты. Но в этом именно и состоит спорный вопрос:

«действительно ли он сделает такой вычет из ренты или вознаградит себя повышением цены продукта. По тем основаниям, которые уже приводил, я ничуть не сомневаюсь, что эти налоги вызовут повышение цены продуктов» и что, следовательно, Адам Смит занял в этом важном вопросе неправильную позицию.

Именно эта точка зрения А.Смита заставила его, вероятно, утверждать, что «десятина и всякий другой поземельный налог такого же рода, хотя они по внешности и кажутся совершенно одинаковыми, на самом деле являются далеко не одинаковыми налогами, поскольку известная часть продукции при различных условиях равна по стоимости весьма различной доли ренты». Рикардо старался показать, что налоги этого рода не падают неравномерно на различные группы фермеров или землевладельцев, так как и те и другие получают вознаграждение в повышенной цене сырых материалов и участвуют в платеже налога только пропорционально своему потреблению сырых материалов. В действительности поскольку вследствие налога изменяется заработная плата, а под её влиянием и норма прибыли, землевладельцы не только не участвуют в платеже этого налога, но являются, наоборот, тем классом, который освобождён от него. Именно из прибыли на капитал берётся часть налога, падающая на рабочих, неспособных вследствие недостатка средств уплатить его; эта часть уплачивается исключительно теми, кто получает свой доход от вложения капитала, и, следовательно, она нисколько не затрагивает землевладельцев.

Из этого ещё вовсе не следует, что десятина и другие налоги на землю и её продукты не задерживают развития земледелия. Всё, что увеличивает меновую стоимость различных товаров, на которые существует всеобщий спрос, имеет тенденцию уничтожать стимул к развитию, как земледелия, так и производства вообще. Но это зло неразрывно связано со всяким обложением и не ограничивается теми именно налогами, о которых мы теперь говорим.

В действительности это зло представляет неизбежную невыгоду, относящуюся ко всем налогам, взимаемым и расходуемым государством. Каждый новый налог превращается в новую тягость для производства и влечёт за собой повышение естественной цены товаров. Та часть труда страны, которой располагал прежде плательщик налога, теперь попадает в руки государства (и поэтому не может быть больше употреблена производительно). Эта часть может принять такие размеры, при которых не останется достаточного прибавочного продукта, необходимого для поощрения тех, кто своими сбережениями увеличивает обычно капиталы всего государства. К счастью, ни в одной свободной стране налоговое обложение никогда ещё не доходило до таких размеров, чтобы из года в год постоянно уменьшать её капитал. Ни одна страна не могла бы переносить долго такое обложение. Но если бы какая-нибудь страна его выносила, то налоги поглощали бы такую значительную часть её годового продукта, что она скоро представляла бы ужасную картину нищеты, голода и обезлюдения.

Если бы, государство потребовало себе пятую долю увеличенного дохода фермера, то это был бы односторонний налог, затрагивающий только прибыль фермеров и не касающийся прибыли лиц, занимающихся другими промыслами. Налог уплачивался бы со всякой земли, как той, которая даёт скудный урожай, так и той, которая даёт обильный урожай, и в тех случаях, когда земля не платит никакой ренты, его нельзя было бы возместить путём вычета из ренты. Но односторонний налог на прибыль никогда не падает на отрасли промышленности, которые

им обложены, потому что промышленник или оставит своё занятие, или вознаградит себя за налог. Те же, кто не платит никакой ренты, могут получить возмещение только посредством повышения цены продукта, и таким образом налог упадёт на потребителя, а не на землевладельца или фермера.

Если бы предлагаемый налог возрастал пропорционально возрастанию количества или стоимости валового продукта, получаемого с земли, то он ничем, но отличался бы от десятины и точно так же был бы переложён на потребителя. Таким образом, облагается ли валовой или же чистый продукт земли, налог одинаково является налогом на потребление и затрагивает землевладельца и фермера лишь в той же мере, как и другие налоги на сырые материалы.

Если бы земля вовсе не была обложена и та же сумма взималась каким-нибудь иным способом, земледелие процветало бы, по меньшей мере, как и прежде. Невозможно, чтобы какой бы то ни было, налог на землю мог поощрять земледелие; умеренный налог может не задерживать и, вероятно, не задерживает в значительной степени рост производства, но поощрять его он не может.

Налоги на золото бывают двоякого рода: одни — на наличное количество золота, находящегося в обращении, и другие — на количество его, ежегодно добываемое из рудников. И те, и другие имеют тенденцию уменьшать количество и повышать стоимость золота, но ни те, ни другие не повысят его стоимость, пока количество его не уменьшится. Поэтому временно, пока не уменьшится предложение золота, они будут падать на владельцев денег в конечном же счёте часть, постоянно падающая на общество, будет уплачена, с одной стороны, владельцем рудника путём вычета из его ренты, а с другой — покупателем той части золота, которая идёт на производство предметов украшения и не превращается полностью в деньги.

Кроме золота существуют ещё и другие товары, количество которых не может быть быстро уменьшено. Поэтому всякий налог на такие товары падает на их собственника, если возрастание их цены будет сопровождаться уменьшением спроса.

К налогам этого рода принадлежат *налоги на дома*: хотя они взимаются с нанимателей, они часто падают на землевладельца, уменьшая его ренту. Продукт земли потребляется и воспроизводится из года в год. То же самое можно сказать о многих других товарах. И так как количество их вследствие этого можно скоро привести к одному уровню со спросом, то цена не может долго превышать их естественную цену. Но налог на дома можно рассматривать как дополнительную ренту, уплачиваемую нанимателем. Этот налог имеет, поэтому тенденцию уменьшить спрос на дома, доставляющие одинаковую годовую ренту, не уменьшая их предложения. Рента, следовательно, упадёт, и часть налога будет тогда косвенно уплачена землевладельцем.

«В ренте с дома или наёмной плате, — говорит Адам Смит, — можно различать две части, из которых одна может быть вполне уместно названа строительной рентой, а другая обычно называется земельной рентой.

Строительная рента (или рента от здания) представляет собою процент или прибыль на капитал, затраченный на постройку дома. Для того, чтобы поставить строительную промышленность в одинаковые условия с другими промыслами, необходимо, чтобы эта рента была достаточна, во-первых, для оплаты строителю такого же процента, какой он получил бы на свой капитал, если бы ссудил его под надёжное обеспечение, и, во-вторых, для сохранения его дома в надлежащем порядке или что то же самое, для возмещения, спустя определённое число лет, капитала, затраченного на его постройку... Если сравнительно с существующим процентом на капитал строительное дело приносит в какой-либо момент гораздо более высокую прибыль, чем эта, то оно скоро привлечёт к себе из других отраслей промышленности так много капитала, что это понизит прибыль до её нормального уровня. Если оно в какой-либо момент приносит гораздо меньше этого, то другие отрасли промышленности скоро отвлекут от него так много капитала, что опять-таки повысят эту прибыль.

Вся та часть ренты с дома, которая остаётся сверх того, что необходимо для доставления этой умеренной прибыли, естественно, приходится на земельную ренту, и в тех случаях, когда собственник земли и собственник здания — два различных лица, она в большинстве случаев целиком выплачивается первому. Эта добавочная рента представляет собою цену, которую

обитатель дома уплачивает за какое-либо действительное или предполагаемое преимущество местоположения. Сельские дома, находящиеся на значительном расстоянии от большого города, где вдоволь свободной земли, дают совсем незначительную ренту и, во всяком случае, не больше того, что приносила бы земля, на которой стоит дом, если бы была использована для земледелия. Рента с загородных вилл по соседству с большим городом бывает иногда значительно выше, и в этом случае особые удобства или красота местоположения очень хорошо оплачиваются. Земельная рента обычно выше всего в столице и в тех отдельных районах её, где предъявляется наибольший спрос на дома, безразлично для каких целей: для промышленных и торговых, для развлечений и приёма гостей или из-за простого тщеславия и моды».

Налог на ренту с домов может падать на нанимателя, на землевладельца или же на домовладельца. При обыкновенных условиях можно считать, что весь налог уплачивается непосредственно и в конечном счёте нанимателем.

Если налог является умеренным, страна же или находится в неизменном состоянии, или прогрессирует, то у нанимателя мало оснований довольствоваться домами худшего разряда. Но если налог высок или если какие-нибудь другие обстоятельства уменьшают спрос на дома, то доход землевладельца упадёт, так как наниматель отчасти вознаградит себя за налог уменьшением платы.

Налоги на прибыль, налоги на товары, которые носят общее название предметов роскоши, падают исключительно на потребителей этих товаров. Налог на вино падает на его потребителя. Налог на выездных лошадей или на кареты уплачивается теми, кто пользуется ими лично для себя и прямо пропорционален количеству этих предметов удовольствия. Иначе обстоит дело с налогами на предметы необходимости. Такие налоги часто падают на потребителей в пропорции, гораздо более высокой, чем количество потребляемых ими предметов. Мы видели выше, что налог на хлеб, падая на фабриканта как потребителя пропорционально потреблению им и его семьёй хлеба, уменьшает в то же время его доход ещё и другим путём, изменяя норму прибыли на капитал. Всё, что увеличивает заработную плату, уменьшает прибыль с капитала. Поэтому всякий налог на какой-либо товар, потребляемый рабочим, имеет тенденцию понижать норму прибыли.

Налог на шляпы повысит цену шляп, налог на обувь — цену обуви. В противном случае такой налог был бы, в конце концов, уплачен фабрикантом: его прибыль упала бы ниже общего уровня, и он покинул бы свою отрасль. Специальный налог на прибыль повысил бы цену продуктов, подвергшихся обложению. Так, налог на прибыль фабриканта шляп повысил бы цену шляп. Ибо если налог будет взиматься только с прибыли фабриканта шляп, а прибыль других фабрикантов будет свободна от него, то прибыль первого, раз он не может повысить цену своих шляп, понизилась бы в сравнении с общей нормой прибыли, и он переменял бы своё занятие.

Точно так же налог на прибыль фермера вызвал бы повышение цены хлеба, налог на прибыль фабриканта сукон — повышение цены сукон, и если бы налог, пропорциональный прибыли, был установлен во всех отраслях промышленности, то повысились бы цены всех товаров. Но если бы рудники, снабжающие нас материалом, из которого нами делаются деньги, находились в нашей стране, если бы налог падал также на прибыль владельцев этих рудников, то цены товаров не повысились бы и каждый отдавал бы одинаковую часть своего дохода. В этом случае положение вещей несколько не изменилось бы.

Если бы деньги небыли обложены и, следовательно, сохраняли свою стоимость, в то время как стоимость всех других товаров вследствие обложения увеличилась бы, то фабрикант шляп, фермер, фабрикант сукон платили бы одну и ту же сумму в виде налогов при условии, что они употребляют одинаковый капитал и получают одинаковую прибыль. Если бы налог равнялся 100 ф.ст., то стоимости шляп, сукна и хлеба возросли бы каждая на 100 ф.ст. Если фабрикант шляп выручает за свои шляпы вместо 1 тыс. ф.ст. 1 100 ф.ст., то он уплатит правительству в виде налога 100 ф.ст., следовательно, у него постоянно будет оставаться 1000 ф.ст., которую он может издержать на товары, нужные ему для собственного потребления. Но так как в силу той же самой причины повысятся цены сукна, хлеба и всех других товаров, то фабрикант шляп

получит за свою 1000 ф.ст. не больше, чем прежде за 910 ф.ст., таким образом, он будет участвовать в покрытии государственных нужд, уменьшая свои личные расходы. Уплачивая налог, он, вместо того чтобы потребить определённую часть продукта земли и труда страны, предоставляет её в распоряжение правительства. Если бы, вместо того чтобы издержать 1000 ф.ст., он прибавил её к своему капиталу, то он нашёл бы, что его сбережение в 1000 ф.ст. составляет теперь вследствие повышения заработной платы и возросших издержек на сырой материал и машины не больше, чем прежнее сбережение в 910 ф.ст.

Если бы деньги были обложены каким-нибудь налогом или стоимость их в силу какой-нибудь причины изменилась, а цены всех товаров остались без изменения, то прибыль фабриканта и фермера также осталась бы без изменения: она составляла бы, как и прежде, 1000 ф.ст. А так как они должны были бы каждый уплатить правительству 100 ф.ст., то у них осталось бы только по 900 ф.ст., и они могли бы теперь располагать меньшей частью продукта земли и труда страны, всё равно, будет ли эта часть затрачена на производительный или непроизводительный труд. Ровно столько, сколько они теряют, приобретает правительство.

Налоги на заработную плату приводят к её повышению и уменьшают, таким образом, норму прибыли с капитала. Мы видели уже, что налог на предметы насущной необходимости повышает их цены, благодаря чему повышается заработная плата. Единственное различие между налогом на предметы насущной необходимости и налогом на заработную плату состоит в том, что первый неизбежно сопровождается ростом цен на эти предметы, а второй — нет. Поэтому налог на заработную плату совершенно не затрагивает ни денежных капиталистов, ни землевладельцев, никакой-нибудь другой класс, кроме предпринимателей, нанимающих рабочую силу. Налог на заработную плату является целиком налогом на прибыль, налог на предметы насущной необходимости — отчасти налогом на прибыль, отчасти налогом на богатых потребителей. Вот почему последствия, к которым в конце концов приводят эти налоги, вполне тождественны с результатами и прямого налога на прибыль.

«...Заработная плата низших разрядов рабочих, — говорит Адам Смит, — повсюду неизбежно определяется двумя различными условиями: спросом на труд и обычной или средней ценой предметов питания. Спрос на труд в зависимости от того, возрастает ли он, остаётся ли неизменным или уменьшается, т.е. требует ли он возрастающего, неизменного или уменьшающегося населения, определяет уровень существования рабочего и устанавливает, в какой мере оно должно быть изобильное, умеренное или скудное. Обычная или средняя цена предметов продовольствия определяет количество денег, какое должен получать рабочий, чтобы иметь возможность из года в год приобретать эти обильные, умеренные или скудные средства существования. Поэтому при неизменном размере спроса на труд и цены предметов продовольствия прямой налог на заработную плату может иметь своим следствием только повышение заработной платы на сумму, несколько превышающую самый налог».

Против этого положения А.Смита, Бьюкенен выдвигает два возражения. Во-первых, он отрицает, что денежная заработная плата регулируется ценою пищевых продуктов, и, во-вторых, он отрицает, что налог на заработную плату приведёт к повышению цены труда. По отношению к первому пункту аргументация Бьюкенена сводится к следующему: «Заработную плату, как уже было замечено, составляют не деньги, а то, что можно купить за деньги, т.е. пищевые продукты и другие предметы жизненной необходимости, и часть, достающаяся рабочему из общего имущества, будет всегда пропорциональна предложению. Там, где пищевые продукты *дешевы и находятся в изобилии*, его доля будет больше; там, где они *скудны и дороги*, доля рабочего будет меньше. Его заработная плата будет ему всегда доставлять его справедливую долю, да она и не может дать ему больше. Правда, А.Смит и многие другие экономисты придерживались мнения, что денежная цена труда регулируется денежной ценой пищевых продуктов и, что при повышении цены последних пропорционально повышается и заработная плата. Но ясно, что цена труда не стоит ни в какой необходимой связи с ценою съестных припасов, так как она целиком зависит от соотношения между предложением труда и спросом на него. Кроме того, следует заметить, что высокая цена пищевых продуктов является верным признаком их недостаточного предложения и при естественном ходе вещей она

поднимается, чтобы задерживать рост потребления. При уменьшении количества предлагаемых пищевых продуктов и распределении их между тем же числом потребителей каждому достанется, очевидно, меньшая доля, и рабочий должен будет взять на себя часть общей потери. Цены повышаются, чтобы распределить это время равномерно и помешать рабочему потреблять средства существования так же свободно, как и прежде. Но вслед за повышением цен должна, оказывается, возрасти и заработная плата, чтобы дать рабочему возможность потреблять то же количество пищевых продуктов, предложение которых уменьшилось. Получается, таким образом, что природа сама себе противоречит: сначала она повышает цену съестных припасов, чтобы уменьшить потребление, а затем повышает заработную плату, чтобы дать рабочему то же самое количество, что и прежде».

Д.Рикардо считал, что в приведённой аргументации Бьюкенена истина сильно переплетается с заблуждением. Так как время требует состояние фонда для содержания рабочих. Если заработная плата рабочего до того времени была только достаточна для поддержания требуемого населения, то после введения налога она перестала бы быть достаточной, потому что рабочий не имел бы тех же средств на содержание своей семьи. Следовательно, цена труда будет повышаться, потому что спрос на него будет продолжаться, а предложение его не прекратится только вследствие повышения цены.

То обстоятельство, что цена шляп или солода повышается вследствие обложения, представляет самое обыкновенное явление. Цена их повышается потому, что требуемое количество, но имелось бы в наличии, если бы цены их не повысились. То же самое происходит с трудом: если на заработную плату устанавливается налог, цена труда возрастает, потому что в противном случае нельзя было бы поддерживать требуемое население. И разве сам Бьюкенен не признаёт всего этого, когда говорит: «если бы он (рабочий) действительно был вынужден довольствоваться только предметами самой насущной необходимости, то он не мог бы вынести дальнейшее понижение заработной платы, так как при таких условиях он не мог бы продолжать свой род»? Положим, что страна находится в таких условиях, при которых низшие слои рабочего населения должны были бы не только продолжать свой род, но и умножать его. Тогда их заработная плата регулировалась бы соответственно. Но множились ли бы они в требуемом количестве, если бы налог отнимал у них часть заработной платы и вынуждал их довольствоваться лишь предметами самой насущной необходимости?

Не подлежит никакому сомнению, что цена обложенного товара не повысится пропорционально налогу, если спрос на него уменьшится, а количество его не может быть уменьшено. Если бы всюду употреблялись металлические деньги, то стоимость их вследствие налога не повысилась бы на длительное время пропорционально его размерам, потому что при более высокой цене денег спрос на них уменьшился бы, а количество их не уменьшилось бы. Бесспорно, что та же самая причина часто влияет на заработную плату. Число рабочих не может быть быстро увеличено или уменьшено пропорционально увеличению или уменьшению фонда, назначенного на их содержание, но в предположенном случае уменьшение спроса на труд не является необходимым, а если он и уменьшается, то непропорционально налогу. Г-н Бьюкенен забывает, что средства, собираемые путём налога, употребляются правительством на содержание рабочих; правда, непроизводительных, но всё-таки рабочих. Если бы при установлении налога на заработную плату цена труда не возросла, то в очень сильной степени возросло бы соперничество в спросе на труд, потому что владельцы капитала, которых этот налог не коснулся бы, имели бы в своём распоряжении те же самые средства для найма рабочих и в то же время правительство, получившее этот налог, тоже имело бы для этой цели дополнительные средства. Правительство и народ стали бы, таким образом, конкурировать друг с другом, и результатом этой конкуренции было бы повышение цены труда. То же самое количество рабочих было бы занято, но они получали бы добавочную заработную плату.

Если бы налог был с самого начала возложен на людей, имеющих капитал, то их фонды на содержание труда сразу же уменьшились бы в той же самой степени, в какой возросли бы фонды правительства, назначенные для той же цели. Таким образом, не произошло бы никакого повышения заработной платы, потому что если бы даже спрос не изменился, то исчезла бы всё-

таки прежняя конкуренция. Если бы правительство сейчас же после сбора налога отправило всю выручку за границу в качестве субсидии иностранному государству, если бы, следовательно, этот фонд был затрачен на содержание иностранных, а не английских рабочих — солдат, матросов и т. д., — то спрос на труд действительно уменьшился бы и заработанная плата не возросла бы, хотя бы она и была обложена налогом. Но то же самое произошло бы, если бы налог был установлен на предметы потребления или на прибыль с капитала или если для уплаты субсидии та же сумма взималась каким-нибудь другим образом: меньшее количество рабочих могло бы быть занято в самой стране. В одном случае рост заработной платы был бы задержан, в другом — она, безусловно, понизилась бы. Но предположим, что вся сумма налога на заработную плату, после того как он был получен от рабочих, была бы передана предпринимателям даром. Это увеличило бы их денежный фонд на содержание труда, но это не увеличило бы ни числа товаров, ни числа занятых. В результате усилилась бы только конкуренция между предпринимателями, и налог, в конце концов, не причинил бы ущерба ни хозяину, ни рабочему. Хозяин платил бы рабочему более высокую цену за его труд; прибавка, которая получалась бы рабочим, уплачивалась бы им в качестве налога правительству и опять возвращалась к хозяевам.

Николай Тургенев - пять главных правил взимания налогов

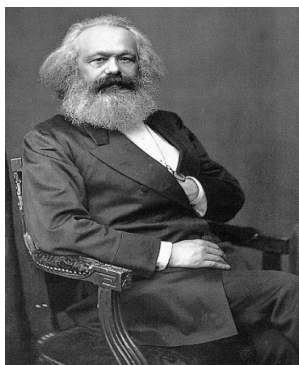


Николай Иванович Тургенев (1789 – 1871 гг.) — русский экономист и публицист, активный участник движения декабристов.

В России идеи А.Смита и других западных экономистов развивал Николай Тургенев в опубликованной в 1818 году книге «Опыт теории налогов», где особо выделены, пять главных правил взимания налогов:

- 1) *равное распределение налогов* - налоги должны быть распределены между всеми гражданами в одинаковой соразмерности: «Пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, то есть доходу. От неравного распределения податей между гражданами рождается ненависть одного класса к другому, от чего происходит и ненависть к самому правительству. Французская революция представляет ужасные примеры того и другого»;
- 2) *определенность налогов* - количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей;
- 3) *собрание налогов в удобное время* - подать с поземного дохода или с дохода от домов, требуемая в то время, когда сии доходы обыкновенно получают, есть подать, требуемая в самое удобное время для плательщика. Все преимущество податей с потребления состоит в том, что каждый платит их тогда, когда ему заблагорассудится;
- 4) *дешевое собрание налогов* - количество жертвований, делаемых народом, должно более равняться доходу, получаемому от того правительством. Правило предписывает правительству старание заботиться о том, чтобы собрание налогов становилось ему сколь возможно дешевле;
- 5) *общее правило при взимании налогов* - налог должен всегда быть взимаем с дохода и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались. Обстоятельства делают иногда нарушение сего правила необходимым, иногда извинительным: необходимым при чрезвычайных случаях, когда граждане должны жертвовать всем на пользу общую; извинительным при переходе собственности из одних рук в другие.

Карл Маркс и Фридрих Энгельс о налогах



Карл Генрих Маркс (нем. *Karl Heinrich Marx*; 5 мая 1818 — 14 марта 1883) — немецкий философ, социолог, экономист, писатель, политический журналист, общественный деятель. Его работы сформировали в философии диалектический и исторический материализм, в экономике — теорию прибавочной стоимости, в политике — теорию классовой борьбы.



Фридрих Энгельс (нем. *Friedrich Engels*; 28 ноября 1820 — 5 августа 1895) — немецкий философ, один из основоположников марксизма, друг, единомышленник и соавтор трудов Карла Маркса.

Чем же обусловлено, что государственное достояние попало в руки финансовой аристократии? Постоянно растущей задолженностью государства...

Чтобы избежать этой задолженности, государство должно ограничить свои расходы, т.е. упростить правительственный механизм, уменьшить его размеры, управлять, возможно, меньше, держать как можно меньший персонал чиновников, как можно меньше вмешиваться в дела гражданского общества. Партия порядка не могла пойти этим путем...

Либо же государство должно попытаться обойтись без долгов, установить на момент хотя бы скоропреходящее равновесие в бюджете, возложив на плечи состоятельных классов населения чрезвычайные налоги. Но должна ли партия порядка для избавления национального богатства от биржевой эксплуатации принести в жертву на алтарь отечества свое собственное богатство?

Словом, без коренного переворота во французском государстве немислим переворот в государственных финансах Франции. Только одна фракция партии порядка была прямо заинтересована в падении финансовой аристократии, это - фабриканты. Мы говорим не о средних, не о мелких промышленниках, но о промышленных магнатах, составляющих при Луи-Филиппе широкий базис династической оппозиции. Их интересы, несомненно, требовали уменьшения издержек производства, стало быть - уменьшения налогов, которые входят в издержки производства, стало быть, уменьшения государственных долгов, проценты с которых входят в эти налоги, - другими словами, их интересы требовали падения финансовой аристократии (*К.Маркс «Классовая борьба во Франции с 1848 по 1850 г.»*).

Французский народ тщетно пытался изгнать этот налог: когда он выбрасывал его за дверь, тот снова влетал в окно... Крестьяне имеют свои особые исторические традиции, которые переходят от отца к сыну, и в этой исторической школе установилось такое убеждение, что всякое правительство, когда оно хочет обмануть крестьян, обещает им отмену налога на вино, а как только оно обмануло их, сохраняет его в силе или восстанавливает.

На налоге на вино крестьянин пробует букет правительства, его тенденцию (*К.Маркс «Классовая борьба во Франции с 1848 по 1850 г.»*). Кроме ипотечного долга, которым капитал обременяет парцеллу, над ней тяготеет еще налог.

Налог - это источник жизни для бюрократии, армии, попов и двора - словом, для всего аппарата исполнительной власти. Сильное правительство и высокий налог - тождественные понятия. Парцелльная собственность по своей природе представляет собой почву для всемогущей и бесчисленной бюрократии...

Наполеон с процентами возвращал налагаемый им принудительный налог посредством новых рынков, которые он открывал штыками, посредством ограбления континента. Наполеоновский налог был стимулом для развития крестьянских промыслов, тогда как теперь налог лишает эти промыслы последних ресурсов, последней возможности сопротивляться

обнищанию. А многочисленная расшита галунами и упитанная бюрократия, это – «*idée napoléonienne*», наиболее близкая сердцу второго Бонапарта.

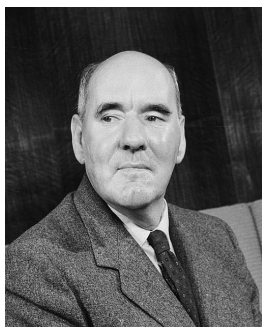
К.Маркс «Восемнадцатое брюмера Луи Бонапарта». Для содержания публичной власти, существующей в каждом государстве, необходимы взносы граждан-налоги. Последние были совершенно не известны родовому обществу... Налоги - это экономическая сущность правительственной машины.

К.Маркс в произведении «Замечания к программе германской рабочей партии» говорил: «...косвенные налоги скрывают от каждого отдельного лица сумму, которую они платят государству, тогда как прямой налог ничем не замаскирован, взимается открыто и не вводит в заблуждение даже самого темного человека. Прямые налоги, следовательно, побуждают каждого контролировать правительство, тогда как косвенные налоги подавляют всякое стремление к самоуправлению».

В налогах воплощено экономически выраженное существование государства. Чиновники и поэты, солдаты и балетные танцовщицы, школьные учителя и полицейские, греческие музеи и готические башни, цивильный лист и табель о рангах - все эти сказочные создания в зародыше покоятся в одном общем семени - в налогах (К.Маркс, Ф.Энгельс Соч.- Т.4.- С.308).

Налог - это материнская грудь, кормящая правительство. Налог - это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией. Когда французский крестьянин хочет представить себе черта, он представляет его в виде сборщика налогов. (К.Маркс, Ф.Энгельс. Соч.-Т.7.-С.83).

Афоризмы Паркинсона о налогах



Сирил Норткот Паркинсон (англ. *Cyril Northcote Parkinson*, англ. *C. Northcote Parkinson*; 30 июля 1909 года — 9 марта 1993 года) — британский военный историк, писатель, драматург, журналист, автор сатирических работ по проблемам бизнеса, менеджмента и политологии. Мировую известность получил как автор *Законов Паркинсона*.

1. Экономисты считают, что государственные доходы могут быть беспредельны. Однако эти пределы существуют: предел, выше которого поднимать налоги нежелательно; предел, выше которого поднимать налоги опасно; и, наконец, предел выше которого это чревато катастрофой. Все эти пределы четко определяются экономической теорией и историческими фактами...

2. Налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников. Налог подобного рода квалифицировался как добровольное пожертвование, таможенный сбор или в вымогательство, в зависимости от точки зрения...

3. Сумма поборов, вымогаемая путем уговоров или угроз, вряд ли эквивалентна тем дополнительным расходам, которые коммерсанту пришлось бы нести, если бы он решил ехать другим, менее удобным путем - побор был слишком велик лишь в том случае, когда другой дороги вообще не существовало. Затраты на выплату налога равны затратам на уклонение от этого налога...

4. История налогообложения свидетельствует о том, что налоги делятся на две большие категории-те, которые люди назначают себе сами, и те, которые они взимают с других. И в то время, как делаются попытки ограничить налоги первой категории, налоги второй категории обычно растут, достигая предела, выше которого налогоплательщик не согласен платить требуемую сумму, и имеют тенденцию превышать этот предел. Налоги имеют тенденцию закономерно увеличиваться, пока общество не обессиливает под их гнетом...

5. Французская история дает информацию к размышлению о том, какие налоговые ставки являются предельными, когда превышение этого предела вызывает отказ платить налог и в конечном итоге приводит к перевороту. Повышение налоговых ставок не приносит дополнительного дохода. При определенной ставке (45%) расходы на сбор налога превышают

доход этого налога. За пределами названной ставки возникает опасность переворота. Все это говорит о том, что существуют пределы, за которыми налог не эффективен...

6. История налогов в широком смысле — это история войн, история того, как военные налоги остаются в силе после войны.

7. Чем дольше существует налог, тем больше людей учатся избегать его.

8. Американская независимость берет начало с того дня, когда американцы отказались платить налоги, навязанные им британцами.

9. Угнетение либо возвышает людей, превращая их в героев, либо низводит их до уровня рабов. Сходным образом налогообложение в зависимости от того способа, с помощью которого оно осуществляется, либо делает людей трудолюбивыми, предприимчивыми, и богатыми, либо, напротив, ленивыми, духовно опустошенными и бедными.

10. При виде астрономических цифр правительственных расходов и фантастической бесхозяйственности, озлобленный налогоплательщик начинает смотреть на налогообложение как на воровство.

11. Меньшее количество бюрократов означает сниженные налоги.

12. В то время, как в связи с техническим прогрессом важность отдельной личности возрастает, современная политическая тенденция состоит в том, что личность — значит все меньше и меньше. Наиболее эффективный инструмент нивелирования личности - каток налогов. Под его прессом личность превращается в однородную массу.

13. Вся философия налогообложения основывается на двух представлениях. Одно из них состоит в том, что налогообложение богатых может принести пользу бедным. Эта цель помощи бедным весьма туманна. Еще один аргумент в пользу налогообложения обеспеченных людей - оно способствует уменьшению зависти. Если следовать этой логике, подрыв сложившегося благосостояния хорош сам по себе, независимо от того, на что будут потрачены деньги.

14. Налогообложение предназначено для того, чтобы способствовать равенству. Но сборы, которые превышают реальные общественные потребности, и, прежде всего, налоги, взимаемые по прогрессивной шкале, препятствуя накоплению частного капитала, несовместимы со свободой.

15. Человек, нашедший в законе лазейку, через которую он может провести шикарный кадиллак, безусловно, сохранит этот секрет для себя. Если кто-то один использует известную ему лазейку, то это может оставаться незамеченным, но если все стадо соберется у дыры в заборе, то тут же будет разработано и принято соответствующее законодательство.

16. Задача того, кто хочет избежать налогов, - не иметь дохода, а только капитал при жизни, и не иметь капитала, а лишь доход к моменту смерти.

17. Самое фатальное — это быть в долгу у сборщика налогов.

18. И всякая десятина на земле из семени земли и из плодов дерева принадлежит Господу: это святыня Господня. (*Пятикнижие Моисея. Левит, 27*).

19. Ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им (*Шарль Луи Монтескье, французский просветитель и философ (1689-1755 гг.)*).

20. Налог - часть, которую отдает каждый гражданин из своего имущества, чтобы получить охрану остальной части или пользоваться ею с большим удовольствием (*Шарль Луи Монтескье, французский просветитель и философ (1689-1755 гг.)*).

21. Парламентарии, выбирающие между двумя налогами, похожи на женщину, которая никак не может решить, какое из двух платьев купить. Обычно она покупает оба (*Лоренс Питер*).

22. Ты можешь и не заметить, что у тебя все идет хорошо, но налоговая инспекция напомнит (*Пьер Данинос*).

23. Даже платить налоги можно с любовью: думайте, что вы вносите плату за проживание в стране (*Луиза Хэй*).

24. Патриотизм кончается там, где начинается налоговая декларация (*Артур Годфри*).

25. Я горжусь тем, что плачу налоги в Соединенных штатах. Правда, я бы гордился не меньше за половинную сумму (*Артур Годфри*).

26. Нам следует облагать сборами любую собственность, приносящую прибыль ее владельцу, и для этого мы станем взимать налоги в империи повсеместно. Ведь вполне справедливо то, что ни одно лицо и ни одна местность не остаются свободными от налогов, в то время как сами они, подобно всем остальным, пользуются благами, которые государство предоставляет всем посредством взимания налогов ... (*Кассий Дион Коккеян. Рим, 3-й век н.э.30*).

27....Налоги, взимаемые с согласия народа, не так ослабляют его мужество... Подать, взимаемая с согласия народа или без такового, может быть одинакова для кошельков, но не одинаково ее действие на дух народа ...(*Френсис Бекон*).

28. Никакое общество никогда не в состоянии обходиться без налогов (*Нитти, итальянский экономист (1868-1953 гг.)*).

29. Налоги не должны мешать развитию производства. Налоги должны быть уменьшаемы, или вообще отменяемы, если они сокращают потребление. Слишком высокие налоги на потребление сокращают потребление и, следовательно, производство (*Ф.Нитти*).

30. Налоги являются ценой, которой покупается общественный мир (Т.Гоббс, английский экономист (1588-1679 гг.)).

31. Каждый налог есть зло, ибо он лишает платящего части его собственности, надлежит только с искусством избрать сие зло, т.е. надлежит избрать легчайшее (*Н.И.Тургенев, русский экономист (1789-1871 гг.)*).

32. Налоги есть принудительные сборы (пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития (*С.Ю.Витте, министр финансов России (1849-1915 гг.)*).

33. Правительства должны уделять пристальное внимание состоянию финансов своей страны, чтобы путем облегчения общественных повинностей и налогов дать вкусить их народам от благотворности не воображаемого мира, а реального (*К.Меттерних, австрийский канцлер (1773-1859 гг.)*).

34. Самым лучшим налогом является наименьший налог (*Д.Рикардо, английский экономист (1772-1823 гг.)*).

35. Чем выше предельные налоговые ставки, тем более сильный побудительный мотив будет у индивидуумов для уклонения от них. Люди работают не для того, чтобы платить налоги. (*А.Лаффер американский экономист*).

36. К налогам надо прибегать в исключительных случаях (*Ж.Боден, французский экономист (1530-1597 гг.)*).

37. Большая часть государственных расходов оплачивается собираемыми налогами. Именно с этим в значительной мере связан важный элемент принуждения. ... я обязан уплачивать ежегодный налог, хочу я этого или нет (*П.Самуэльсон, американский экономист (род.1915 г.)*).

ГЛАВА III. ИСТОРИЯ ОБРАЗОВАНИЯ И РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ АЗЕРБАЙДЖАНА

История образования и развития налогов

Налоги - обязательные сборы, взимаемые государством с хозяйственных субъектов и граждан по ставке, установленной в законодательном порядке.

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменения форм которого неизменно сопровождается преобразованием налоговой системы. В современном обществе налоги - основной источник доходов государства. Кроме этой чисто финансовой функции налоги используются для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на развитие научно-технического прогресса.

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей самых разных эпох. Ф.Аквинский (1225-1274 гг.) определял налоги как дозволенную форму грабежа. Ш.Монтескье (1689-1755 гг.) полагал, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им. А один из основоположников теории налогообложения А.Смит (1723-1790 гг.) говорил о том, что налоги для тех, кто их выплачивает, - признак не рабства, а свободы.

Итак, как уже говорилось выше, налоговая система возникла и развивалась вместе с государством. На самых ранних стадиях государственной организации формой налогообложения можно считать жертвоприношение, которое далеко не всегда было добровольным, а являлось неким неписанным законом. Еще в Пятикнижии Моисея сказано: «... и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов принадлежит Господу». Видно, что процентная ставка данного «налога» четко определена.

По мере развития государства возникла «светская» десятина, которая взималась в пользу влиятельных князей наряду с церковной десятиной. Данная практика существовала в течении многих столетий: от Древнего Египта до средневековой Европы. Так в Древней Греции в VII-VI вв. до н.э. представителями знати были введены налоги на доходы в размере 1/10 или 1/20 части доходов. Это позволяло концентрировать и расходовать средства на содержание наемных армий, строительство храмов, укреплений и т.д.

В то же время в древнем мире имелось и серьезное противодействие прямому налогообложению. В Афинах, например, считалось, что свободный гражданин не должен платить прямых налогов. Другое дело - добровольные пожертвования. Но когда предстояли крупные расходы, то совет или народное собрание города устанавливали процентные отчисления от доходов.

Многие же стороны современного государства зародились в Древнем Риме. Первоначально все государство состояло из города Рима и прилегающей к нему местности. В мирное время граждане не платили денежных податей. Расходы по управлению городом и государством были минимальны; избранные магистраты исполняли свои обязанности безвозмездно, порой вкладывая собственные средства, т.к. это было почетно. Главную статью расходов составляло строительство общественных зданий, а эти расходы обычно покрывались сдачей в аренду



общественных земель. Но в военное время граждане Рима облагались налогами в соответствии со своими доходами.

Определение суммы налога определялась, каждые пять лет избранными чиновниками-цензорами. Граждане Рима делали цензорам заявление о своем имущественном состоянии и семейном положении. Таким образом, закладывались основы декларации о доходах.

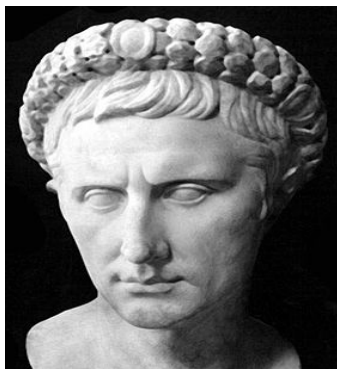
В IV-III вв. до н.э. Римское государство разрасталось, основывались и завоевывались все новые города-колонии. Происходили изменения и в налоговом праве. В колониях вводились коммунальные налоги и повинности. Как и в Риме, их величина зависела от размеров состояния граждан, и их определение происходило каждые 5 лет. Римские граждане, проживавшие за пределами Рима, платили как государственные, так и местные налоги.

В случае победоносных войн налоги уменьшались, а порой совсем отменялись. Необходимые средства же обеспечивались контрибуцией завоеванных земель. Коммунальные же налоги с тех, кто проживал вне Рима, взимались постоянно.

Рим превращался в империю, в состав которой входили провинции, жители которых были подданными империи, но не пользовались правами гражданства. Они были обязаны платить налоги, что было свидетельством их зависимого положения. При этом единой налоговой системы не существовало. Те города и земли, которые оказывали наиболее упорное сопротивление римским легионам, облагались более высокими налогами. Кроме того, римская администрация часто сохраняла местную систему налогов. Изменялось лишь ее направление и использование.

Длительное время в римских провинциях не существовало государственных финансовых органов, которые могли бы профессионально устанавливать и взимать налоги. Римская администрация прибегала к помощи откупщиков, деятельность которых она не могла должным образом контролировать. Результатом была коррупция, злоупотребление властью, а затем и экономический кризис, разразившийся в I в. до н.э.

Необходимость реорганизации финансового хозяйства Римского государства, в том числе и налоговая реформа, были одной из важнейших задач, которые решал император **Август Октавиан** (63 г. до н.э. - 14 г. н.э.). Была значительно сокращена практика откупов, переоценена налоговая база провинций, составлены кадастры, проведена перепись, введены обязательные декларации, налоговая служба стала преемственной (т.е. опиралась на предшествующие результаты).



Основным налогом в Древнем Риме был поземельный и единая подушная подать для жителей провинций. Существовали и косвенные налоги (с оборота, налог на наследство и т.д.).

Уже в Древнем Риме налоги выполняли не только фискальную, но и стимулирующую функцию, т.к. население вносило налоги деньгами, оно вынуждено было развивать рынок и товарно-денежные отношения, углублять процесс разделения труда урбанизации.

Многие хозяйственные традиции Древнего Рима перешли к Византии. В ранневизантийскую эпоху до VII в. включительно существовал 21 вид прямых налогов. Широко практиковались в Византии и чрезвычайные налоги: на строительство флота, содержание воинских контингентов и пр. Но обилие налогов не привело к финансовому процветанию Византийской империи. Наоборот, чрезмерное налоговое бремя имело своим последствием сокращение налоговой базы, а далее последовали финансовые кризисы, ослаблявшие мощь государства.

Несколько позже стала складываться финансовая система Руси. Объединение Древнерусского государства началось лишь с конца IX в. Основным источником доходов княжеской казны была дань. Это был, по сути, сначала нерегулярный, а затем все более систематический прямой налог. Князь Олег после своего утверждения в Киеве занялся установлением дани с подвластных племен. Дань взималась двумя способами: «провозом», когда она привозилась в Киев, и «полюдьем», когда князья или княжеские дружины сами ехали за нею.

Косвенное налогообложение существовало в форме торговых и судебных пошлин. Так пошлины взимались за перевоз через реку, за право иметь склады.

После татаро-монгольского нашествия основным налогом стал «выход», взимавшийся сначала баскаками - уполномоченными хана, а затем самими русскими князьями.

«Выход» взимался с каждой мужской души и со скота. Каждый удельный князь собирал дань в своем уделе сам и передавал ее потом великому князю для отправления в Орду. Сумма «выхода» стала зависеть от соглашений великих князей с ханами. Кроме «выхода» было еще



несколько ордынских тягот. В результате взимание прямых налогов в казну самого Русского государства было уже невозможным, поэтому главным источником внутренних платежей стали пошлины. Уплата «выхода» была прекращена Иваном III (1440-1505 гг.) в 1480 г., после чего вновь началось создание финансовой системы Руси. В качестве главного прямого налога Иван III ввел «данные» деньги с черносошных крестьян и посадских людей. Затем последовали новые налоги: «ямские», «пищальные» - для производства пушек, сборы на строительство укреплений.

Иван IV также ввел дополнительные налоги. Для определения размера прямых налогов служило «сошное письмо», которое предусматривало измерение земельных площадей и перевод полученных данных в условные податные единицы «сохи» и определение на этой основе налогов. Соха как единица измерения была отменена лишь в 1679 г., когда единицей налогообложения стал двор.

Косвенные налоги взимались через систему откупов, главными из которых были таможенные и винные. В середине XVII в. была установлена единая пошлина для торговых людей - 10 денег с рубля оборота.

Хотя политическое объединение русских земель относится к концу XV в., стройной системы управления государственными финансами не существовало еще долго. Большинство прямых налогов собирал Приказ большого прихода, однако одновременно с ним обложением населения занимались территориальные приказы. В связи с этим финансовая система России в XV-XVII вв. была чрезвычайно сложна и запутана.

Несколько упорядочена она была в царствование Алексея Михайловича (1629-1676), создавшего в 1655 г. Счетный приказ, деятельность которого позволила довольно точно определить государственный бюджет (выяснилось, что в 1680 г. 53,3% государственных доходов - за счет косвенных налогов).

Надо отметить, что неупорядоченность финансовой системы в то время была характерна и для других стран.

Современное государство раннего периода новой истории появилось в XVI-XVII вв. в Европе. Это государство еще не имело теории налогов. Практически не существовало крупного постоянного налога, поэтому периодически парламенты выдавали разрешения правителям производить взыскания и вводить чрезвычайные налоги. Плательщиками налога обычно являлись люди, принадлежащие к 3-му сословию.

Государство не имело достаточного количества профессиональных чиновников, и в результате сборщиком налогов стал как правило, откупщик. В Европе практиковался метод продажи с аукциона права взимания налога. К чему это приводило - понятно. Поэтому проблема справедливости налогообложения стояла очень остро и привлекала внимание многих ученых и государственных деятелей. Так Ф.Бэкон в книге «Опыты или наставления нравственные и политические» писал: «налоги, взимаемые с согласия народа, не так ослабляют его мужество; примером тому могут служить пошлины в Нидерландах. Заметьте, что речь у нас сейчас идет не о кошельке, а о сердце. Подать, взимаемая с согласия народа или без такового, может быть одинакова для кошельков, но не одинаково ее действие на дух народа».

Но только в конце XVII-XVIII в. в европейских странах стало формироваться административное государство, создавшее чиновничий аппарат и рациональную налоговую систему,

состоявшую из косвенных (главную роль - акциз) и прямых (главную роль - подушный и податной) налогов.

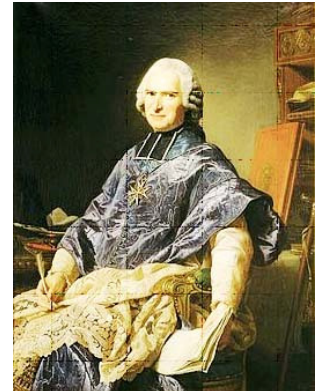
Эпоха Петра I (1672-1725 гг.).

Характеризуется постоянной нехваткой финансовых ресурсов из-за многочисленных войн, крупного строительства и пр. Для пополнения казны вводились все новые налоги (гербовый сбор, подушный налог с извозчиков и т.д.). Но в то же время был принят ряд мер для обеспечения справедливости налогообложения, была введена подушная подать.



В последней трети XVIII в Европе активно разрабатывались проблемы теории и практики налогообложения.

В 1770 г. министр финансов Франции Тэрре писал: «Я больше стараюсь добиться равенства в распределении налога, чем точной уплаты десятины» и, хотя Тэрре был вынужден вводить новые налоги (в связи с финансовым кризисом), он отдавал предпочтение косвенным налогам, которые дифференцировались исходя из того класса, к которому принадлежал предмет (товар первой необходимости, товар роскоши и т.д.)



В этот же период создавалась теория налогообложения. Ее основоположником считается шотландский экономист и философ А.Смит. В вышедшей в 1776г. книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» он сформулировал основные принципы налогообложения:

1. *Принцип справедливости*, утверждающий всеобщность обложения и равномерность распределения налога между гражданами соразмерно их доходам.
2. *Принцип определенности*, требующий, чтобы сумма, способ и время платежа были точно заранее известны плательщику.
3. *Принцип удобства*, предполагает, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика.
4. *Принцип экономии*, заключающийся в сокращении издержек взимания налога, в рационализации системы налогообложения.

Именно в конце XVIII в. закладывались основы современного государства, проводящего активную экономическую, в том числе финансовую и налоговую, политику. Это касается, как стран Западной Европы, так и России. Еще при Петре I были образованы 12 коллегий, из которых четыре заведовали финансовыми вопросами. Екатерина II (1729-1796 гг.) преобразовала систему управления финансами. В 1802 г. манифестом Александра I «Об учреждении министерств» было создано министерство финансов и определена его роль.

На протяжении XIX в. главным источником доходов оставались государственные прямые (подушная подать и оброк) и косвенные (акцизы) налоги. Отмена подушной подати началась с 1882 г. Кроме государственных прямых налогов существовали земские сборы, специальные государственные сборы, пошлины

В 80-х гг. XIX в. начало внедряться подоходное налогообложение. Был установлен налог на доходы с ценных бумаг и т.д.

Ставки налога, вне всякого сомнения, стимулировали промышленников к получению максимальной прибыли (т.к. рост ставки налога на прибыль в зависимости от размеров прибыли был достаточно мал).

В Азербайджане в конце XIX в. начался период урбанизации и развития капитализма, росли доходы бюджета, происходили не только количественные, но и качественные изменения.

Но развитие было прервано: *сначала I мировая война* (увеличение бумажноденежной эмиссии, повышение сборов, налогов, акцизов, падение покупательной способности рубля, уменьшение золотого запаса, увеличение внутреннего и внешнего долгов и пр.), *потом февральская революция* (нарастание инфляции, развал хозяйства, эмиссия необеспеченных денег). Очередной спад во всей финансовой системе наступил после *Октября 1917г.*

Основным источником доходов власти опять стала эмиссия и контрибуция, что отнюдь не способствовало налаживанию хозяйства.

Определенный этап налаживания финансовой системы наступил после провозглашения НЭПа. Появились иностранные концессии, разработана система налогов, займов, кредитных операций. Период НЭПа показал, что нормальное налогообложение возможно только при правовой обособленности предприятий от государственного аппарата управления.

В течение 1922-1926 г. доля прямых налогов возросла от 43% до 82%.

Важную роль в налоговой системе играл *налог с оборота*. В Европейских странах он эволюционировал в НДС, в Азербайджане же он больше тяготел в сторону акцизов. На протяжении многих лет налог с оборота вызывал отклонение цен на товары от их стоимости, препятствовал установлению рыночных цен и развитию хозяйственных отношений. Другим важным налогом был *подходно-поимущественный налог*. Он представлял собой, прежде всего налог на капитал. Поимущественное обложение было прогрессирующим. В результате всякое слияние капиталов было практически невозможным. Плюс к этому дважды облагались налогом доходы участников Акционерных Обществ (АО): сначала как совокупный доход АО, а затем как выплаченные дивиденды. Подобный налоговый гнет толкал частных предпринимателей на путь спекуляции, препятствовал рациональной концентрации и накоплению капитала даже на самом примитивном уровне.

История зарождения налогов в Азербайджане до X века

В III - I половине IV вв., как во всем Сасанидском государстве, так и в Адурбадагане (имеется в виду Азербайджан) население по своей классовой структуре делилось на четыре сословия: 1) жрецы, 2) бойцы, 3) секретари, 4) налогоплательщики.

Сословие налогоплательщиков объединяло в себе все трудящееся население - земледельцев, ремесленников, а также, торговцев. Во главе всего сословия налогоплательщиков стоял вастариошан - салар.

Среди налогов и повинностей самыми важными были *газидаг*, *мараг* и *хараг*. После налоговых реформ Тахмасиба I, термин «газидаг» использовался в смысле «подушный налог». Раньше, термин «хараг», обозначающий значение налога вообще, в тот период (III-IV века) относился к земельному налогу.

Харгбед, являющийся главой управления налогов, занимал очень высокое положение в управленческом аппарате государства Сасанидов.

Во времена правления Хосрова I велся список земель, подлежащих налогообложению. Составление списка земель началось еще во времена Кавадина, и завершилось при правлении его сына Хосрова I.

Единицей налога стал считаться *гариб*, который был равен 1/10 гектарам. Размер земельного налога был разным в зависимости от характера выращиваемого растения. Например, с пшеничного или ячменного поля площадью один *гариб* взимался одна драхма, с виноградника площадью один *гариб* 8 драхм, люцернового поля площадью один *гариб* 7 драхм. А с четырех финиковых пальм и шести оливковых деревьев взимался налог размером 1 драхма.

Во времена Хосрова I, в зависимости от размера имущества, для мужчин был установлен подушный налог в 12, 8, 6 и 4 драхма (знатные родословия, аристократы, бойцы, секретари, жрецы и чиновники были освобождены от подушного налога). Так как, уплатить налоги было трудно, то они взимались раз в четыре месяца, три раза в год. Наряду с земельным и подушным налогами, с населения взимались и другие налоги.

Халифатский режим, занимающий, господствующее положение над местным феодальным обществом, в VIII веке объявил все возделываемые земли, попавшие в круг оккупации арабов, собственностью мусульманской общины. Эти земли, в основном, держались в распоряжении своих прежних владельцев, сохранивших все права и привилегии по отношению к своим подданным, а арабы довольствовались лишь налогами, которых хозяева обещали отдать в казну мусульманской общины (*бейтумала*).

Взаимоотношения с подчинившимся населением северного - южного Азербайджана, захваченного главным образом путем применения оружия, регулировались договорами, заключенными между оккупантами и местным населением. Каждый такой договор наряду с другими условиями предусматривал статью об обязательстве уплаты единовременного и годового налогов, держал земли, принадлежащие населению в его распоряжении. Эти зимми, то есть, хозяева, получившие статус местного человека, принадлежащего к другой религии, оставались под покровительством мусульманской общины, наряду с земельным налогом - хараджем, платили и подушный налог, выплачиваемый не мусульманами - джизья.

По мусульманскому законодательству - шариату, джизья взимался ежегодно только с мужчин, к тому же в зависимости от дохода, полученного ими от ремесла и торговли. Богатые платили 48, середняки 24, а бедняки 12 драхм. Если подушный налог - джизья взимался с не мусульман, то земельный налог - харадж взимался как с мусульман, так и с людей, верующих в другие религии, но не мусульмане выплачивали этот налог в двойном объеме.

С самого начала завоевания Азербайджана и Арана арабами мы сталкиваемся с фактом взимания налогов не с отдельных лиц, а со всей страны. Это подтверждается знаменитым письмом халифа Али (656-662 гг.) Малику ал-Аштару, в связи с его назначением на пост правителя Египта в 658 г. ал-Аштару предписывалось «придавать величайшее внимание обработке земли, нежели сбору хараджа, ибо он (харадж) может быть получен только с обрабатываемой земли и всякий, кто требует хараджа без учета обработки земли, тот разоряет страну и истребляет народ и деятельность такого человека будет продолжаться только короткое время. Если народ выражает недовольство тяжестью налогов или каким-нибудь стихийными бедствиями, прекращением орошения, несчастьями, или потому, что земля изменилась, стала заболоченной или засушливой, облегчи их горе таким путем, как ты предполагаешь. Ты не должен относиться к этому как к бремени, с которым ничего нельзя сделать». Далее говорилось, что если земля не будет давать доходов, то прекратятся поступление налогов в казну.

К этому же сводятся, например, разъяснения Наджим ад-дина Рази об обязанностях визира: «Разорение крестьян влечет за собой разорение страны».

Такое положение продолжалось до правления халифа Абд ал-Малика, который изменил порядок взимания податей, Дионисий Телл-Махрнский сообщает, что в 1003 г. (691/2 г.) Абдал-Малик сделал перемену во взимании податей. Он издал ряд распоряжений, приказав каждому человеку возвратиться в свою собственную страну, в ту деревню, откуда он родом, для занесения тем в реестр своего имени, а также своего хозяйства, которое принадлежало его отцу, виноградников, оливковых деревьев, имущества и детей и всего того, чем он владеет. Таким было происхождение подушной подати джизьи и всех зол, которые были распространены на христиан. До этих пор цари взимали дань с земли, но не с людей. Это была первая перепись, совершенная арабами. Михаил Сириец упоминает об этом, но датирует событие годом позже.

Население Арана, будучи христианским, вносило в казну халифата две подати – джизья и харадж, от которых мусульмане были освобождены. Размер этих податей был таким же как до завоевания страны арабами, т.е. с богатых взималось 48 дирхемов в год, с лиц, имеющих средний достаток, - 24 дирхема и с бедных – 12 дирхемов. С мусульман взималась только десятина (ушр). Что касается земельного налога, то с немусульман его взимали в двойном размере. Подати с христианского населения предписывалось взимать без притеснений, согласно заключенным договорам, однако такая мера на практике обычно игнорировалась сборщиками налогов. За церковь было признано право учреждения вакфов. Послабления в отношении христианского населения стали заметны только в правление халифа Омара 2 (717-720 гг.).

После смерти халифа Омара, при его преемнике Йазиде II (720-724 г. н.э.) управляющий хараджем халифата (сахиб ал-харадж) Усама ибн Зейд ат-Танухи в 721/2 г. «увеличил харадж». При халифе Хишаме налоговая политика арабов в Азербайджане и Аране подверглась коренному изменению.

Во время правления Халифа Хишама (724-743 гг.) налоговая политика арабов в Азербайджане претерпела коренные изменения: здешние Амавидские правители стали различать джизью как один из налогов, приносящих в казну большую прибыль.

В 725-726 гг. распоряжением Хишама в Азербайджане и Аране была проведена новая перепись населения, земель, скота и всякого рода имущества. С этой целью, он отправил своего полководца Хариса ибн Амри Аррана. По информации Моисея Каланкатуйского, эта новая перепись, ставшая причиной наложения тяжелого налога, еще более усугубила состояние населения.

Новая налоговая система, применяемая после этой переписи, наряду с населением, платящим налоги, также предусматривала обложение налогом монахов. На население были наложены новые дополнительные виды налогов на ремесленничество, заключение брака. Прежние Сасанидские налоги, ликвидированные на юге страны во время правления Омара II «Новрузские и Михриджанские подарки» были восстановлены. Такая налоговая система подвергла к нищете не только бедных людей, но и аристократов и богачей.

Многочисленные налоги, под тяжестью которых землевладельцы быстро разорялись, вынуждали их сдавать свои земли под покровительство (патронаж) арабского племени, крупных землевладельцев из арабов и государственных служащих. Земли эти регистрировались под категорией *хами* или *илджа*. Ее настоящие владельцы выплачивали покровителям часть урожая, чтобы те оберегали владельцев земли от притеснений чиновников, сама же земля регистрировалась на имя ее владельца. Например, жители Мараги передали свои земли под покровительство Марвану ибн Мухаммаду. Таким же путем многие жители Азербайджана передавали свои села и земли под покровительство арабских племен, которые поселились здесь для их охраны. Переселявшиеся в Азербайджан арабы захватывали из земель «то, что могли захватить». А некоторые из них покупали землю у неарабов (аджам). Кроме того, им были уступлены для охраны деревни, жители которых сделались, таким образом, работавшими на них».

При Омейядах на северных рубежах халифата все еще велись завоевательские походы и арабы после захвата тех или иных областей ограничивались лишь наложением дани на всю область.

К концу правления Омейядов положение в провинциях халифата, особенно в Азербайджане и Аране, стало таким, что каждый правитель хозяйничал в стране по-своему, грабя, притесняя и разоряя население, не отчитываясь почти никогда за свои действия перед центральной властью. Омейядские халифы и их правители на местах занимались только выколачиванием податей, вовсе не заботясь о воспроизводстве. Население не выдерживало тяжести налогового гнета и массами покидало села, пополняя ряды безземельных крестьян. Эти безземельные крестьяне шли батрачить к крупным землевладельцам и феодалам, которые, захватывая или приобретая, постепенно прибрали к своим рукам почти все брошенные крестьянами земли. Этот процесс привел к дальнейшей феодализации Азербайджана и ослаблению позиций Омейядов в Азербайджане, ибо крупные феодалы и землевладельцы перестали считаться с представителями центральной власти и постепенно начали проявлять сепаратизм. Но до прихода к власти Аббасидов об отделении этих феодалов от халифата речи быть не могло и редкие попытки сделать это в Азербайджане и Аране быстро пересекались вооруженными силами халифата. Воспользовавшись ослаблением позиций Омейядов, на политическую арену выдвинулись представители хашимитов – Аббасиды. Они развернулись в северных вилайетах халифата большую антиомейядскую деятельность и с помощью угнетенных масс, привлеченных различными посулами, свергли в 750 г. династию Омейядов. Но переворот Аббасидов принес народу только временное облегчение.

Если Омейяды опирались в своей деятельности только на арабов, то сменивший их в 750 г. Аббасиды стали руководить подданными через сословие мавля, т.е. местных феодалов, принявших ислам, которые при Омейядах не имели никакого веса.

Однако административное управление Аббасидов по своей сути было таким же, как и при Омейядах. Порядки во взимании налогов, местном самоуправлении, армии и диванах оставались прежними.

Если во время правления Амавидов плата натурой составляла важную часть налогов, то в период правления Аббасидов натурой выплачивалась только часть налогов. К тому же, среди этой натуре преобладали предметы украшения и редко встречающиеся у арабов товары. Эта

система нашла более широкое применение во время правления II Аббасидского халифа аль-Мансура (754-775 гг.). В период его правления подать под названием мисахе взимался за земельный участок, в независимости от того, возделывалась земля или нет, деньгами, то есть по правилам, установленным еще Омаром ибн аль-Хаттабом.

Эти трудности в первую очередь ударили по податному сословию, зиммиям, которые, как известно, выплачивали подати не только арабам, но и своим хозяевам – местным феодалам. Огромные суммы, изымаемые у налогоплательщиков, полностью до халифской казны не доходили, ибо амир провинции и служившие вместе с ним чиновники считали вверенную им провинцию объектом собственного обогащения. Халифы пытались пресечь эти злоупотребления и применяли зачастую против чиновников весьма крутые меры. Муавия I (661-680 гг.) учредил даже особый контрольный орган (дар ал-истихрадж), который должен был выявлять случаи коррупции среди чиновников той или иной провинции. Но это мало помогало. Злоупотребление чиновников фиска пытались пресечь тем, что вместо арабов на эти должности стали назначать местных феодалов, которые были лучше знакомы с делами фиска и их легче было заставить выдать утаенные суммы. Но и эта мера не достигла цели, так как новые чиновники, большинство из которых внешне приняли ислам, для сохранения своих привилегий очень скоро сделались хуже арабских, которым они начали служить душой и телом и вместе с которыми грабили земледельцев – своих бывших подданных.

Во времена правления наследника аль-Мансура, халифа аль-Мехди (775-785 гг.), по его распоряжению система взимания подати была изменена. Вместо подати мисахе - налога, облагаемого за площадь, земли, был наложен подать мугасеме - налог, облагаемый за урожай; причем, из орошаемых земель взималась половина урожая, из земель, орошаемых с помощью *делие* и *кирбе* 1/3 урожая, а из земель, орошаемых *дюлабом* 1/4 урожая. Но в период правления аль-Мехди была наложена подать и на фруктовые деревья, оливковые и виноградные сады.

Кроме земельного и подушного налогов взимались нижеследующие налоги: хумс - налог, взимаемый с собственности и имущества, равный 1/5 дохода; закят - налог, взимаемый с имущества бедных в пользу богатых мусульман; закят аль-фитр - выдаваемый по поводу завершения уразы; седеге - пожертвование, выдаваемое беднякам; ушр - налог, равный 1/10 урожая.

Хумс - взимался в виде денег или натурой с имущества, захваченного мирным путем, заработной платы, промыслов и кладов, земли, купленной гяуром или зимми у мусульманина, военных трофеев, включая пленных. При покупке имущества, стоимость которого превышает годовые расходы семьи, или если доходы людей различных профессий больше годовых расходов нужно было платить хумс.

Зякат - взимался раз в году; этот налог налагался на зерновые культуры (кроме риса и фасоли), ягоды, драгоценности и домашние животные. С пшеницы и ячмени закят взимался после того, как они созреют, а для винограда определялся до того, как он поспеет.

Зякат аль - фитре - выплачивался раз в году по поводу завершения месяца уразы за каждый совершеннолетний член богатой мусульманской семьи. Фитре можно было уплатить урожаем или деньгами. Его количество было равно 3 кг пшеницы, ячмени или неочищенного риса, фиников, изюма, кукурузы и других продуктов.

Ушр - был одной десятым налогом, ежегодно взимаемым с земледельческих, животноводческих, рыболовных продуктов, других, предусмотренных для продажи продуктов, стоимость которых превышает 200 драхм.

В Ширване (Баку) кроме этих был наложен налог и на нефтяные и солевые источники.

Первые сведения о количестве хараджа, взимаемого с Азербайджана, Арана, Мугана и других областей, мы имеем только за период правления халифа Харуна ар-Рашида. С Азербайджана ежегодно взималось 4 миллиона дирхемов, с Мугана и Карха – по 300 тысяч дирхемов. Весь доход халифской казны в правление Харуна составлял 530 312 тысяч дирхемов в год. После смерти Харуна в халифской казне имелось 900 миллионов дирхемов.

Особое место среди форм эксплуатации крестьянских масс в халифате занимала издольная аренда. Землевладельцы делили землю на мелкие участки и отдавали их исполщикам на

условиях издольной аренды – музараа, мускат, кабала и т.д. Исполщики именовались аккарами, шариками, амилями, мунасифами и т.д. Земля бралась в аренду за 1/6 и 1/7 части урожая.

Тяжелое положение крестьян усугублялось широким распространением в халифате откупной системы, которая особое развитие получила при Харуне ар-Рашиде. Она напоминала систему бенефиций в европейских странах. Однако в халифате откупная система приняла такую уродливую форму, что откупщики, злоупотребляя своей властью, не считались ни с чем и занимались налоговым грабежом податного сословия.

Хараджная система, на которой существовал халифат, представляла собой не только главный источник доходов халифской казны, но была одним из «тех каналов, по которым проходил дальнейший рост феодальных отношений» в халифате.

Кроме хараджа мисаха, существовали и другие виды хараджа: мухасаба, по которому налог взимался деньгами или продуктами урожая и муката, по которому налог взимался согласно издержкам (расходам), определяемым отношением между государством и личностью. В последнюю категорию входили султанские (халифские) земли.

Джизья в правление Харуна ар-Рашида взималась с мужчин один раз в год, причем в уплату ее от населения, кроме денег, принималось движимое имущество в виде вьючных животных, утвари и т.д. Никто не имел права освободить зиммиев от джизьи, ибо «до тех пор, пока они не внесут джизью своей рукой, они будут униженными», а это и составляло основной принцип в отношениях арабов к податному сословию.

Из приведенных высказываний правоведа IX в. Абу Йусуфа ясно, что земледельческое население исследуемых нами стран после их захвата арабами полностью потеряло свою свободу и стало зависимым от арабской власти; все земледельцы попали в разряд людей, которым накладывали на шею печати. Арабы-завоеватели, хотя и находили очень быстро общий язык с феодальной верхушкой завоеванных стран, но всегда ставили себя в совершенно обособленные условия.

Халифат держался на мощной хараджной системе, ибо все земли, считавшиеся собственностью халифата, были хараджными и регистрировались в центральном хараджном диване в Багдаде, а также в диванах провинций и доход с них шел в халифскую казну (бейт ал-мал). Халифы весьма ревностно следили за взиманием налогов с податного сословия, и чиновники очень зорко наблюдали за тем, чтобы производители сельского хозяйства не пользовались продукцией раньше, чем с нее будет взят налог. Кроме хараджа и джизьи в халифате существовали и другие налоги:

Хумс - взимался с заката, т.е. «со всего имущества, найденного сокрытым от доисламских обложений», с промыслов - «с золотых и серебряных рудников», с добычи, включая пленных, захваченных во время сражений с неверными и обращенных в рабов, с пленных женщин и детей и движимого имущества.

Закат – взимался со скота: с верблюдов от 4 до 9 голов взимался один ягненок в возрасте 6 месяцев или 2 козы в возрасте одного года; от 10 до 14 голов – 2 ягненка; от 15 до 19 голов – 3 овцы и т.д.

С коров и буйволов- от 30 до 39 годов – 1 голову скота в возрасте от 6 месяцев; от 40 до 50 голов – 2 головы скота и т.д.;

С посевов и плодов – одна десятая с площадей естественного орошения и одна двадцатая с площадей искусственного орошения, после взвешивания урожая.

С золота и серебра – с сумм больше 200 дирхемов и с 20 мискалей золота и серебра – одну сороковую суммы или стоимости.

Налоги, взимаемые с купцов-иноверцев, были двух видов: с зиммиев бралась 1/30 стоимости товаров купца один раз в год, если их стоимости превышала 200 дирхемов, с купцов, прибывающих из стран вне халифата, взималась 1/10 стоимости их товаров, если она превышала 200 дирхемов.

Налоги в Азербайджане в X-XIX веках

В IX - XI веках в Азербайджане были развиты феодальные отношения. Владение (или имущественные земли), которое было формой земельной собственности, являлось частной собственностью, и его можно было купить, продать, оставить в наследство, дарить, заложить. Хозяин владения (малик) или помещик платил государству харадж, то есть, новый земельный налог.

Земли, принадлежащие государству, то есть, доход от которых шел непосредственно в казну, назывались дивани. В этот период развивались условные земельные владения - система игта. По истечению времени игтовые земли превратились во владения игтидаров (владельцев).

В те времена существовали и общинные земли. Общинные земли были во владении государства. Поэтому, люди, которые пользовались данными землями вместе, взамен платили земельный налог - харадж.

Налог, взимаемый с крестьянина в обмен на пользование землей, назывался ушр или ушур (одна десятых), а затем харадж. Разрешительный лист, выдаваемый отдельным людям для сбора хараджа, назывался купчая. Налоговые, в натуре, чиновники, собирающие харадж, назывались мутагаббил или амиль, а финансовые инспектора - мутасарриф. Амили самовольно увеличивали харадж, и иногда половина урожая отбиралась у крестьянина. Раньше харадж в основном взимался урожаем. В X-XI веках Азербайджанские крестьяне определенную часть хараджа платили деньгами. Это показывает, что еще в те времена в Азербайджане были развиты товарно-денежные отношения. Историки IX века отмечают, что в Азербайджане, в год собирали харадж в 4-4,5 миллионов драхм.

Кроме хараджа, мусульманская семья за свое имущество платил также и приношение (назир), что называлось зякат или подаяние. С не мусульманского населения взимался подушный налог - джизья.

С созданием Великой Сельджукской империи, в земельной собственности и налоговой системе произошли серьезные изменения.

О трудностях при изучении налоговой системы при сельджуках писалось много, и трудности эти не в том, что источники и документы дают сведения о налогах вообще, а в том, что они не содержат каких-либо данных об отдельных провинциях. Есть в источниках и сведения о различных видах налогов, на каков был порядок их назначения и взимания – об этом сведений почти нет. Раванди, например, приводит названия ряда налогов и говорит о тяжелом положении трудового населения. Особенно отмечает невыносимой налоговой гнет после смерти атабека и султана Кызыл-Арслана, когда власть в государстве атабеков Азербайджана попала в руки мамлюков Джахан Пахлавана. Обо, как отмечают источники, «порядок в Иракском султанате пришел к концу со смертью Пахлавана, и начались трудности».

Основанием для взимания поземельного налога и других налогов служили реестры, которые оставались почти неизменными на протяжении веков, и к ним прибавлялись старые или новые постановления правителей.

Кроме традиционных налогов, с населения начали собирать оружие и вино для сельджукских бойцов, взимать налоги типа мал-ус-силах, для подковки их коней, шараб бахасы (винная плата), нал бахасы (плата за подкову), а с городских ремесленников брать пай из изготавливаемых ими ремесленнических продуктов. Вообще, известно, что в XI начале XIII вв. различные прослойки населения платили харадж, ушр, джизья, хагг, алаф, нузль, авариз, гисмат, тайярет, дараиб и многие другие налоги, пошрины и повинности.

Налоги с областей взыскивались по специальном налоговом реестрам (*дафатир*).

В государстве атабеков Азербайджана взимались следующие налоги:

Харадж (поземельный налог). В XII - начале XIII в., как и в предшествующий период, харадж сохранял свое значение как важнейшая подать. Его взимали и в денежной форме, и натурой, наши источники о харадже говорят мало, но это не означает, что данный налог давал малые доходы. В источниках изучаемого периода упомянуто дважды взимание хараджа в Азербайджане.

Во время пребывания Гийас ад-Дин Пир-шаха в Нахичеване, земельный налог там взимался только с мусульман, на основе податных уставов (*канун*) и после внесения в реестры (*дафатир*). Второй случай зафиксирован в правление хорезмшаха Джалал ал-Дина Манкбурны. Когда хорезмшах узнал, что финансовые чиновники везира Шараф ал-Мулка замучили население Хоя и Табриза кофискациями имущества и жестокими поборами, он приказал арестовать тех гулямов, которые взыскивали деньги. Гулямы были задержаны, а деньги у них изъяты. «Когда султан увидел тяжесть положения Табриза и его пашен, он решил избавить его от налогов и унять беду на его просторах. Поэтому он снял с Табриза харадж на три года и написал указ (*тауки*) об этом». Из текста ясно, что в Хое и Табризе харадж взимался в денежной форме.

Джизья (подушный налог). Налог взимался с зиммиев, т.е. с немусульман. Раванди отмечает, что в Иракском султанате подушный налог взыскивался с иудеев. Он пишет: «Джизья, взыскиваемая с иудеев, а также налоговая подать (*сар-гезит*), взыскиваемая с людей дурных религий, для падишахов более дозволена, чем жертвенное мясо».

В источнике зафиксировано взимание джизьи с иудеев Байлакана. Во время пребывания Гийас ад-Дина Пир-шаха в Нахичеване, джизья взималась с немусульман (*ахл аз-зимма*), причем везиру Нахичевана Садр ад-Дину Абу-л-Баракату ал-Усмани предписывалось «охранять дороги и блокировать пути, чтобы никому из *ахл аз-зимма* не было возможно выехать из области ислама». Таким образом пресекалась утечка денежных сумм, получаемых от джизьи.

Ушр - налоговая десятина, взыскиваемая с земель *хасс* и держателей *икта*.

Хакк (мн.ч. – *хукук*) – сумма государственных сборов или налогов в пользу дивана (*хакк* или *хукук-и* дивани). Существовали также сборы за пользование пастбищами (*хукук-и мараи*), которые взыскивались в основном с кочевников.

Алаф (*улуфа* – ар. букв. «корм», «фураж») – налог фуражом или иной натуральной сбор, взимаемый для обеспечения ставшего на постой военного отряда или официального лица.

Нузл (мн.ч. – *нузул*; чаще в форме *анзал*) – вид квартирных денег (постоянная повинность). Поданные обязаны были принимать к себе на постой на неопределенный срок всевозможных представителей власти вместе с конями и челядью. Это была одна из самых тяжелых повинностей для населения.

Мауна (мн.ч. – *маунат*, *муан*) – «провиант» – подобно *алафе* означает подобие «суммы на существование». Один из видов незаконных податей.

Инам – выражение благосклонности. Являлся видом платежа, который вместе с *хакк* (*хукук*) взыскивался по распоряжению правителя (султана) с подданных.

Манал – «заработок» (также – «прибыль» и «доход»). Неопределенный специальный сбор в пользу держателя *икта*. В одном из указов Гийас ад-Дина Пир-шаха говорится о праве держателя *икта* взимать в свою пользу с подданных «все налоги, включая *марафик*, *манал*, *авариз*, *таййарат*, *муан* и *кисмат*».

Марафик (мн.ч. от *мирфак*, *марфик*) – «имущество». Поданные вносили его в виде платежа держателю *икта*.

Авариз – чрезвычайный налог, взыскиваемый с подданных в пользу держателя *икта* в определенных случаях.

Кисмат (мн.ч. *кисам*) – «часть» специального налога, взыскиваемого держателем *икта* с подданных в свою пользу.

Таййарат – «летающий». Согласно Э. Ламбтон – «вид чрезвычайных налогов, или, возможно, пошлины, которые взимались у городских ворот».

Тахаккумат (мн.ч. от *тахаккум* – «решение», «контроль»). Означает вид сбора, от уплаты которого были освобождены духовные учреждения и недвижимость. К этим сборам относятся так же пошлины (*бадж*) и плата за охрану (*бадрака*).

Дараиб (мн.ч. от *Дарибат* – «пошлина», «контрибуция»).

Кроме перечисленных выше налогов и податей, определенные слои населения уплачивали различные поборы религиозного характера. Однако отсутствие данных в письменных

источниках изучаемого времени не даёт возможность выявить полностью особенности податного обложения населения в правлении атабеков Азербайджана.

В XIII-XIV веках, довольно большая часть Азербайджанских земель была захвачена монгольскими правящими кругами. Земли, находящиеся в руках Эльхана и членов династии, назывались «инджу». В этот период институт игты усилился. Часть земель была в распоряжении сельской общины. В уплате налогов, как и ранее, существовала всенародная гарантия.

Население, попавшее под монгольское иго, платило 40 видов налогов и пошлин государству и феодалам. Земельный налог - «харадж» взимался натурой и в ранний период Хулакидов составлял 70% пшеничного урожая. Подушный налог назывался «гопчур». Оседлое население платило этот налог деньгами, в размере 1-7 драхм, а кочевники скотом. Для содержания монгольских войск на население был наложен особый налог - таджар.

Правители покупали у населения различные потребительские товары по цене ниже рыночной или вынуждали купцов купить продукты по цене выше рыночной. В таможенных взимался бадж. На существующие налоги уходило $\frac{3}{4}$ дохода трудящихся.

Сбором налогов занимался отдельное учреждение - диван. Налоги дивана собирались или посредством приказчиков, или же путем аренды права сбора налогов (мугатиа). Налог, собираемый в южных областях Азербайджана, достигал 210 туманов (1 туман - 10 тыс. динаров), а налог, собираемый в северных областях 54 туманов. Для тех, кто не мог платить налоги, устанавливались обязательные работы.

В XV веке в Азербайджане в период существования Акгоюнского и Карагоюнского государств имело место более тридцати налогов и повинностей. Подобная налоговая система была тяжелым бременем для населения. Малджахат (или оброк) был основным налогом.

Согласно «Гануннаме», оброк составлял $\frac{1}{5}$ часть получаемого продукта. Крестьяне также платили оброчный налог за используемую воду. Совокупность налогов, собираемых в пользу военных, лиц, занимающих гражданские и духовные должности, называлась ихраджат. Налоги, собираемые в незаконном порядке, самовольно, назывались шилтагат. Крестьяне носили на себе все трудности феодальных банкетов (шиланбаха, суфабаха и другие повинности). Существовали налоги, собираемые в пользу местного административно-полицейского чиновника (даруджеки), сборщиков налогов (мумаизане), духовных лидеров (реем аль-вузаре). Со скотоводов взимался налог чобанбейи. Также существовала система обязательных даров. Эти дары преподносились землевладельцам, чиновникам, слугам шаха (дюшюллюк, новрузу, пешкеш, эйди и т.д.). Налоги, собираемые в пользу государства, феодалов, повинности, которые нужно было выполнять (черик, тарх, улаг, улам, барщина и т.д.) разоряли население.

В XVI - XVII веках в Азербайджане крестьяне платили нижеследующие налоги и повинности: малджахат, оброк, харадж - натурой составлял $\frac{1}{5}$, $\frac{1}{3}$ часть общего урожая. Этот налог разделялся между помещиком и государством. Первому доставалась $\frac{1}{10}$, а второму $\frac{2}{10}$ части. 1 - была равна $\frac{1}{10}$ урожая.

В XVII веке, количество налогов и повинностей стала достигать 35. Среди них преобладали те, которые носили натуральный характер. В стране развивались товарно-денежные отношения. В связи с разорением государственной казны, размеры налогов резко повысились. Основными налогами были:

Чобанбейи, налог за степь - взимались для того, чтобы пасти животных на пастбище.

Дех-йек (одна десятых) - взималось 10 процентов доходов, получаемых с земель крупных феодалов.

Джуфтбаши - взимался с тех, у кого была пара упряжного средства для возделывания земли.

Дазгахбаши - был налогом, взимаемым с продукта, изготавливаемого на каждом ткацком станке. Экспорт - в XVI веке использовался в значении совокупности общих и различных налогов: взимался для удовлетворения потребности государственных наместников, состоящих в военной службе и знати.

От-алафа - взимался для вьючных животных, лошадей. Улафа (продовольствие) - был налогом, взимаемым для проживания одного человека (военного, наместника). Эти два вида налогов иногда взимались и деньгами.

Коналга - было правом знати сбить лагерь в доме крестьянина. Крестьянин должен был обеспечить аристократа, его сопровождающих, постелью, покормить их, накормить лошадей.

Тейин была суммой, взимаемой с населения для обслуживания послов зарубежных стран и их сопровождающих в городах и селах.

Улаг и улам - крестьянин должен был отдать экипаж, вьючные, упряжные лошади в распоряжение гонцов шаха. Приказом Шаха Аббаса I, все заранее не предусмотренные, имеющие случайный характер виды оброка, как алафа, улафа, бияр (барщина), улаг, пешкеш (подарок), садами, шилтагат были включены в состав «ихраджата» и «авазирата».

Русум - был налогом, взимаемым натурой для государственных наместников и духовных лиц.

Савари - был подарком, который дарило население членам правящей династии – полководцам, прославленным людям, приехавшим в недавно завоеванные места (по поводу Новруз байрам). Иногда его называли новрузи.

Тарл - это принудительная продажа товара, принадлежащего государству и феодалу выше рыночной цены или покупка товара, нужного государству или феодалу по цене ниже рыночной.

Дестендаз - был налогом, уплачиваемым за службу государственным исполнительным лицам, занимающим низкие должности.

Баишулу - взимался с совершеннолетних лиц мужского пола.

Отагхардж (а также юртане) - был налогом, взимаемым с каждого дома, каждой семьи.

Джизья - взимался с христиан.

Бияр (барщина) - была принудительная, бесплатная работа крестьянина на феодалов или государство. Все члены семьи должны были по очереди идти на барщину с 2 до 6 дней.

Черик - взимался с лиц, отправляемых в воюющую армию с окрестных областей. Кроме этих, взимался тюстю пулу, алачыг пулу (плата за юрту) и т.д.

В 1699-1702 гг., была проведена новая перепись населения. Во время этой переписи налоги были увеличены в 3 раза.

В I половине XVIII века, тяжесть налогов и повинностей ложилась на плечи подданных и народа. Существующие в Иране налоги применялись и в Азербайджане: земельные налоги (малджахат, ушр, чобанбеи), поголовный налог (шаршомари, джизья), для содержания войск (улуфа, сурсат, чапар), повинность военной службы (черик), налог, собираемый в пользу шаха и государственных чиновников (рушмат, тахзилат, пешкеш, хардж-э тейин мутараддин), работы, выполняемые для государства и феодалов (бияр и авазир), налог за въезд (рахдари) и т.д.

Налоги были единственным источником, наполняющим государственную казну. Чтобы никто не уклонялся от уплаты налогов, шахское правительство вело перепись всех лиц мужского пола, достигших 15 лет.

Во II половине XVIII века, в период ханств, в Азербайджане основным налогом был малджахат (в Нахичеванском и Ширванском ханствах этот налог называется бахра). Его размер в различных, ханствах колебался между 1/10 и 1/3. Феодалы взамен использования пастбищ взимали с подданных дополнительный налог под названием чопбашы. Налог, собираемый с крестьянских садов, под названием багбашы составлял 1/10 урожая. С крестьян также взимался тойпулу (налог на свадьбу). Если свадьбу играли в семье крестьянина, то он должен был уплатить беку деньги за свадьбу. А если свадьба отмечалась в семье бека, то бек требовал от крестьянина деньги на свадьбу. Из каждого крестьянского двора также собирался налог, называемый отагхарджи (плата за жилье).

Крестьянин должен был давать ячмень для коней хана. Этот налог назывался ат арпасы (ячмень для коня). Подданным часто приходилось содержать наемных солдат за свой счет. Эта повинность называлась дишкиреси. С подданных также взимались мирзаяне, келентерлик и другие налоги для покрытия расходов канцелярии хана и других структур административного управления. Сборщики налогов по приказу хана собирали налог даргалыг (приказчий) в свою пользу.

Налоги в Азербайджане в период присоединения к Царской России

Азербайджан в период присоединения его к России в целом переживал феодальную общественно-экономическую формацию. Азербайджанский крестьянин как непосредственный производитель был наделен средствами производства вообще и землей в частности и находился в личной зависимости от помещика, который иначе «не мог бы заставить работать на себя человека, наделенного землей и ведущего свое хозяйство». Но вместе с тем не следует забывать, что хотя это «внеэкономическое принуждение играло роль в деле укрепления экономической власти помещиков-крепостников, однако, не оно являлось основой феодализма, а феодальная собственность на землю».

В Азербайджане того времени широкое распространение имела отработочная рента. Конкретными формами отработочной ренты, например, в Карабахском ханстве была пахота ханской или бекской земли и уборка урожая, так называемый, «авариз», т.е. коллективное проведение или исправление оросительных каналов, починка дорог и мостов, помощь в постройке бекского дома, мельницы и прочее. Частично барщинный характер носил также так называемый «даргалук», т.е. повинности крестьян в пользу даруги (сборщика податей), назначаемого ханом.

Конкретными видами натуральной ренты, например, в Карабахском ханстве были:

- *маладжахат*, т.е. сбор в пользу в пользу феодала 1/10 части урожая зерновых и 1/5 части урожая шелка и хлопка;
- *сальяне* (буквально «годовое»), вносивший натурой; байрамлык, означающий приношение по случаю праздника;
- *ат арпасы*, т.е. сбор корма для ханских лошадей;
- *кархана-харджи* – натуральная подать, означающая сбор продуктов питания для ханского стола.

Однако всех этих предпосылок возникновения денежной ренты в Азербайджане накануне и в период его присоединения к России еще не было. Поэтому денежная форма ренты в Азербайджане не могла занимать значительного места. Это можно видеть на примере того же Карабахского ханства, где среди многочисленных видов отработочной и натуральной ренты мы замечаем лишь несколько и притом совершенно незначительных по своему удельному весу видов денежной ренты, как, например, джют-пулу – денежный сбор, вносившийся с каждой сохи (около 5 рублей ханскими деньгами), караульные деньги (около 50 копеек с дыма) и т.д.



Среди кочевого населения ханств преобладала в основном продуктовая рента в виде «подарков» овцами, шерстью, маслом, сыром и пр. Уместно отметить, что особенно среди кочевого населения низменности, предгорий и горной местности Азербайджана еще сохранялись патриархальные отношения.

После присоединения к России в Азербайджане оставалась старая налоговая система. В каждой провинции правила налоговых ставок, видов, количества и сбора налогов существовали разные. Царское правительство увеличивает количество повинностей и усиливает эксплуатацию крестьян. Государственные налоги выплачивались продуктами и деньгами. Так как переход к единой налоговой системе был выгоден для государства, царское правительство старалось заменить налоги продуктами на налоги деньгами. Находившиеся на стадии развития товарно-денежные отношения тоже образовывали определенную экономическую почву.

В Азербайджане реформа 1852 года определила единую налоговую систему, при которой налоги выплачивались деньгами.

Налоги, выплачиваемые продовольствием, были отменены. Было введено 2 вида денежных налогов – подати, выплачиваемые деньгами (феодалная рента), и личные, или общие налоги, выплачиваемые крестьянами в качестве подданных государства в казну. Вскоре эти два вида налога были объединены под одним названием «туступулу». Подать, которая взималась деньгами, определялась размером доходов крестьянского хозяйства. На самом же деле реальные экономические возможности крестьян не учитывались. Введение новой налоговой системы усилило эксплуатацию крестьян. К примеру, в Шемахинской губернии налоги возросли примерно на 30% - от 335 тысяч манат до 451 тысяч манат. Вся тяжесть новой налоговой системы ложилась на крестьян.

В этот период подданные нашего государства платили в казну множество налогов и носили повинности. Самым распространенным среди этих налогов был налог, выплачиваемый натурой. Налоговая система была немного упорядочена: бесчисленные маленькие налоги были объединены в один или несколько налогов.

В большинстве провинций государственные налоги устанавливались не по селам или крестьянским дворам, а по участкам (районам).

Самое значимое изменение в налоговой системе было осуществлено в 1819 г. в Шекинской провинции. Вместо некоторых налогов были установлены денежные. Налоги, собираемые продовольствием, составляли большинство.

Система разделения налогов и способ их сбора отличались друг от друга. Например, в Ширванской провинции налоги устанавливались по каждому селу, в Карабахской провинции по каждому крестьянскому двору, а в Ленкоранской провинции по округам. Царское правительство внесло изменения и дополнения и в прежнюю налоговую систему. Начало заменять натуральные налоги денежными. Удельный вес денежной ренты в Карабахской и Талышской провинциях увеличился. В Губинской провинции преобладал продовольственный налог. В Бакинской провинции налоги крестьян также были несколько увеличены.

Государственные батраки подвергались казной эксплуатации. В Талышском уезде все земледельцы каждый год должны были выплатить с каждой семьи земский налог в размере 2 маната серебряными монетами. Казна, кроме земской собственности, сдирала с каждого пахарского двора еще 17 манатов 40 копеек серебряными монетами.

В Азербайджане 40-х годах XIX века, феодальный налог взимался с подданных в трех формах - отработкой, натуральной и денежной, причем натуральная форма занимала преобладающую позицию в удержании.

В начале XIX века, в Азербайджане количество налогов и повинностей байских подданных достигало 35. Самой тяжелой и обременительной среди этих повинностей была отработка.

Самые распространенные налоговые формы помещичьих подданных были малджахат, сальяна, даргалыг, ар арпасы и другие. Все эти повинности носили натуральный характер.

Малджахат состоял из части урожая сельскохозяйственных растений, выдаваемой в пользу землевладельцев. Он обычно собирался в размере 1/10 урожая зерновых культур, и 1/5 части хлопка и шелка.

Размер даргалыга (приказничьего налога) часто вырастал до 20% урожая. Помещичьи крестьяне были обязаны выполнять еще одну натуральную повинность для феодалов, для кормления байских лошадей, называемый «ат арпасы» (ячмень для лошадей). До 20% урожая подданных уходило на уплату этой повинности.

Денежные повинности подданных также были разнообразны (джутбашы, багбашы, той пулу и байрамлыг).

Джутбашы - взимался за запрягаемые в соху волы; багбашы - был налогом, собираемым за фруктовые, виноградные и тутовые сады; той пулу - взимался за каждую свадьбу в различных суммах (например, в Ширванской провинции с каждой свадьбы 3 маната серебряными монетами); байрамлыг (праздничный дар) - собирался в день праздников Новруз и Курбан байрам.

Реформа 1900 года в Закавказье, в том числе и в Азербайджане, образовала новую налоговую систему. Закон об экономической реформе был издан 12 июня 1900 года, а применен в 1901 году. Были введены три вида налога на землю: подать (тойджу), земельный налог и земская пошлина (налог, взимаемый для содержания охранных отрядов земств, созданных в Закавказье в 1899 году). Крестьяне должны были выплачивать 12% от прибыли, получаемой от своих земель. На самом деле с них взималось больше. Землевладельцы и хозяева отдавали 2% земельного налога от прибыли (землевладельцы также отдавали 1/10 часть своего урожая бекам). Земская пошлина взималась со всех крестьян. Вследствие этой реформы крестьяне подвергались большому угнетению и порабощению. Реформа 1900 года было проявление колонизаторской политики царизма.

С новым земельным налогом, вступившим в силу с 1901 году, повинности крестьян перед государством были установлены по всем категориям.

Согласно данному закону, крестьяне государства вместо налога под названием хаятбашы (тюстю), уплачиваемого за использование земель, находящихся в их пожизненном использовании, должны были платить в казну государственный оброк, составляющий 10-12% дохода, за другие используемые земли - земельный налог, и земскую пошлину, которая относилась ко всем землям.

Земская пошлина взималась с целью покрытия расходов населения на образование, здравоохранение, ветеринарию и т.д. Но она в основном растрчивалась на содержание полиции. В этот период, как и ранее, помещичьи крестьяне платили ряд повинностей в пользу своих хозяев, в том числе, малджахат или бахра - составляющий от 1/10 части до половины своего урожая за использование земель, от пулу (плата за трава) - за животные, разводимые в зимовье, тюстю пулу - за строительство юрты, баг пулу - за выращивание сада и овощей и т.д.

Они также платили ряд налогов государству. Согласно новому закону, налоги соединялись в две группы:

- 1) земельный налог за земли, находящиеся на непосредственном использовании крестьян-владельцев, а также баев и помещиков;
- 2) земская пошлина (налог), относящаяся ко всем землям.

Азербайджанские мужчины платили государству также военный налог за то, что их не призывали в армию.

В начале XX века налоги были установлены в трех направлениях: прямые налоги, косвенные налоги и пошлины. Среди них особо отличались промысловый налог, земельный налог, имущественный налог, и они составляли большую часть бюджетных доходов.

Можно сказать, что половину косвенных налогов составляли таможенные пошлины и акцизы.

Налоги Азербайджанской Демократической Республики

28 мая 1918 года Азербайджанское государство объявило о независимости и создало Азербайджанскую Демократическую Республику (АДР). Создание и развитие АДР включало не только образование новой политической системы, но и образование новой экономической базы.

Способствовавший формированию государственной налоговой политики пакет законов не разрабатывался. В первое время функционирование этой отрасли сводилось к дополнениям и исправлениям соответствующих законов Российской империи, в дальнейшем были утверждены и приняты отдельные проекты законов о различных видах налогов. Однако, к сожалению, парламент в основном пользовался традиционной системой налогов, и в погашении нужд казны важную роль играли косвенные налоги – монопольные сборы, таможенные налоги, акцизы. Эти налоги были тяжелым бременем для трудящихся. Все политические партии, в том числе и «Мусават», стремились к ликвидации косвенных и применению прогрессивных налогов.



Однако правительство и парламент с целью получения плюсовых доходов часто обращались к косвенным налогам. До начала 1919 года доход государства составлял 600 миллионов манат, из которых 400 миллионов составляли косвенные налоги, в основном на нефтепродукты. Все понимали необходимость перехода непосредственно на основные налоги, но в Азербайджане это было очень трудно, так как стержнем экономики было земледелие, и в этом положении принудить население к выплате самостоятельных налогов было очень трудно. Для этого надо было установить новые границы минимума и просмотреть все степени привле-

чения к налогам. Нужно учесть, что не было также и закона о бюджете. Это оказывало отрицательное влияние на распределение государственной сметы. Положение в налоговой политике было тяжелым еще и потому, что на местах не было специальных органов, которые регулировали бы налоговую систему. Налоги собирались уездными инспекторами. Соответствующий налоговый отдел Министерства Финансов по объективным причинам не мог охватить все виды налогов и всю территорию государства. Поэтому считалось целесообразным создать отдел по контролю сборов, которые невозможно было прогнозировать в смете.

В связи с политической нестабильностью, безработицей, снижением покупательной способности маната, государство подготовило пакет законов, содействующих формированию государственной налоговой политики. В первое время работа в этой области была ограничена внесением изменений и дополнений в соответствующие законы Российской империи, а позже были приняты отдельные законы о различных налогах.

17 марта 1919 года по новому проекту закона парламента Азербайджанской Демократической Республики право на сбор налогов было передано учреждениям по налогам от доходов губерний и уездов, члены этих учреждений выбирались на земских собраниях. Помимо этого, 16 июля парламент учредил должность налогового инспектора при Министерстве Финансов, в функции которого входил контроль за деятельностью налоговых инспекторов и ревизия налоговых инспекций. 20 октября был принят еще один закон – «Совет по рассмотрению жалоб на различные налогообложения при Министерстве Финансов». Согласно этому закону, в совет были включены, помимо постоянных членов, представители суда и прокуратуры, а также представители налогоплательщиков.

В апреле 1919 года Министерством Финансов Азербайджанской Демократической Республики был принят еще один закон, который в дальнейшем сыграл важную роль в формировании государственной налоговой политики. Закон состоял всего из двух пунктов, но имел большое значение, т.к. согласно этому закону, были определены время и тарифы независимых налогов. Налог на капитал составлял 30 манат на каждые 100 манат, которые взимались не позже 1 февраля, а налог на доход взимался в конце года, когда выяснялась сумма дохода. Закон был принят 15 мая, а 23 июля парламент увеличил жизненный минимум дохода, не обложенного государственным налогом, от 1000 рублей до 5000 рублей.

Наряду с этими законами, по требованию правительства, парламент неоднократно увеличивал земельный налог, акцизы на спиртные напитки, сельскохозяйственные продукты, нефтепродукты, налог на недвижимое имущество и другие тарифы. Но принятие этих косвенных налоговых тарифов привело к обратному результату. Цены на внутреннем рынке повысились, инфляция увеличилась, и в конечном итоге это подействовало на уровень жизни населения.

В то время существовали нижеследующие виды налогов: сельскохозяйственный налог, промысловый налог, подоходный налог, земельная рента, взимаемая с хозяйственного оборота, наследственная пошлина, акцизы, таможенные пошлины и т.д.

Налоги в Азербайджане в условиях административно-командного правления

С 1920 по 1991 гг., находясь в составе СССР, Азербайджан не имел собственной независимой налоговой системы. После революции 1917 года основными источниками доходов Советского государства были денежная эмиссия и сельскохозяйственная разверстка. По этой причине первые советские налоги не имели особого фискального значения и отражали открытую классовую борьбу. К примеру, согласно декрету совета народных комиссаров от 14 августа 1918 года, в целях, в натуре, обеспечения семей бойцов красной армии владельцы специальных торговых предприятий облагались непосредственными пошлинами.

Первые налоговые реформы относятся к периоду новой экономической политики (НЭП). Именно в это время была заложена основа налоговой системы Советского государства. В период НЭП существовали различные формы собственности.

В 1923-1925 годах существовали следующие виды налогов: прямые налоги – сельскохозяйственный налог, производственный налог, подоходный налог, налог на имущество, налог на ренту, налог на наследственные имущества; косвенные налоги – акцизы и таможенные налоги.

Прямые налоги были главным орудием финансовой политики и превратились в важный источник доходов в государственном бюджете. В 1922 – 1923 гг. они составляли 43%, в 1923 – 1924 гг. – 45%, 1925 – 1926 гг. – 82% прибыли государственного бюджета.

Все промышленные и торговые предприятия, творческая и другие виды производственной деятельности облагались производственным налогом. Объем налогов составлял 1.5% товарооборота. В пищевом производстве этот налог составлял 1.5 – 2 %, в ювелирном – 2 – 6 %.

Налоги на имущество и доходы взимались как с физических, так и с юридических лиц. Налог на имущество представлял собой, прежде всего налог на капиталовложение. Государственные предприятия были освобождены от данного налога, но при этом выплачивали подоходный налог в размере 8%. Налог на имущество носил прогрессивный характер. Другими словами, чем выше объем капитала, тем выше была степень налога. В результате этого любое слияние капитала приводило к увеличению налога в несколько раз. Подобное налоговое бремя мешало централизации капитала.

Одно из характерных черт этого периода являлось наличие двойного налогообложения. К примеру, налог взимался как от прибыли акционерного общества, так и от выплачиваемых им дивидендов. Были установлены акцизы на такие продовольственные продукты, как чай, кофе, соль, алкогольные напитки, табачные изделия и др.

С 30-х годов в СССР значение налогов начало уменьшаться. Налоги стали выполнять неприсущие им функции. К примеру, их стали использовать в качестве политического оружия против кулаков. Согласно решению Совета Народных Комиссаров (СНК) СССР от 02 сентября 1930 года, в СССР в 1930 – 1932 гг. начали проводиться коренные налоговые реформы. В результате этих реформ акцизы были полностью ликвидированы, а для предприятий было введено 2 вида налогов: оборотный налог и налог на прибыль.

В государственном бюджете доля налогов, взимаемых с населения, была мизерной.

В связи с началом II Мировой Войны в СССР был введен военный налог, действовавший до 1946 года. Верховный совет СССР с целью помощи многодетным женщинам издал 21 ноября 1941 года указ об обложении налогом неженатых людей и бездетных семей. Подобный вид налогов еще не утверждался ни в одной стране за всю историю человечества. Несмотря на это данный налог существовал вплоть до развала Советского Союза.

Основным налогом после II Мировой Войны в СССР являлся оборотный налог. Он является частью централизованного чистого дохода общества, поступающей непосредственно в бюджет. Плательщиками, налога с оборота являлись государственные предприятия, организации и

производственные объединения, предприятия общественных, кооперативных (кроме колхозов) и межхозяйственных организаций.

В 1954 году доля прибыли от оборотного налога в Государственном Бюджете страны составляла 41%.

XXI съезд ЦК КПСС (1959 г.) сыграл основную роль в расширении минимального дохода, не облагаемого налогами и налоговой льготы. В 1975 году в Азербайджане с рабочих и служащих, чья месячная заработная плата которых составляла 70 манатов, подоходный налог не удерживался. Налог, взимаемый с рабочих и служащих, месячная заработная плата которых составляла 71-90 манатов, в среднем был уменьшен, более чем на 1/3.

В 1979 году в государственный бюджет СССР были включены следующие налоги: оборотный налог, налог на прибыль государственных предприятий, выплаты с основных средств и оборотных фондов, рентные выплаты, свободный остаток прибыли, налог на прибыль, получаемый от просмотра кинофильмов, подоходный налог с колхозов и кооперативных организаций, лесной налог, налог с прибыли, получаемой от реализации государственного имущества, и другие пошлины.

С середины 80-х годов XX века до начала реформ 90% прибыли Государственного Бюджета СССР составляли средства, поступающие от народного хозяйства. Налоги же, взимаемые с населения, составляли лишь 6-7%. Переход к новым механизмам перестройки послужил возрождению налогообложения в СССР.

В 1980 году в СССР увеличивался процент налога на прибыль, удерживающегося с кооперативов.

14 июля 1990 года в СССР был принят закон «О налогах, взимаемых с различных учреждений». Данный закон стал первым в этой стране нормативным документом, регулировавшим некоторые аспекты налоговых отношений. Однако вскоре после этого СССР распался, и образовались новые независимые государства. В этот период молодому Азербайджанскому государству было необходимо создание собственной налоговой системы.

После распада СССР в независимой Азербайджанской Республике были приняты следующие Законы: «Закон о налогах с различных видов доходов и прибыли юридических лиц Азербайджанской Республики», «Закон о налоге на добавленную стоимость» и «Закон об акцизах». Были определены ставки налогов и таможенные пошлины.

21 июля 1992 года за № 222 был издан «Закон Азербайджанской Республики о Государственной Налоговой Службе» который определял структуру, права и обязанности налоговых органов. Надзор и контроль за налогами проводила Главная Налоговая Инспекция Азербайджанской Республики. В подчинении Главной Налоговой Инспекции Азербайджанской Республики находились налоговая инспекция г. Баку, так и районные налоговые инспекции. В каждом районе Азербайджана было создано районное налоговое инспекция. В Нахичеване было создано на основании закона Главная Государственная Налоговая Инспекция Нахичеванской Автономной Республике. Органы государственной налоговой службы, подчиняясь только вышестоящим налоговым инспекциям, составляют единую централизованную самостоятельную общереспубликанскую систему по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах, правильным исчислением, своевременным и полным перечислением в бюджет установленных законодательством Азербайджанской Республики налогов и других обязательных платежей, а также за соблюдением государственной дисциплины цен.

В середине 90 годов были приняты несколько Законов Азербайджанской Республики. Так, например «О налоге на прибыль предприятий и организаций», «О налоге на добавленную стоимость», «Об акцизах», «О налоге с доходов физических лиц в Азербайджанской Республике», «О налоге на имущество», «О земельном налоге», «О роялти», «О государственном дорожном фонде».

В 2000 году Главная Государственная Налоговая Инспекция Азербайджанской Республики было переименовано в Министерство Налогов Азербайджанской Республики. Новый «Налоговый Кодекс» Азербайджанской Республики был утвержден Президентом Азербайджанской Республики 30 августа 2000 года за № 393, который вступил в юридическую силу с 01 января

2001 года. На протяжении нескольких последних лет в статьях Налогового Кодекса постепенно стали вноситься изменения и дополнения. Сегодня Налоговый Кодекс определяет систему налогов, общие принципы налогообложения в Азербайджанской Республике, правила установления, уплаты и сбора налогов, права и обязанности налогоплательщиков и государственных налоговых органов, а также других участников налоговых отношений, связанные с вопросами налогообложения, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушение законодательства о налогах и правила обжалования действия (бездействия) государственных налоговых органов и их должностных лиц.

Президент Азербайджана, Общенациональный лидер Гейдар Алиев, подписывая указ о создании Министерства Налогов, поставил очень серьезные задачи. Наша страна переживала период возрождения, Азербайджан начинал утверждаться как на региональном уровне, так и на мировых энергетических рынках. Менялась структура экономики, частный бизнес превращался в основной фактор экономической жизни страны. На таком этапе модернизация налоговой службы являлась приоритетом для руководства страны. Начиная этот процесс, был поставлен ряд основных целей. Это совершенствование налогового законодательства, создание налогового менеджмента на основе современных стандартов и формирование широкого спектра налоговых услуг.

Президент Ильхам Алиев 23 октября 2019 года подписал распоряжение "О расширении функций и структуры министерства экономики Азербайджанской Республики", согласно которому Министерство Налогов было включено в состав Министерства Экономики и создано Государственная Налоговая Служба при Министерстве Экономики Азербайджанской Республики.

Сегодня в рамках стратегии развития, определенной общенациональным лидером Гейдаром Алиевым, и которая успешно продолжается под руководством Президента Азербайджанской Республики Ильхама Алиева, углубляются экономические реформы, создана возможность для прогресса во всех отраслях экономики и повышения международного авторитета Азербайджана. В результате его успешной экономической политики удалось обеспечить высокую устойчивость экономики в республике.

В Азербайджанские Республики устанавливаются и взимаются следующие налоги:

- государственные налоги;
- налоги автономной республики;
- местные (муниципальные) налоги.

Под государственными налогами подразумеваются налоги, подлежащие уплате на всей территории Азербайджана. Под налогами автономной республики подразумеваются налоги, устанавливаемые законами Нахчыванской Автономной Республики в соответствии с Налоговым Кодексом Азербайджанской Республики.

Ставки местных налогов (муниципальных налогов) устанавливаются в пределах, утвержденных налоговым законодательством. В соответствии с налоговым законодательством муниципалитеты могут принимать решения о полном или частичном освобождении отдельных категорий налогоплательщиков на своей территории от местных налогов, снижении налоговой ставки.

Нормативные правовые акты, принятые на основе налогового кодекса или же с целью его исполнения, не должны противоречить положениям кодекса.

Налоги Азербайджанской Республики устанавливаются исключительно Налоговым Кодексом, их изменение или отмена осуществляется внесением изменений в Налоговый Кодекс.

ГЛАВА IV. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА

Понятие налоговой политики и требования к ней

Государство влияет на различные стороны деятельности страны через внутреннюю и внешнюю политику— социальную и культурную, оборонную и природоохранную, финансовую и техническую. Центральным звеном в этом перечне является финансовая политика, поскольку финансовыми ресурсами обеспечивается развитие всех других.

Налоговая политика вместе с бюджетно-финансовой и денежно-кредитной является неотъемлемой частью финансовой политики. Ее главное назначение вытекает из сущности и функций налогов и состоит в изъятии государством части совокупного общественного продукта на общегосударственные нужды, в мобилизации этих средств и перераспределении через бюджет. Таким образом, свое назначение и функции налоги осуществляют в едином бюджетном процессе. Основы налоговой политики закладываются на каждый финансовый (бюджетный) год при принятии бюджета; ее проведение связано с принятием соответствующих законодательных и нормативных актов.

Налоговая политика подчиняется решению социально-экономических проблем, особенных для каждого этапа развития общества, политического строя, зависящих от ряда объективных и субъективных факторов, влияющих на историческое развитие.

Длительность периода и характер решаемых задач — вот те факторы, которые разделяют налоговую политику на налоговую стратегию и тактику.

Налоговая стратегия определяет долговременный курс государства в области налогов и предусматривает решение крупномасштабных задач.

Налоговая тактика предусматривает решение задач конкретного периода развития путем внесения изменений и дополнений в налоговую систему и налоговый механизм.

В зависимости от масштаба и сферы влияния налоговая политика подразделяется на внутреннюю и внешнюю.

Внутренняя налоговая политика проводится в рамках одной страны или территориальной единицы и предусматривает решение внутренних задач.

Внешняя налоговая политика направлена на избежание двойного налогообложения, сближение, унификацию налоговых систем разных стран.

В зависимости от механизма реагирования на изменения экономической сущности налоговая политика подразделяется на дискреционную и недискреционную, в соответствии с чем определяются механизм ее функционирования, формы и методы налогового регулирования.

Дискреционная налоговая политика проводится на основе решений правительства о манипулировании налоговыми ставками или структурой налогообложения. Она используется для скорейшего прекращения спада экономики и поддержания равновесного состояния. В связи с этим дискреционную политику часто называют стабилизационной политикой. В зависимости от этапа экономического цикла она может быть *сдерживающей* или *стимулирующей*.

Сдерживающая налоговая политика проводится на этапе экономического подъема с целью преодоления инфляции, вызванной избыточным спросом.

Стимулирующая налоговая политика осуществляется в период спада общественного производства, при значительном уровне безработицы.

Недискреционная налоговая политика осуществляется независимо от решений правительства, автоматически. Это становится возможным благодаря «встроенным стабилизаторам» — механизмам, работающим в режиме саморегулирования.

В условиях высокоразвитых рыночных отношений налоговая политика используется государством для перераспределения валового внутреннего продукта в целях изменения структуры производства, территориального экономического развития, уровня доходности населения.

Главным субъектом налоговой политики является государство. Методологическим условием и предпосылкой выявления сущности налоговой политики являются налоговые отношения, а их

основой — отношения между государством и хозяйствующими субъектами по поводу формирования финансовых ресурсов государства.

Каждый налог в системе финансово-налоговых отношений выполняет определенную функцию и имеет конкретную характеристику. Однако в совокупности они взаимосвязаны и представляют целостную систему налоговых отношений.

Участвуя в формировании централизованного фонда денежных ресурсов государства, налоги должны воздействовать на экономическую деятельность хозяйствующих субъектов, стимулировать экономический рост, улучшение качества продукции. Исторический опыт показывает, что налоги при обоснованном применении способствуют эффективности производства, при ошибочном — наносят непоправимый вред.

Важное значение в экономике и налоговой политике государства играет *система налоговых стимулов*, являющихся основными рычагами воздействия государства на производство через поощрение — за хорошие показатели работы и применение санкций — за нарушения.

Различного рода стимулы, выражающие содержание налогового механизма, могут быть применены при формировании доходов, накоплений и фондов. Широкий спектр различных льгот предусмотрен по налогам, взимаемым в бюджет путем частичного или полного освобождения хозяйствующих субъектов от их уплаты. Целью стимулирования является увеличение средств, направляемых на мероприятия, связанные с развитием производства, с социальными потребностями работников, природоохранными действиями, благотворительными целями, расширением производства отдельных видов продукции, работ и услуг. При сокрытии же доходов или уплате их с опозданием применяются разного рода санкции как экономического, так и административного характера, вплоть до уголовной ответственности.

Основополагающим принципом деятельности органов власти, связанной с применением налоговых стимулов, разработкой норм и нормативов, ставок налогов, является оперативный учет изменений экономических процессов и своевременное воздействие на них. Это обосновано тем, что с помощью налогов регулируется уровень рентабельности, обеспечиваются платежеспособность, размер денежных доходов, остающихся в распоряжении хозяйствующих субъектов, то есть создаются по отношению к ним равно напряженные требования со стороны государства.

Задачами налоговой политики являются:

- обеспечение государства финансовыми ресурсами;
- создание условий для регулирования экономики страны в отраслевом и региональном разрезе;
- сглаживание возникающего в процессе рыночных отношений неравенства в уровнях доходов населения.

Выделяются три типа налоговой политики.

Первый тип — это политика максимальных налогов. При этом существует вероятность того, что повышение налогов приведет к снижению мотивации деятельности и не даст ожидаемого прироста государственных доходов. Предельная ставка налогов в валовом внутреннем продукте зависит от множества факторов, но по данным зарубежных ученых она не должна превышать 50 % ВВП.

Второй тип — это политика оптимальных налогов, которая способствует развитию предпринимательства и малого бизнеса, обеспечивая им благоприятный налоговый климат. Но максимальное выведение предпринимательства из-под налогообложения ведет к ограничению социальных программ, поскольку государственные доходы сокращаются.

Третий тип — это налоговая политика, предусматривающая довольно высокий уровень обложения, но при значительной государственной социальной защите, когда доходы бюджета направляются на увеличение различных социальных фондов.

При эффективной экономике все названные типы налоговой политики, как правило, успешно сочетаются. Основными задачами, решаемыми финансовой системой в процессе реализации налоговой политики на нынешнем этапе развития государства, являются: соответствие экономическим законам; налоговая поддержка решений, содействующих ускорению рыночных реформ, и макроэкономическая стабилизация; определение налогооблагаемой базы и источников мобилизации финансовых ресурсов, их состава, структуры, возможных резервов

роста. При этом намечаются объемы финансовых ресурсов, выверяется оптимальное и сбалансированное соотношение между доходами государства и хозяйствующих субъектов; определяется доля участия физических лиц в формировании доходов государственного бюджета; стимулируются процессы приватизации, структурной перестройки экономики, развития приоритетных направлений оздоровления экономики, стабилизации и создания базы для эффективного развития экономики; вырабатывается налоговый механизм реализаций финансовой политики государства в форме соответствующих нормативных актов.

Теория и практика хозяйствования предъявляют ряд требований к налоговой политике: соблюдение научного подхода, предполагающего ее соответствие закономерностям общественного развития, постоянный учет выводов политэкономической и финансовой наук, составляющих необходимую базу для эффективной налоговой политики; учет специфики конкретных исторических условий и этапов развития общества, особенностей внутреннего положения страны и международной обстановки, реальных экономических и финансовых возможностей государства; тщательное изучение опыта предшествующего хозяйственного и финансового строительства, новых тенденций и прогрессивных явлений, мирового опыта; учет всех факторов при многовариантности расчетов с использованием метода наложения налоговых мероприятий на конкретную экономическую ситуацию в стране; прогнозирование результатов при выработке концепции налоговой политики; предвидение последствий налоговых мероприятий, позволяющее избежать необратимых изменений в налоговой политике; создание благоприятных условий для деятельности хозяйствующих субъектов; использование обширной и достоверной информации о финансовом потенциале, объективных возможностях государства, о состоянии дел в экономике; всестороннее применение математического моделирования и электронно-вычислительной техники.

Многогранность и широкий диапазон налоговой политики при решении конкретных задач неопределимы и ставят налоги в разряд важных общеэкономических категорий, создают неразрывную связь налоговой политики с другими элементами управления экономикой: ценами, процентными ставками за кредит, уровнем оплаты по труду и др.

Изменяя налоговую политику, манипулируя налоговым механизмом, государство получает возможность стимулировать экономическое развитие или сдерживать его. Цель такого регулирования — создание общего налогового климата для внутренней и внешней деятельности (особенно инвестиционной) компаний, обеспечение преференциальных налоговых условий для стимулирования приоритетных направлений движения капитала.

В основе налоговой политики и налогового механизма обычно содержится стратегическая концепция, разработанная видными экономистами. Ее правильность проверяется практикой. Если налоговая теория не пользуется популярностью и приносит отрицательные результаты при реализации, то ее заменяют новой.

Структура и критерии эффективности налоговой политики

Экономическая политика правительства реализуется путем взаимодействия государственного бюджета и рыночных регуляторов. Государство оказывает регулирующее воздействие на экономических агентов с помощью системы налогообложения и налоговых льгот, субсидий и субвенций, государственных инвестиций и процентных ставок.

Налоговая политика является одной из основных макроэкономических политик любого государства. Обычно она исполняется правительством, но находится под контролем Парламента.

Налоговая политика способна влиять на совокупный спрос. Решение правительства повысить процентные ставки ведет к сокращению расходов частного сектора на инвестиции. Падение уровня инвестиционных расходов приводит к тому, что налоговая политика может сократить норму накопления. Происходит эффект смещения, который имеет место в том случае, когда возникает бюджетный дефицит и правительство вынуждено увеличивать долги для покрытия своих расходов. Рост государственных расходов повышает совокупный спрос,

приводя к тому, что производство набирает тенденцию к увеличению. Но рост производства повышает процентную ставку на рынках активов и тем самым смягчает влияние налоговой политики на производство.

Налоговая политика наиболее эффективна при стабильном обменном курсе и устойчивом движении капиталов.

Расширение налоговой политики ведет к повышению процентной ставки, поэтому приводит к тому, что центральный банк вынужден увеличивать количество денег для поддержания стабильного обменного курса, укрепляя тем самым эффект расширения налоговой политики.

При осуществлении анализа налоговой политики государства большое внимание уделяется структуре налогообложения. В странах с низкими доходами, обычно, структура налогообложения имеет следующие черты:

а) Большую часть поступлений составляют налоги на отечественные товары и внешнеторговые операции, которые в совокупности составляют около 70% всех налоговых поступлений, причем на долю одних только импортных пошлин приходится свыше 40%.

б) Внутренние подоходные налоги не столь значительны (они составляют около 25% налоговых поступлений), причем компании были охвачены этими налогами в большей степени, чем частные лица. Это связано с удобством использования крупных (часто зарубежных) компаний в качестве источников доходов, а также с административными трудностями организации обложения эффективным подоходным налогом частных лиц.

В отличие от стран с низкими доходами, налоги на внешнеторговые операции в промышленно развитых странах играют незначительную роль, а главными источниками поступлений служат налоги с частных лиц и налоги, взимаемые в соответствии с программами социального страхования.

Критерии макроэкономической эффективности налоговой политики:

а) Возможность налоговой политики концентрировать источники доходов.

Налоговые поступления классифицируются по категориям в зависимости от базы с которой взимается налог, либо от вида деятельности, которая порождает налоговые обязательства. Увеличение суммы поступлений является результатом автоматических или дискреционных изменений.

К автоматическим относят повышение суммы поступлений, вызванных расширением налоговой базы.

Дискреционный рост поступлений является результатом изменений в налоговой системе, таких как пересмотр налоговых ставок, введение нового налога, улучшение системы сбора налогов, то есть изменений в самой налоговой политике.

Система, обеспечивающая налоговые поступления при ограниченном числе налогов и ставок, может значительно снизить административные расходы и расходы на обеспечение соблюдения законодательства. Ограничение числа налогов может облегчить оценку влияния изменений в налоговой политике и избежать впечатления о чрезмерности налогообложения.

б) Способность налоговой политики определять приемлемую налоговую базу.

Широкая налоговая база дает возможность обеспечить налоговые поступления при относительно низких налоговых ставках. При значительном сужении налоговой базы необходимы гораздо более высокие ставки для того, чтобы обеспечить заданные налоговые поступления. В результате этого возрастает вероятность уклонения от уплаты налогов.

Большая часть стран-членов ОЭСР расширила налоговую базу, хотя кое-где происходили и обратные процессы (введение новых вычетов и повышение необлагаемого минимума). Расширение налоговой базы осуществляется путем включения новых форм дохода в налогооблагаемый доход (обычно, доходов по акциям и облигациям и доходов от прироста капитала). В настоящее время в большинстве стран пенсии и пособия по временной нетрудоспособности облагаются подоходным налогом, пособия по безработице включают в облагаемый доход.

В последние годы наметилась тенденция в ряде стран-членов ОЭСР (Австралия, Нидерланды, Норвегия, Финляндия) к выведению взносов работников на социальное страхование из налоговой базы. Это объясняется тем, что платежи по социальному страхованию

приравняются к налогу и, тем самым, проявляется стремление избежать двойного налогообложения.

Еще одним способом расширения налоговой базы стало введение альтернативного налога (как доли валового дохода в Канаде и США) или дополнительного налога (на валовой доход или близкую к нему величину в Дании и Норвегии). Эти налоги применяются только по отношению к наиболее высокодоходным группам населения с тем, чтобы избежать укрытия ими части доходов.

в) Направленность налоговой политики на минимизацию задержек в уплате налогов.

При сильной инфляции реальная ценность налоговых поступлений может значительно снизиться в случае длительных задержек в уплате налогов. Для того, чтобы не имели места задержки, вызванные задолженностью по платежам, необходимо применять большие штрафы. Задержки в уплате налогов на капитал являются более вероятными, чем задержки в уплате налогов на доходы в виде заработной платы, вследствие чего могут возникнуть проблемы, связанные со справедливостью налогообложения.

г) Нейтральность налоговой политики в отношении стимулов.

Налоговая система должна обеспечивать финансирование государственной деятельности при минимальных расходах и при минимальных нарушениях характера производства, а также характера получения и использования доходов. Экономическая деятельность, являющаяся наиболее прибыльной до уплаты налогов, должна оставаться наиболее привлекательной после их уплаты.

Роль налогов в государственном регулировании экономики

Результативность системы налогообложения определяется ролью налогов. Эта роль положительна, если потенциал налогообложения реализован на практике в максимально возможной степени и достигнуто относительное равновесие между функциями. Это проявляется в оптимизации уровня налоговых изъятий, а именно в формировании бюджета, не ущемляющего интересы плательщиков. Обеспечение положительного влияния налогообложения на сферы финансово-хозяйственной деятельности — задача сложная, к тому же противоречивая: для государства первостепенной и главной является максимизация, а для налогоплательщика — минимизация налоговых изъятий. Оптимизация налогообложения зависит от многих объективных и субъективных факторов, поскольку находится под воздействием экономики и политики. Налогообложение в реальной экономической жизни отражает уровень экономической и политической зрелости общества.

Как уже упоминалось, в налогообложении сталкиваются интересы государства и плательщика, по-разному оценивающих роль налогов. Естественно, что роль системы налогообложения не может быть в равной степени позитивной для обеих сторон налоговых отношений. Особенно взаимны интересы государства и налогоплательщиков в условиях кризиса экономики и политики. Власти должны внимательно следить за состоянием налогового регулирования и своевременно вносить необходимые коррективы в систему налогообложения.

С распадом плановой экономики возник вопрос о целесообразности, степени и границах государственного регулирования. Появились предложения о введении свободных, ничем не сдерживаемых рыночных отношений, в расчете на то, что рынок сам отрегулирует все и добьется сбалансированности хозяйства. Отсутствие собственного опыта государственного вмешательства именно в рыночную экономику заставляет нас обратиться к опыту развитых зарубежных стран.

Вмешательство государства в экономику имело место практически при всех способах производства. В наибольшей степени оно ощущалось, когда таможенные пошлины устанавливались и взимались не только с фискальной целью, но и с целью защиты интересов производителя, проводилась протекционистская таможенная политика, защищавшая слабые отрасли. В начале прошлого века английское правительство регулировало уровень заработной платы,

цены, условия работы, тарифы в интересах сельского хозяйства и промышленности; устанавливало запреты на экспорт оборудования и выезд за пределы страны квалифицированных рабочих.

В современных условиях государствам свойственно все расширяющееся вмешательство в различные сферы экономической жизни. В США степень этого вмешательства меньше, чем в других странах, в Швеции — больше, Германия и Япония занимают золотую середину. В США государственное вмешательство в экономику ощущается слабее, чем в европейских странах.

Воздействуя на экономику, государство, как правило, преследует цели:

- достижения постоянного устойчивого экономического роста;
- обеспечения стабильности цен на основные товары и услуги;
- обеспечения полной занятости трудоспособного населения;
- обеспечения определенного минимального уровня доходов населения;
- создания системы социальной защиты населения, в первую очередь пенсионеров, инвалидов, многодетных;
- равновесия во внешнеэкономической деятельности.

Достичь этих целей одновременно практически невозможно. Найти сбалансированное соотношение влияния всех рычагов воздействия финансово-бюджетного механизма государства на процесс расширенного воспроизводства — задача первостепенного значения.

Такими государственными рычагами и регуляторами являются:

- бюджетное субсидирование цен на потребительские товары;
- государственные инвестиции в экономику;
- прямое субсидирование предприятий в виде дотаций или возвратных ссуд, кредитная политика;
- установление при необходимости денежно-кредитных ограничений в форме регулирования цен; введение условий выдачи кредита, ограничения кредита, валютного контроля;
- лицензирование;
- подготовка законодательства, касающегося частной торговли: стандартизация продукции, государственный арбитраж и т. д.;
- финансирование научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- налоговая политика.

Через эти сугубо экономические регуляторы свойственные рыночному хозяйству, государство предлагает варианты хозяйственной деятельности, удовлетворяющие общественным потребностям.

Но основным инструментом государственного регулирования является налоговая политика. Кроме чисто фискальной функции, система налогов и сборов служит механизмом экономического воздействия на общественное производство, его структуру и динамику, ускорение научно-технического прогресса. Налогами можно стимулировать или, наоборот, ограничить деловую активность, помочь развитию тех или иных отраслей предпринимательской деятельности; создать предпосылки для снижения издержек производства и обращения частных предприятий, для повышения конкурентоспособности национальных предприятий на мировом рынке. С помощью налогов проводится протекционистская экономическая политика, от них зависит свобода товарного рынка. Налоги создают основную часть доходов государственного и местных бюджетов, обеспечивая возможность финансового воздействия на экономику через расходную часть.

Налоговая политика в развитых странах влияет на решение ряда приоритетных задач.

Главными из них, например, в США являются:

- рост доходной базы городов;
- сохранение существующих предприятий и имеющихся рабочих мест;
- достижение сбалансированного качественного роста экономики;
- развитие индустриальной базы;
- помощь беднейшим районам.

Местные органы управления заинтересованы в привлечении на свою территорию частных капиталов и готовы оказывать инвесторам косвенную помощь, которая может выражаться в виде скидок с продажной цены или арендной платы при покупке или найме земельных участков и зданий; обеспечения займов; участия в гарантийных фондах, создании промышленных зон. Территории и здания в промышленных зонах зачастую предоставляются предприятиям на выгодных финансовых условиях. Нередко за муниципальный счет строятся специальные производственные помещения, в которых можно развивать новые виды хозяйственной деятельности. И, конечно, к стимулирующим мерам относится постоянное или временное освобождение инвесторов от местных налогов.

Государственными и муниципальными властями осуществляется значительная часть капитальных вложений в экономическую инфраструктуру. Эти вложения не рассчитаны на получение прибыли, но косвенным образом обеспечивают повышение прибыли частному капиталу. Прежде всего, это расходы на строительство и содержание транспортных коммуникаций, линий связи, систем промышленного водоснабжения, очистных сооружений, на подготовку земельных участков к промышленной застройке и т.д.

В ряде стран через налогообложение практикуется стимулирование инвестиций в определенные регионы, например, вложения на территориях, находящихся на окраинах городов. В экономически отсталых районах стимулируются капитальные вложения на реконструкцию и модернизацию производства. В некоторых случаях выделяется надбавка к инвестициям, не подлежащая налогообложению. Она может составлять до 10 % общего объема капиталовложений. Независимо от надбавки или в дополнение к ней из бюджета может выплачиваться прямая субсидия на капитальные вложения.

Во многих странах применяются налоговые методы, стимулирующие создание новых высокотехнологичных производств. Старые промышленные районы зачастую имеют устаревшую индустриальную структуру хозяйства. В прошлом они относились к числу высокоразвитых, но ранее передовые отрасли пришли в упадок и не могут определять экономический рост регионов.

В настоящее время встала задача переориентации промышленности на развитие новых передовых производств, сопровождаемое модернизацией инфраструктуры, и переквалификацию рабочей силы. Она решается при активном участии государства, применяющего широкие налоговые льготы и другие методы финансового воздействия.

Некоторые страны Западной Европы (Великобритания, Франция, Италия, Норвегия) использовали в подлежащих развитию районах государственные инвестиции, субсидии и займы целевого назначения, размещали предприятия национализированных отраслей, строили производственные здания широкого назначения, которые сдавались в аренду или продавались предпринимателям на выгодных финансовых условиях с временным освобождением от налога на собственность. В Германии крупные налоговые льготы получают фирмы, инвестирующие капитал в восточные земли. Поддерживается льготами убыточная сталелитейная промышленность. Стимулируется развитие современных отраслей промышленности в сельской местности.

Для оживления экономической деятельности используются такие формы финансового воздействия, как субсидирование капитальных вложений в промышленность, субсидирование цен в виде льготных тарифов на электроэнергию и воду для отдельных районов, льготные условия кредитования — займы под низкий процент, долгосрочные займы, дотации по кредитам. В некоторых странах (Германия, Франция) на территориях ряда муниципалитетов введена специальная бюджетная надбавка за каждое вновь созданное рабочее место наряду с применением налоговых льгот. Местные органы управления несут значительную долю расходов по подготовке рабочей силы для новых отраслей хозяйства. Кроме того, предприятия, самостоятельно организующие подготовку и переподготовку своих рабочих и служащих, пользуются налоговыми льготами.

Финансовое воздействие на развитие экономики может быть не только стимулирующим, но и сдерживающим. Эта необходимость возникает, прежде всего, для регулирования развития

районов с высокой концентрацией производства и населения, где неизбежно обострение проблем окружающей природной среды, народонаселения, ресурса обеспечения и др. С задачей ограничения первыми столкнулись Великобритания и Франция, позднее — Япония.

В качестве сдерживающих мер со стороны государства и местных органов управления используются дополнительное налогообложение (Нидерланды и Япония) или лицензирование (Великобритания, Франция и Италия) предпринимательской деятельности. Введение стабилизационных налогов применяется в Германии. Лицензирование рассматривается также как форма дополнительного местного налога — лицензионного сбора. В Японии проблема решается главным образом манипулированием ставками земельного налога.

Повышение налогов в той или иной форме оказывается наиболее эффективным и надежным средством, когда нужно сдержать слишком высокую конъюнктуру. Еще один метод — отмена налоговых льгот.

Порой введение новых налогов преследует сугубо регулирующие цели. Так, в Германии с помощью роста налога была решена социальная задача: после резкого увеличения акциза на табак некурящих стало значительно больше, чем после длительной антитабачной кампании.

В США существуют дифференцированные налоги на автотранспорт, учитывающие степень экологической чистоты двигателя. В Германии налог на автомобили зависит от мощности двигателя.

Налоговая политика и основные направления налоговых преобразований в Азербайджане

Сегодня непрерывно растет роль органов налоговой службы Азербайджана в осуществлении целенаправленной и последовательной экономической политики в условиях перехода к рыночной экономике, в формировании доходов государственного бюджета, составляющего основу экономического и социального развития государства. В связи с переходом экономики государства на рельсы рыночных отношений, ростом роли налогов в регулировании этих отношений и формировании доходной части государственного бюджета, с целью осуществления в условиях новых экономических отношений в принципиальном смысле новой налоговой политики, полной и своевременной мобилизации налогов и других обязательных платежей в государственный бюджет, обеспечения государственного контроля над соблюдением юридическими и физическими лицами налогового законодательства и государственной ценовой дисциплины в 1990 году в составе Министерства Финансов Азербайджанской Республики была создана государственная налоговая служба. В октябре 1991 года с целью совершенствования системы контроля за соблюдением налогового законодательства и государственной ценовой дисциплины, усиления роли государственной налоговой службы в этой области, обеспечения самостоятельного функционирования и объективности контрольной деятельности, эта служба была реорганизована в самостоятельно функционирующую Главную Государственную Налоговую Инспекцию Азербайджанской Республики.

Указом Президента Азербайджанской Республики от 11 февраля 2000 года Главная Государственная Налоговая Инспекция была ликвидирована и на ее базе был создан орган центральной исполнительной власти, обеспечивающий осуществление единой государственной налоговой политики, полное и своевременное поступление в государственный бюджет налогов и других обязательных платежей и осуществляющий в этой области государственный контроль — Министерство Налогов Азербайджанской Республики.

В целях преодоления негативных последствий воздействия налогов на развитие экономики возникла объективная необходимость продолжения налоговой реформы, выражением которой стал Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики. Налоговые преобразования, предусмотренные им, направлены на реализацию второго типа налоговой политики. Основные задачи, которые должны быть решены посредством налоговой реформы, - снижение налогового бремени, упрощение налоговой системы, повышение уровня администрирования, создание равных

условий для всех налогоплательщиков. Принятие и введение в действие Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики позволили существенным образом систематизировать действовавшие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, привести их в упорядоченную, единую, логически цельную и согласованную систему. Характерной особенностью Налогового Кодекса Азербайджанской Республики является введение специальных налоговых режимов.

Взвешенная налоговая политика должна проводиться с учетом финансовых интересов не только государства, но и налогоплательщиков и должна быть полностью подчинена общепринятым принципам налогообложения.

В зависимости от длительности периода и характера решаемых задач налоговую политику можно подразделить на налоговую стратегию и налоговую тактику.

Налоговая стратегия определяет долговременный курс государства в области налогов и предусматривает решение крупномасштабных задач.

Налоговая тактика предусматривает решение задач конкретного периода развития путем внесения оперативных, своевременных изменений и дополнений в налоговую систему.

Стратегические направления налоговой политики определяются:

- Президентом Азербайджанской Республики;
- Милли Меджлисом Азербайджанской Республики;
- Кабинетом Министров Азербайджанской Республики.

Тактические задачи налоговой политики решаются совместно с:

• Государственной налоговой службы при Министерстве Экономики Азербайджанской Республики;

- Министерством Финансов Азербайджанской Республики;
- Государственным Таможенным Комитетом Азербайджанской Республики.

Налоговая политика проводится ими посредством методов:

• Управления - заключается в организующей и распорядительной деятельности финансовых и налоговых органов, которая нацелена на создание эффективной системы налогообложения и основывается на объективных закономерностях развития.

• Информирования - деятельность финансовых и налоговых органов по доведению до налогоплательщиков информации, необходимой им для правильного исполнения налоговых обязанностей.

• Воспитания - имеет своей целью привитие налогоплательщикам осознанной необходимости добросовестного исполнения ими своих налоговых обязанностей.

• Консультирования - сводится к разъяснению финансовыми и налоговыми органами лицам, ответственным за исполнение налоговых обязанностей, положений законодательства о налогах и сборах, применение которых на практике вызывает у них затруднения.

• Льготирования - деятельность финансовых органов по предоставлению отдельным категориям налогоплательщиков возможности не уплачивать налоги или сборы.

• Контролирования - представляет собой деятельность налоговых органов с использованием специальных форм и методов по выявлению нарушений законодательства о налогах и сборах, в конечном счете нацеленную на достижение высокого уровня налоговой дисциплины среди налогоплательщиков и налоговых агентов.

• Принуждения - деятельность налоговых органов по принудительному исполнению налоговых обязанностей посредством применения в отношении недобросовестных налогоплательщиков мер взыскания и других санкций.

До недавнего времени при проведении налоговой политики налоговыми органами преимущественно использовались методы управления, контролирования и принуждения, теперь же получают развитие информирование, консультирование и воспитание населения. Это означает, что налоговая политика в большей степени учитывать интересы налогоплательщиков.

Субъектами налоговой политики Азербайджана выступают государство, Нахчыванская Автономная Республика и местные (муниципальные) органы. Каждый субъект налоговой

политики обладает налоговым суверенитетом в пределах полномочий, установленных налоговым законодательством.

В современных условиях Азербайджанская Республика осуществляет налоговую политику для достижения следующих важнейших целей:

1. участия государства в регулировании экономики, направленном на стимулирование хозяйственной деятельности, а также в общественном производстве;

2. обеспечения потребностей всех уровней власти в финансовых ресурсах, достаточных для проведения экономической и социальной политики, а также для выполнения соответствующими органами власти и управления возложенных на них функций;

3. обеспечения государственной политики регулирования доходов.

Непосредственное участие государства в регулировании экономики при проведении налоговой политики осуществляется с помощью таких налоговых инструментов, как:

- налогооблагаемый объект;
- налогооблагаемая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- налоговая льгота;
- правила расчетов налогов;
- правила и период оплаты налогов.

Между Правительствами Азербайджанской Республики и Украины, Грузии, Великобритании, Аргентина, Литва, Норвегии, России, Узбекистана, Молдовы, Казахстана, Австрии, Белоруссии, Германии, Литвы, Румынии, Польши, Китая, Франции, Канады, Латвии, Королевства Бельгии, Чешской Республики, Финляндии, Швейцарии, Таджикистана, Катара, Болгарии, Эстонии, Кореи и др. странами были заключены Конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонений от уплаты налогов на доход и на имущество.

Таким образом, межгосударственные налоговые соглашения могут использоваться для минимизации налоговых выплат участниками международной коммерции.

Одним из важнейших направлений экономической политики Азербайджанской Республики явилась подготовка нефтяной стратегии независимого государства, автором которого стал Гейдар Алиев. Реализация стратегии началась с заключения на 30 лет соглашения о совместной эксплуатации месторождений «Азери», «Чыраг» и глубоководной части «Гюнешли» в азербайджанском секторе Каспийского моря и долевом распределении добытой нефти, заключенного между Государственной Нефтяной Компанией Азербайджанской Республики и 12 известными нефтяными компаниями («Амоко», «BP», «McDermott», «Unikal», «ЛУКойл», «Statoil», «Exxon», «Turkiye Petrollari», «Pensoil», «Itochu», «Remko», «Delta») из ряда стран (США, Великобритания, Россия, Турция, Норвегия, Япония, Саудовская Аравия).

Эффективность управления во многом определяется тем, насколько правомерно распределены полномочия и ответственность за принятие, и реализацию решений между отдельными элементами системы управления налогообложением.

Адекватно требованиям модели экономического развития совершенствовалась и налоговая система, усовершенствовано налоговое законодательство, перестроено налоговое администрирование, повышено качество обслуживания налогоплательщиков, в налоговой системе создана современная система управления.

Благодаря реализации Государственной программы совершенствования налогового администрирования, сформирована система, позволяющая усилить налоговый контроль, начато внедрение системы «электронных деклараций».

Сегодня в рамках стратегии развития, определенной общенациональным лидером Гейдаром Алиевым, и которая успешно продолжается под руководством Президента Азербайджанской Республики Ильхама Алиева, углубляются экономические реформы, создана возможность для прогресса во всех отраслях экономики и повышения международного авторитета Азербайджана. В результате его успешной экономической политики удалось обеспечить высокую устойчивость экономики в республике.

Основным направлением реформ, проводимых в сфере налоговой системы за последние годы, являлось ее развитие с технологической точки зрения, что обеспечивает успех во всех ее областях. Министерство Налогов с 2005 года начало электронизацию услуг, рассматривающийся как неотъемлемая часть электронного правительства. В налоговой системе была реализована широкомасштабная Государственная программа по совершенствованию налогового администрирования.

Итогом диалога и обмена опытом, как с международными финансовыми институтами, так и с зарубежными партнерами стало создание мобильной технологической базы, включающей в себя широкие технические возможности.

В 2008 году впервые в Азербайджане приступили к применению депозитных счетов НДС, позволяющих полностью электронизировать налоговый контроль в процессе подсчета НДС. Применение единого депозитного счета НДС создало условия для предотвращения случаев уклонения от уплаты налога НДС, а также снижения административного груза налогоплательщиков НДС.

В области внедренных информационных технологий создана электронная связь со многими госструктурами, а также с большинством банков, и обмен информацией осуществляется в режиме онлайн.

Реформы, сопровождаемые внедрением современных технологий в налоговую систему, можно рассматривать с двух точек зрения. Если посмотреть с точки зрения налоговых органов, это создание более усовершенствованных систем контроля. Это означает определение механизмов прозрачного контроля с использованием программного обеспечения, анализа деклараций плательщиков, уплаты налогов.

Правильно подготовленные и используемые аналитические мероприятия повышают эффективность сбора налогов и позволяют собирать очень ценную информацию, что имеет большое значение для верного определения направлений перспективной налоговой политики.

Первый в Азербайджанской Республике «Call-center» современного типа телефонная информационная служба 195 был создан Министерством Налогов для обслуживания обращений налогоплательщиков и предоставления им правильной и оперативной информации в области налогового законодательства. Телефонная информационная служба 195 начала функционировать в конце 2003-го года и распространяла свою деятельность на город Баку. С мая 2006-го года сфера деятельности была расширена, и налогоплательщики всех регионов республики получили возможность пользоваться услугами центра. Посредством телефонной информационной службы осуществляется прием вопросов и обращений в области налогового законодательства, их рассмотрение и оперативное обслуживание, а также оказание других информационных услуг. Телефонная информационная служба оказывается налогоплательщикам безвозмездно и действует круглосуточно.

Следует упомянуть также, что телефонная служба министерства 195 в сентябре 2011 года была удостоена «Стандарта качества EN-15838» со стороны «Института международной сертификации и центров опроса», являющегося представителем организации «Austrian Standards plus».

Налоговая политика может считаться эффективной лишь в том случае, когда она не только обеспечивает финансовыми результатами текущие потребности государства, но и не снижает стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, обязывает его к постоянному поиску путей повышения результативности хозяйствования. В этой связи показатель налоговой нагрузки, или налогового бремени, на налогоплательщика является достаточно серьезным измерителем качества налоговой системы.

Приоритетной задачей налогового этапа социально-экономического развития страны является обеспечение продолжительного и сбалансированного экономического развития страны, которое успешно осуществляется в рамках принятых государственных программ. Частный сектор продолжает играть важную роль в достижении успехов, что является следствием создания благоприятной среды для ведения бизнеса в результате проводимой целенаправленной политики.

Распоряжением Президента Азербайджанской Республики «О мерах по обеспечению организации деятельности субъектов предпринимательской деятельности по принципу «одного окна»» за номером 2458 от 25 октября 2007 года был определен единый орган государственной регистрации – Министерство Налогов, к применению которой приступили с 1 января 2008 года.

После перехода на систему «одно окно» в Азербайджане процедуры для начала предпринимательской деятельности были сокращены с 15 до 1, а время, затрачиваемое на эти процедуры, с 30 дней до 3. Переход на эту систему сопровождался значительным ростом юридических лиц, желающих пройти регистрацию. В настоящее время налоговая политика в этой области направлена на обеспечение систематизированной государственной поддержки предпринимательства и повышение ее эффективности. Продолжается осуществление последовательных мероприятий по реализации этой стратегической линии. Создан механизм государственной финансовой поддержки, являющийся важнейшим реальным источником для удовлетворения потребностей малых и средних предпринимателей в финансовых средствах.

В соответствии внесенных изменений в Налоговый Кодекс с 1 января 2010 г. ставка налога на прибыль составляет 20%. Необходимо заметить, что с целью расширения инвестиционных возможностей и увеличения финансовых средств предприятий ставка налога на прибыль была снижена с 27% до 20%. Опыт прошлых лет показывает, что снижение ставок налогов приводит к уменьшению налогового бремени. В то же время предприятия в результате снижения ставок налогов получают дополнительные оборотные средства и посредством реинвестиций могут получить дополнительный доход. Это, в свою очередь, создает возможность образования дополнительной базы для налогообложения. Таким образом, снижение ставки налогообложения приводит к расширению базы налогообложения. Практическим результатом всего этого является рост налоговых поступлений в государственный бюджет. Другим существенным изменением, направленным на социальную защиту и улучшение материального положения населения, является снижение в Налоговом Кодексе максимальной ставки подоходного налога с 35% до 14%.

В стране ускоренно развиваются информационно-коммуникационные технологии, реализуются важные работы в направлении создания «Электронного правительства». Согласно Государственной программе по развитию связи и информационных технологий в Азербайджане в 2005-2008 годах (Электронный Азербайджан)», утвержденной распоряжением Президента Азербайджанской Республики, Министерство Налогов Азербайджанской Республики также постоянно расширяет охват предоставляемых налогоплательщикам электронных услуг. Новый этап развития налоговой системы начался с распоряжения Президента Азербайджанской Республики от 12 сентября 2005 года об утверждении «Государственной программы совершенствования налогового администрирования в Азербайджанской Республике на 2005-2007 гг.». Так, в 2006 году в Министерстве Налогов была создана Автоматизированная Налоговая Информационная Система (AVIS), а в 2007 году Интернет налоговое управление (www.e-taxes.gov.az), также с банками начался обмен электронными документами и прием налоговых деклараций в электронной форме, была установлена компьютерные терминалы в регионах, расширена зона охвата телефонной информационной службы.

С начала 2009 г. в налоговой системе началась реализация «Стратегического Плана совершенствования налогового законодательства и администрирования на 2009-2012 гг.». Согласно «Стратегическому Плану» с целью дальнейшего совершенствования налогового администрирования в сфере НДС, с 1 января 2010 года началось применение электронных счетов-фактур.

Внедрением депозитных счетов НДС были созданы условия для реализации оплаты НДС в электронной форме по купленным у других налогоплательщиков товарам (работам и услугам), а также по импортированным в страну товарам.

Постановлением Кабинета Министров Азербайджанской Республики за № 219 от 30 декабря 2007 года утверждены правила уплаты НДС при оплате стоимости товаров (работ и услуг), приобретенных по налоговому счету-фактуре, выданному налогоплательщику, ведения учета на

депозитном счету НДС, движения НДС, возмещения НДС с операций, совершаемых по этому счету, и его перечисления в государственный бюджет, которые введены с 1 января 2008 года.

Утверждены «Правила уплаты НДС при оплате стоимости товаров (работ и услуг), приобретенных по налоговому счету-фактуре, выданному налогоплательщику, ведения учета на депозитном счету НДС, движения НДС, возмещения НДС с операций, совершаемых по этому счету, и его перечисления в государственный бюджет и на открытый в казначейских органах соответствующий депозитный счет государственных таможенных органов».

На основании полученного налогового счета-фактуры покупатель может перечислить сумму НДС со своего субучетного счета НДС на субучетный счет продавца. Для совершения данного платежа покупатель посредством специального пароля-шифра, полученного от налогового органа в соответствии с постановлением Кабинета Министров Азербайджанской Республики от 27 июля 2007 года за №120, заходит в Налоговое Интернет-управление (www.e-taxes.gov.az) и совершает платеж, используя созданное меню «Совершение операций по перечислению». После завершения операции покупатель посредством программного обеспечения может распечатать извещение о совершении перечисления.

Применение депозитного счета по НДС, прежде всего, направлено на совершенствование механизма налогового контроля со стороны налоговых органов. Эта система одновременно играет роль информационной базы для налоговых органов. Проведенные реформы в этом направлении позволяют за счет упрощения и совершенствования налогового администрирования сократить расходы налогоплательщиков на администрирование. Надо отметить, что применением депозитного счета по НДС удалось создать новую и достаточно эффективную систему предотвращения уклонения от уплаты НДС и его незаконного возмещения.

Как продолжение предоставляемых услуг, с 1 января 2010 года начато применение электронных налоговых счетов-фактур. Это осуществляется согласно Закону Азербайджанской Республики от 28 декабря 2012 года за №527-IVQD «О внесении дополнений и изменений в Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики» и «Правилам применения, учета и использования электронных налоговых счетов-фактур», утвержденных решением Кабинета Министров Азербайджанской Республики от 28 сентября 2009 года

В работе Министерства Налогов одного из основных экономических структур в стране, постоянно отдавалось предпочтение применению в рабочем процессе прогрессивных технологий. В этой связи полностью автоматизирован механизм движения документов по электронным налоговым счетам-фактурам по НДС, появилась возможность еще большего совершенствования в этой сфере налогового администрирования. Вместе с тем применение электронных налоговых счетов-фактур значительно упростит работу налогоплательщиков по соблюдению налогового законодательства.

После применения с 1 января 2010 года электронных счетов-фактур, налогоплательщики могут составлять эти документы на своем рабочем месте и предоставлять их в электронном формате через интернет.

У каждого налогоплательщика, подписавшего с налоговыми органами договор об обмене электронными документами, есть своя официальная интернет страница на сайте Интернет налогового управления официального сайта Министерства Налогов (www.taxes.gov.az), а также свой «e-box» (электронная почта). Посредством этой страницы налогоплательщики пользуются указанными электронными услугами.

В соответствии статьи 176 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики лица, которые встали на учет в качестве плательщиков НДС и осуществляют налогооблагаемые операции, обязаны выставлять электронные налоговые счета-фактуры лицам, которые принимают товары, работы или услуги, при условии соблюдения статьи 176.4 Налогового Кодекса. Лица, не вставшие на учет для целей НДС, не вправе выставлять электронные налоговые счета-фактуры.

Ежегодно со стороны налогоплательщиков предоставляется 2 млн. налоговых счетов-фактур. По этой причине, для размещения данных в электронных архивах с целью обеспечения бесперебойности работы системы и устройств хранения памяти было приобретено оборудование для создания резервной системы в связи со всевозможными чрезвычайными случаями. В целом

начало деятельности AViS помимо применения передовых технологий в налоговом администрировании, создало широкие возможности для оказания налогоплательщикам различных электронных услуг. Как уже было отмечено, еще с января 2008 года был начат обмен электронной информацией с банками. В результате применения этого проекта обеспечивается возможность оперативного открытия банковских счетов налогоплательщиков. Вместе с тем, для налогоплательщиков созданы условия предоставления заявлений посредством интернета с целью открытия банковских счетов и становления на учет по НДС. Помимо этого, система «е-деклараций» уже действует в полном объеме, со стороны плательщиков НДС, налоговые декларации предоставляется через интернет.

На данный момент, продолжаются работы по расширению предоставления предпринимателям электронных услуг. Так, ведутся работы для создания условий предоставления текущих налоговых платежей, обращений в налоговые органы для приостановления деятельности налогоплательщиков, а также регистрации в режиме «on-line» физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без создания юридических лиц, посредством интернета. При этом завершены работы по созданию подсистемы «Электронного делопроизводства» на Интернет налоговом управлении. Посредством подсистемы корреспонденция с налогоплательщиками осуществляется в электронной форме, это создает условия для ускорения переписки и создания более оперативной связи между налоговыми органами и налогоплательщиками.

В данный момент проводятся работы по установке электронных передающих приборов в контрольно-кассовых аппаратах для усиления надзора за наличными расчетами. Это дает возможность для оперативной передачи в базу данных налоговых органов информации о проводимых наличных расчетах, что, в свою очередь, создаст возможности для повышения эффективности налогового контроля и прозрачности деятельности налогоплательщиков. Кроме этого, согласно «Стратегическому Плану», в рамках следующего этапа модернизации налогового контроля внедрена система «Электронного аудита». В настоящее время для развития этой системы изучается международный опыт и внутренние возможности налоговых органов. Применение электронного аудита в нефтяной, банковской и торговой сферах по первичным результатам позволило в 1,5 раза сократить человеческие ресурсы и время, затрачиваемое на одну проверку, в результате проведения в автоматизированном порядке анализа рисков уклонения от налогов. Применение электронного аудита делает возможным обнаружение рисков уклонения от уплаты налогов с вероятностью в 90-95 процентов. С целью упрощения изучения программного обеспечения для проведения электронного аудита налоговыми аудиторами было разработано новое программное обеспечение (ПО) ACL-Mentor. Также совместно с немецкой компанией DATEV был создан новый интерфейс, который прост в эксплуатации и соответствует целям электронного аудита. Электронный аудит направлен на защиту прав налогоплательщиков, для его применения необходима автоматизированная информационная система, и система, которой располагает сегодня министерство по налогам, имеет все возможности для проведения электронного аудита. Применение системы электронного аудита может позволить на 90 процентов сократить число выездных проверок.

5 октября 2007 г. за № 2458 было издано распоряжение Президента Азербайджанской Республики «О мерах по обеспечению организации деятельности субъектов предпринимательской деятельности по принципу «Единого окна». В течение двух лет, с введение данного принципа в стране стремительно начало развиваться предпринимательство. Развитие предпринимательства в нашей стране, является приоритетным направлением экономической политики государства. Правительство целенаправленно реализует меры, направленные на развитие взаимоотношений между государственными структурами и бизнес-сектором, совершенствуется законодательная база и административные процедуры, формируются механизмы государственной поддержки частного сектора. Одной из подобных мер стала организация с 1 января 2008 года регистрации коммерческих юридических лиц по принципу «Единого окна». Указом Президента Азербайджанской Республики эта важная и ответственная работа была поручена Министерству Налогов.

Внедрение принципа «Единого окна» сразу же вызвало позитивную реакцию предпринимателей, общественности и представителей средств массовой информации нашей страны. Прозрачность и оперативность процедуры также вызвала позитивную оценку со стороны Всемирного Банка, Международной финансовой корпорации и многих других значимых организаций, что, в свою очередь, положительно отразилось на экономическом рейтинге Азербайджана. В течение трех лет, как применяется «Единое окно», в Министерстве Налогов зарегистрировано более 140000 хозяйствующих субъектов, из которых более 16000 - коммерческие юридические лица. В 2013 году было увеличено количество зарегистрированных налогоплательщиков: 457 – коммерческие юридические лица, 4032 – физические лица. По состоянию на 2015 год общее количество зарегистрированных налогоплательщиков в Азербайджане составило 616242 по сравнению с тем же периодом 2014 года, количество зарегистрированных налогоплательщиков увеличилось на 13,1%. В 2016 год общее количество зарегистрированных налогоплательщиков в Азербайджане составило 844 902.

В рамках исполнения поручений, определенных в Распоряжении Президента Азербайджанской Республики «О принятии «Планируемых направлений реформ в налоговой сфере в 2016-м году» и усовершенствовании налогового администрирования» от 4 августа 2016-го года в Министерстве Налогов, закончились подготовительные работы по внедрению «Электронного уголовного дела».

В целях ускорения и улучшения качества дел, рассматриваемых Департаментом предварительных расследований налоговых преступлений при Министерстве Налогов в сфере налоговых правонарушений и расследования борьбы с преступностью, а также создания единой электронной статистической учетной базы, сведения к минимуму административных процедур, экономии времени, рационального использования человеческих ресурсов в Автоматизированной Налоговой Информационной Системе (AVIS) создан и введен в использование модуль «Электронного уголовного дела». «Электронное уголовное дело» - единая электронная система, созданная с целью отправлению в Департамент материалов, отражающих факты преступного характера, связанных с налоговыми правонарушениями, составления электронных решений, писем, ходатайств и других документов во время процесса предварительного расследования, включающая в себя возможности оперативного поиска.

Применение модуля началось с 21 ноября 2016-го года. В связи с этим в Департаменте были проведены тренинги для следователей и прошла презентация для общественности.

Начиная с 1 января 2017 года, Министерство Налогов Азербайджанской Республики приступила к оказанию индивидуальных и оперативных услуг для дисциплинированных налогоплательщиков на основе принципа «зеленого коридора».

Для определения механизма регулирования работы с налогоплательщиками, осуществляющими деятельность на основе прозрачного партнерства, были утверждены соответствующие правила. Эти правила определяют критерии выявления налогоплательщиков, осуществляющих деятельность на основе прозрачного партнерства, услуги, которые им будут оказываться, порядок рассмотрения их обращений и процедуры по другим вопросам.

Для получения статуса налогоплательщика-партнера, они должны отвечать ряду критериев. Такие налогоплательщики должны предоставлять налоговые отчеты в сроки, установленные Налоговым Кодексом, в полном объеме и своевременно выплачивать налоги, достоверно указывать число привлеченных к работам лиц и их зарплаты, вести бухгалтерский учет на основе международных и национальных стандартов, обладать усиленной электронной подписью и т.д. Налогоплательщикам, получившим данный статус, будет направлено уведомление с уникальным кодом учета.

Налогоплательщикам-партнерам услуги будут теперь оказываться на основе принципа «зеленого коридора» без территориального ограничения. Наряду с традиционными электронными услугами, услугами по приему документов, выдаче готовых документов, обмену электронными документами, услугой SMS-информирования, а также выездным обслуживанием, налогоплательщикам-партнерам также будут оказываться инновационные услуги с использованием последних достижений информационно-коммуникационных технологий.

Одной из таких инновационных услуг будет видеосвязь с налогоплательщиком-партнером. Видеосвязь может быть налажена посредством веб-сайта министерства, Facebook, Skype, Whatsapp и с использованием других возможностей ИКТ.

Азербайджан одной из своих целей определил интеграцию налоговой системы до уровня стандартов, применяемых в Европейском Союзе. В соответствии со стратегией развития национальной экономики, в последние годы достигнуты определенные успехи в совершенствовании налоговой системы, проведены значительные работы с целью доведения налоговой службы до современных европейских стандартов, построения налогового законодательства и администрирования в соответствии с современными требованиями. Продолжение этих мероприятий является одним из важнейших аспектов плана действий в рамках политики соседства между Европейским союзом и Азербайджанской Республикой. В рамках этого плана действий развитие налоговой системы Азербайджана направлено на гармонизацию с налоговой системой ЕС и общепринятыми стандартами налогового законодательства. Динамичное развитие экономики республики, а также ориентация на европейскую и западную модель отношений создали необходимость для дальнейшего совершенствования налогового законодательства, формирования такого налогового законодательства, которое создает благоприятные возможности для интеграции в Европейский союз для эффективного регулирования налоговой системы.

В связи предусмотрено проведение мероприятий по доведению налогового законодательства до требований налогового законодательства ЕС. В этом направлении, в частности, в настоящее время осуществляется анализ в сфере совершенствования деятельности налоговых органов и налогового администрирования, повышения эффективности налогового контроля, налоговой службы, а также изучаются возможности их применения в Азербайджане. Надо учитывать, что при внесении изменений в Налоговый Кодекс с целью совершенствования налогового законодательства и администрирования, мы широко используем опыт ведущих стран мира, в том числе опыт европейских стран.

Сегодня в налоговой системе Азербайджана создан достаточно эффективный механизм взимания налоговых задолженностей. За последнее время произошли серьезные продвижения в вопросе сокращения объема налоговых задолженностей, а также уменьшения числа налоговых должников. В этом вопросе налоговый орган большое внимание уделяет внедрению информационных технологий. Например, применяемая AVIS, играет важную роль в совершенствовании работ по принудительному взысканию налоговых задолженностей. С этой целью наиболее эффективной можно считать автоматизацию процессов, связанных с подготовкой и направлением уведомлений по налоговым должникам. Наряду с этим, с более чем 10 коммерческими банками в настоящее время осуществляется процесс ареста и его отзыва о банковских счетах налогоплательщиков в электронной форме. Кроме этого, с целью не допустить роста налоговых задолженностей, а также защиты прав налогоплательщиков, в налоговое законодательство внесены соответствующие поправки. Согласно этим изменениям, со следующего года пени, начисляемые за налоговые долги, могут применяться на срок до одного года. Необходимо заметить, что сегодня за несвоевременные платежи по налогам налогоплательщикам начисляются долгосрочные проценты, что приводит к увеличению налоговых долгов, и следственно, к еще большему ухудшению и без того тяжелого финансового положения должника. Поэтому эти изменения предусматривают начисление пеней до одного года, что позволяет не допустить ухудшения финансового положения налогоплательщика.

Основной задачей налоговых органов является осуществление налогового контроля за правильными расчетами налогов со стороны налогоплательщиков, их своевременного перечисления в государственный бюджет в полном объеме.

Принятые стратегические государственные программы способствуют развитию бизнес-среды и взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Стратегические Дорожные Карты по национальной экономике и основным секторам экономики призваны обеспечить конкурентоспособность экономики, ее включение и повышение социального благосостояния на основе устойчивого экономического развития в Азербайджане. Отвечая глобальным вызовам, в результате мобилизаций инвестиций, благоприятной среды для

свободной конкуренции, доступа к рынкам и развитию человеческого капитала, Азербайджан усилит свои позиции в глобальной экономике и войдет в число высокодоходных стран.

Ключевые направления стратегической дорожной карты по национальной экономике и основным секторам экономики» были утверждены Президентом Азербайджанской Республики Ильхамом Алиевым 6 декабря 2016 года и в соответствующем порядке стратегические дорожные карты по национальной экономике и 11 секторам экономики, в общем состоящей из 12 документов, были переданы Центру Аналитики и Связи с поручением проведения мониторинга, оценки, а также коммуникаций по осуществлению данных стратегических дорожных карт.

В течение последних 10 лет Азербайджан занимает место в первых рядах по темпам экономического роста в мире. Благодаря успешно проводимой нефтяной стратегии за счет наличествующих доходов модернизирована инфраструктура, развита экономика несырьевых ресурсов; улучшилось социальное обеспечение; увеличились государственные активы, а также созданы стратегические валютные резервы, превышающие уровень ВВП.

Начиная с 2014 года в результате резкого снижения цен на нефть и экономического кризиса, с которым сталкиваются торговые партнеры, на фоне происходящих в стране процессов, в частности понижения темпа экономического прироста, институциональных и структурных реформ, дефицита платежного баланса и ненефтяного бюджета, изменений в финансовом и банковском секторах, в Азербайджане возникла необходимость в новом подходе к экономическому развитию.

Структура национальной экономики может быть возобновлена благодаря дальнейшему улучшению бизнес-среды, применению новой политики в рамках стратегии среднесрочных расходов, восстановлению финансово-банковской системы и совершенствованию монетарной политики на основе плавающих обменных курсов, а также расширению доступа к внешним рынкам.

По этой причине в рамках национальной экономической перспективы были выбраны четыре стратегические цели. Достижение этих целей и внедрение дорожных карт по 11 секторам откроет возможность устойчивого экономического развития путем обеспечения баланса между реальными и финансовыми секторами. В соответствии с первой стратегической целью, в Азербайджане будет обеспечена фискальная устойчивость и сформирована монетарная политика на основе режима плавающего обмена.

Координация фискальной и валютной политики обеспечат макроэкономическую стабильность. В рамках национальной экономической перспективы, вторая задача состоит в повышении продуктивности в деятельности юридических лиц с крупным пакетом акций, принадлежащих государству и обеспечение динамичного развития экономики посредством проведения приватизации. Третья цель связана с развитием человеческого капитала, так как развитие рынка труда будет скоординировано в соответствии с национальной экономической перспективой. Наконец, четвертая цель предусматривает дальнейшее улучшение бизнес-среды.

Следует указать, что основным отличием стратегических «дорожных карт» от ранее принятых государственных программ является то, что в «дорожных картах» определены конкретные индикаторы, позволяющие измерить результаты деятельности по каждому из направлений. Такие индикаторы, с одной стороны, позволят определить эффективность исполнения программ по каждой из сфер, с другой - повысят отчетность государственных органов. Эти документы сегодня направлены исключительно на достижение экономического развития экономики Азербайджанской Республики, в том числе налоговой системы. С этой точки зрения они позволят осуществлять экономические реформы в налоговой системе по конкретно обозначенным стратегическим направлениям налоговой политики Азербайджанской Республики.

В 2018 году осуществлен ряд мер по расширению рынка налогообложения, обеспечению открытой и прозрачной деятельности бизнеса. За счет осуществления Министерством Налогов мер, направленных на выстраивание прозрачных отношений с налогоплательщиками, обороты в ненефтяном секторе, увеличившись на 7,1 процента, превысили 44 миллиарда манатов. Оборот в торговле вырос на 18,4 процента, в том числе оборот розничной торговли - на 27,9

процента. Для того, чтобы налогоплательщики имели возможность наладить свою работу по учетной документации, число выездных налоговых проверок снизилось в 3 раза.

В 2018 году усилен налоговый контроль за оборотом акцизных товаров, у самых крупных 30 производителей с 1 августа 2018 года установлены акцизные посты. Предотвращено производство одного вида продукции фактически под наименованием другого, использование поддельных акцизных марок и продажа продукции без акцизной марки. В результате объем производства и продажи водочных продукций на внутреннем рынке по сравнению с минувшим периодом в августе и сентябре 2017 года в среднем вырос в 3 раза.

В 2019 году был утвержден Милли Меджлисом Азербайджанской Республики пакет изменений и дополнений для Налогового Кодекса Азербайджанской Республики. Сюда входят снижение масштаба уклонений от налогов и теневой экономики, эффективная поддержка экономического роста и предпринимательства, изменение налоговых ставок, реформирования режима налогообложения и расширение рынка налогообложения, усиление администрирования и налогового контроля.

В целях поддержки развития предпринимательства и повышения выгоды за счет ведения бизнеса также введены изменения в Налоговом Кодексе Азербайджанской Республики, как снижение степени упрощенного налога предоставление срочных налоговых льгот на розничную торговлю и безналичную оплату в общественном питании, освобождение малых предпринимателей, ведущих учет доходов и расходов, от налога с дивидендных доходов, вычет из доходов некоммерческих затрат налогоплательщиков, в том числе определенной части субсидий, выделенных сферам здравоохранения, образования, культуры и спорта.

Налоговая реформа сокращения фискальной нагрузки на заработную плату занимает особое место в ряду изменений в налоговом законодательстве.

Основной целью налоговой реформы является оформление трудовых отношений, дополнительный импульс развитию ненефтяного сектора и создание у предпринимателей экономической мотивации для открытия новых рабочих мест. С этой целью в ненефтяном секторе введены долгосрочные налоговые льготы для платежей, связанных с заработной платой и применение единого администрирования.

В связи предусмотрено проведение мероприятий по доведению налогового законодательства до требований налогового законодательства ЕС. В этом направлении, в частности, в настоящее время осуществляется анализ в сфере совершенствования деятельности налоговых органов и налогового администрирования, повышения эффективности налогового контроля, налоговой службы, а также изучаются возможности их применения в Азербайджане.

ВТОРАЯ ЧАСТЬ

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

ГЛАВА V. ПОНЯТИЕ И ОСНОВНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Налоговая система — совокупность существующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения.

Существенными условиями налогообложения, характеризующими налоговую систему в целом, являются:

- порядок установления и ввода в действие налогов;
- виды налогов (система налогов);
- порядок распределения налогов между бюджетами различных уровней;
- права и обязанности налогоплательщиков;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность участников налоговых отношений;
- способы защиты прав и интересов налогоплательщиков.

Налоговые системы каждого государства — плод исторического национального развития. Поэтому невозможно выделить эталонные характеристики, пригодные для оценки любой налоговой системы. Можно лишь дать наиболее общие характеристики и наметить тенденции развития налоговых систем развитых стран.

Основные экономические характеристики налоговых систем

Налоги в системе рыночной экономики. Налоговое бремя

Налоги составляют неотъемлемый элемент рыночной экономики. Историческая эволюция привела к формированию двух моделей рыночной экономики:

- либеральная модель — незначительное вмешательство государства в хозяйственные процессы; узкий государственный сектор экономики; широкая свобода хозяйствующих субъектов; минимальное участие государства в решении социальных задач; опосредованный монетарный характер государственного регулирования, которое ограничивается главным образом макроэкономическими процессами; патернализм государства направлен лишь на бедные слои населения. Такая модель сложилась в США, Англии и Франции;

- социально ориентированная модель — большая степень государственного регулирования; значительный госсектор; высокая степень регламентации рынка не только на макро, но и на микроуровне; государственный патернализм направлен почти на все слои населения. Такая модель сложилась в Германии, Норвегии, Швеции, Австрии и Японии.

Выбор той или иной модели рынка определяет налоговую емкость (налоговое бремя, налоговый гнет, налоговый пресс) производства. Либеральная модель позволяет государству взимать минимум налогов, а социально ориентированная предполагает высокие ставки налогообложения, широкий круг плательщиков, незначительные льготы.

Наиболее обобщенным показателем, характеризующим роль налогов в жизни общества и государства, является *налоговое бремя (налоговый гнет)*. Он определен как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту. Иными словами, он показывает, какая часть произведенного обществом продукта перераспределяется посредством бюджетных механизмов.

Налоговое бремя может исчисляться для экономики страны в целом и для конкретных налогоплательщиков. Налоговое бремя на макроуровне определяется как отношение общей суммы взимаемых налогов к величине совокупного национального продукта и показывает,

какая часть произведенного общественного продукта перераспределяется в результате действия бюджетных механизмов. В экономически развитых странах с социально ориентированной экономикой среднее значение налогового бремени составляет 40 - 45%.

Для конкретного налогоплательщика налоговое бремя показывает долю совокупного дохода этого лица, которая поступает в бюджет. Практически берется отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей (иногда сюда включаются и платежи во внебюджетные фонды) к объему реализации. Показатель налогового бремени зависит от вида деятельности плательщика. Так, на предприятиях, занимающихся производством вин и ликероводочных изделий, он достигает 50%, так как в цене этой продукции велика доля акцизов, сельскохозяйственные же предприятия, на которые распространяются многие налоговые льготы, несут налоговое бремя, недостигающее и 10%.

Налоговое бремя в странах — членах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) варьируется от 52 в Швеции до 30%, в США и Турции. В основной группе стран он составляет 40-45%. Наблюдается тенденция к увеличению налогового гнета. Так, с 1980 года по 1991 год налоговое бремя возросло, например, в Испании с 24% до 35%, а в Италии с 30% до 41%. Только в трех странах (Бельгия, Германия, Норвегия) произошло незначительное его понижение (в пределах 2%). А в Азербайджане в последнее 2-3 года налоговое бремя менялась незначительно, в пределах 11-15%.

Что касается незначительных колебаний этого показателя, то это объясняется различными изменениями налогового законодательства, носящими национальный характер. Значительное повышение налогового бремени в некоторых странах можно объяснить происходящими в Европе интеграционными процессами, которые предполагают выравнивание условий хозяйствования, в том числе налогообложения.

Налоговое бремя компаний и частных лиц зависит не только от порядка и исчисления налоговой базы, налоговых ставок и множественности налогов, но и от размеров доходов.

От величины налогового бремени зависит объем изымаемых в бюджет средств. Но связь этих двух показателей не является ни прямой, ни обратной, а носит сложный характер и описывается так называемой кривой А.Лаффера (рис. 5.1).

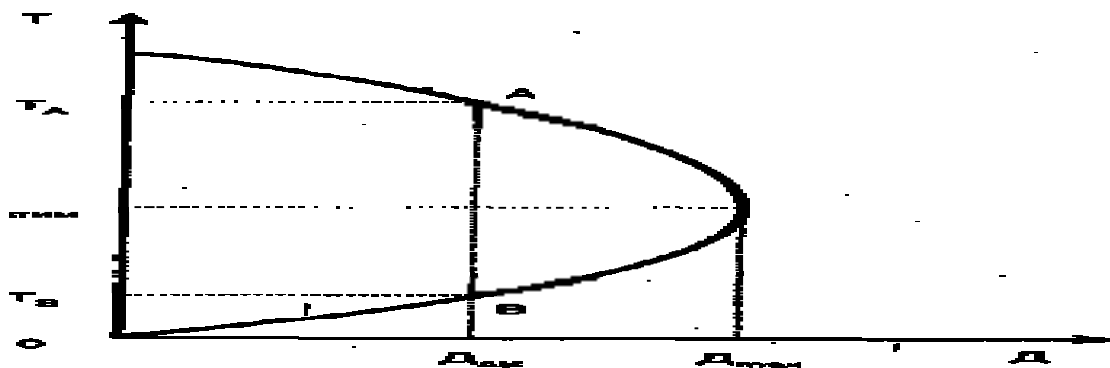


Рис.5.1 Кривая А. Лаффера

Американский экономист Артур Лаффер из Калифорнийского университета описал связь между ставками налогов и объемом налоговых поступлений в государственный бюджет. По мере роста ставки (Т) от нуля до 100% налоговые поступления растут от нуля до определенного максимального уровня (D_{max}), а затем вновь снижаются до нуля. Налоговые поступления падают после некоторого значения ставки, поскольку более высокие ставки налога сдерживают активность хозяйствующих субъектов, а потому налоговая база (на макроуровне — национальный продукт и доход) сокращается. Так, налоговые поступления при ставке 100% сокращаются до нуля, ибо такая ставка налога фактически имеет конфискационный характер и останавливает всякую производственную деятельность плательщиков. В свою очередь, 100-процентный налог, приложенный к налоговой базе, равной нулю, приносит нулевой налоговый доход. Если экономика находится в точке А, снижение ставок налога совместимо с сохранением

устойчивых налоговых поступлений. При переходе от точки *A* к точке *B*, т.е. при значительном снижении налоговой ставки, в бюджет будет поступать равный объем средств. Отсюда вывод: более низкие ставки налогов создают стимулы к работе, сбережениям и инвестициям, инновациям, принятию деловых рисков. В результате создаются предпосылки расширенного воспроизводства национального продукта и национального дохода. Расширяющаяся налоговая база сможет поддерживать налоговые поступления на прежнем уровне, даже если ставки налога снизятся.

Параметры кривой А.Лаффера носят эмпирический характер. Это означает, что на практике сложно ответить на вопрос, при какой конкретной ставке налога начинается снижение налоговых поступлений в бюджет.

Кривая А.Лаффера может быть представлена и в иной форме, показывающей, куда перемещается предпринимательская деятельность при превышении определенного значения налоговых ставок, т.е. при нарушении принципа соразмерности налогообложения (рис.5.2). При увеличении налоговых ставок в начале кривой побудительные мотивы хозяйствующих субъектов и населения серьезно не затрагиваются и заинтересованность в легальных доходах, а также общий объем производства сокращаются медленнее, чем возрастает ставка. Поскольку уменьшение налогооблагаемой базы происходит медленнее, чем увеличение ставки, доходы бюджета возрастают.

Но как только ставка достигает некоторого уровня, дальнейшая уплата налога ведет к заметному сокращению чистого дохода плательщика. Начинается спад хозяйственной активности. Уклонение от налогов приобретает массовый характер. Предпринимательская деятельность перемещается из легальной сферы в тень.

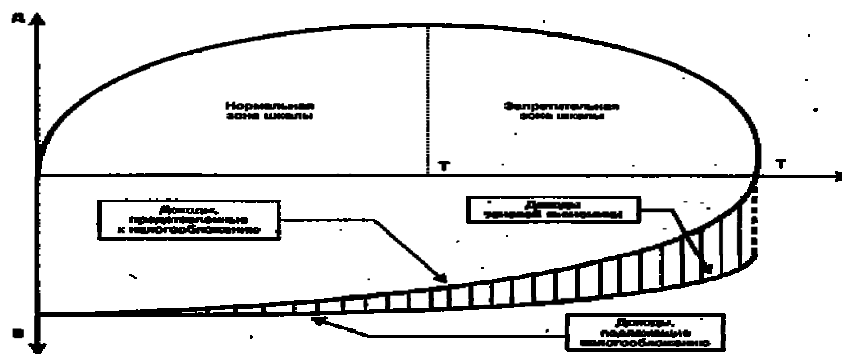


Рис. 5.2 Кривая Лаффера

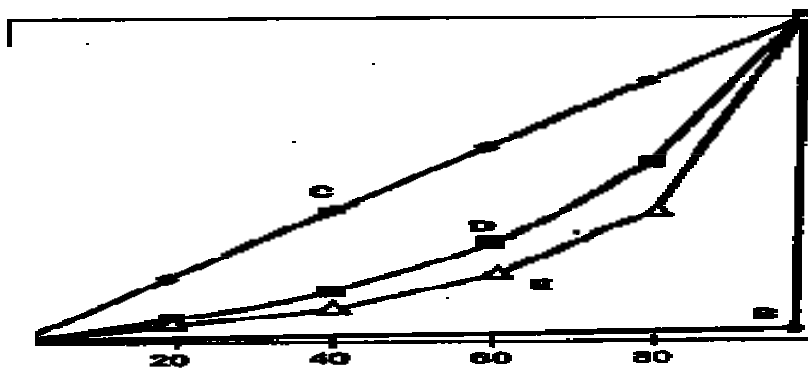
Распределение ВВП предусматривает две стадии: вначале образуются первичные денежные доходы; затем денежные доходы участников общественного производства распределяются в пользу государства: трудящиеся платят подоходный налог в бюджет и производят отчисления в пенсионный фонд, предприятия платят налоги на прибыль и другие налоговые платежи, осуществляют сборы.

Налогообложение в любом цивилизованном государстве должно базироваться на определенных принципах — основополагающих идеях и положениях, существующих в налоговой сфере. Эти принципы во все времена были предметом особого внимания со стороны общества, так как от них во многом зависело социально-экономическое благополучие и спокойствие населения.

Основоположник классической политической экономии шотландский философ и экономист Адам Смит в своей работе. «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.) сформулировал четыре принципа, актуальных и в настоящее время: принцип справедливости, утверждающий всеобщность налогообложения и равномерность распределения налогов между гражданами (равная обязанность граждан платить налоги) соразмерно с их доходами («...соответственно их доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства»). Этот принцип означает, что налоги должны взиматься с учетом возможностей налогоплательщика,

который обязан принимать участие в финансировании соответствующей части расходов государства.

Государственные налоги и расходы должны влиять на распределение доходов. Налоговое бремя возлагается на одних лиц, привилегии предоставляются другим. В настоящее время для наглядного представления степени неравенства доходов используется так называемая кривая Лоренца (рис.5.3). Абсолютно равномерное распределение доходов (абсолютное равенство) представлено на этой схеме биссектрисой ОСА, которая указывает на то, что любой данный процент семейных хозяйств получает соответствующий процент дохода: на 20% хозяйств приходится 20% доходов, на 40% хозяйств — 40% доходов и т. д. Область между линией, обозначающей абсолютное равенство, и кривой Лоренца (О—Е—А) отражает степень неравенства доходов. Чем шире эта область, тем больше степень неравенства доходов. Если бы фактическое распределение доходов было абсолютно равным, кривая Лоренца и биссектриса совпали бы и разрыв исчез. Напротив, на кривой О—В—А показана ситуация абсолютного неравенства: 1% хозяйств имеют 100% доходов, в то время как другие хозяйства вообще не получают никакого дохода.



Процент семейных хозяйств

Рис. 5.3 Кривая Лоренца

Применительно к анализу налогообложения, используя кривую Лоренца, можно прийти к заключению, что прогрессивные налоги уменьшают неравенство: они делают распределение после налоговых (после вычета налогов) доходов более равномерным по сравнению с распределением предналоговых доходов (до вычета налогов). Из этого следует вывод: прогрессивное налогообложение более справедливо, поскольку обеспечивает большее равенство плательщиков;

- принцип определенности;
- принцип удобства;
- принцип экономии.



Основоположник физиократии **Франсуа Кенэ** (фр. *François Quesnay*, 4 июня 1694, Мер, вблизи Парижа — 16 декабря 1774, Версаль) — французский экономист, основоположник школы физиократов. Признанный лидер и основоположник учения физиократов — специфического течения в рамках классической политической экономии. Слово «физиократия» имеет греческое происхождение и в переводе означает «власть природы». В этом смысле представители физиократизма исходили из определяющей роли в экономике земли, сельскохозяйственного производства.

Перечисляя при анализе своей знаменитой экономической таблицы причины, сокращающие процесс воспроизводства, указывал, в том числе на:

- плохую форму налогообложения, предлагая, как можно скорее уничтожить произвольные налоги, падающие на земельных арендаторов, иначе этот вид налогообложения не замедлит поглотить все доходы государства;

- излишнее бремя налогов вследствие чрезмерных издержек по их взиманию.

Адольф Вагнер (нем. *Adolph Wagner*; 25 марта 1835, Эрланген — 8 ноября 1917, Берлин) — немецкий экономист. Сформулировал в 1892 году закон о постоянном возрастании государственных потребностей, который впоследствии стал носить его имя.

В конце прошлого века концептуально дополнил принципы А.Смита. Смит считал налоги источником покрытия непроизводительных затрат государства и потому защищал права



налогоплательщиков. Адольф Вагнер руководствовался теорией коллективных потребностей и, следовательно, первостепенное значение придавал финансовым принципам достаточности и эластичности налогообложения. Принципы налогообложения стали представлять собой систему, которая учитывала интересы и налогоплательщиков, и государства с приоритетом последнего. Таким образом, финансовая наука поставила вопрос о сбалансированности финансовых интересов государства и налогоплательщиков.

Наряду с показателями доли уплачиваемых налогов в годовом доходе групп налогоплательщиков рассчитывается национальное налоговое бремя или налоговая нагрузка на ВВП и чистый социальный продукт. Эти показатели наряду с ролью государственного сектора в народном хозяйстве и уровнем развития общенационального экономического программирования являются индикатором интенсивности государственного регулирования экономики (ГРУ).

Современные развитые страны особое внимание уделяют системе налогообложения, которая становится одним из главных инструментов ГРУ. В Европейских странах наметились тенденции к большей интеграции национальных хозяйств и, следовательно, к большей взаимосвязанности налоговых систем. Изживают себя мелкие налоги и остаются зарекомендовавшие себя налоги с обширной налоговой базы, простые для взимания (подходный, НДС, на имущество на прибыль корпорация).

В азербайджанском законодательстве также происходят изменения в сторону улучшения и упрощения системы налогообложения. Были отменены многие сборы и налоги. Больше внимание сейчас уделяется местным (муниципальным) налогам, налогообложению предпринимательской деятельности, целью которых является финансирование инфраструктуры городов, районов, обеспечение социальных программ, укрепления экономики на местах и т.д.

Соотношение доходов от внутренней и внешней торговли

Этот показатель зависит от состояния экономики страны в целом. Чем более развита промышленность, тем в больших; объемах страна экспортирует готовый продукт. Правительства, заинтересованные в развитии национальной промышленности, снижают или вовсе ликвидируют экспортные пошлины, поэтому их поступления незначительны, а доля доходов бюджета от внутреннего налогообложения, наоборот, выше.

В менее развитых странах — экспортерах сырья, протекционистская политика состоит в увеличении таможенных сборов, поэтому доля доходов от внешнеэкономической деятельности в этих странах выше.

В странах входящих в организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) соотношение между налогами от внутренней и внешней торговли составляет 12: 1, в Азербайджане почти 2:1

Соотношение и структура прямых и косвенных налогов

По механизму взимания и контроля косвенные налоги являются более простыми, чем налоги прямые. Они не требуют развитого налогового аппарата и изощренной системы расчетов. Поэтому, как правило, в менее развитых странах доля косвенных налогов выше. Кроме того, доходы населения в этих странах ниже, что также определяет незначительный уровень прямых налогов.

В странах ОЭСР за последние два десятилетия произошло увеличение доли подоходного налога и взносов в фонды социального страхования, уменьшилась доля акцизов. Налоги на потребление в этих странах составляют в среднем 30%, исключение составляет Франция, где доля косвенных налогов традиционно высока.

Структура прямых налогов зависит от отношений собственности и соответствующих им распределительных отношений. Поскольку ранее основная масса собственности находилась в руках советского государства, то и основная масса доходов бюджета формировалась за счет доходов от этой собственности, т.е. за счет платежей государственных предприятий (более 70%). Налоги на доходы населения составляли незначительную долю (8-9%). По этой же причине в СССР практически отсутствовали имущественные налоги: если почти все, что можно считать избытком над самым необходимым; находится в руках государства, обложение теряет смысл.

Неразвитостью сферы социального страхования объяснялась низкая доля взносов от социального страхования.

Основные политико-правовые характеристики налоговых систем

Помимо уровня развития экономики и отношении собственности, определяющее значение для построения налоговой системы государства имеют факторы политико-правового характера. К числу наиболее важных можно отнести следующие.

1. *Сложившиеся в стране пропорции в распределении хозяйственно-экономических функций, социальных ролей между центральной государственной администрацией и местными органами власти.*

В зависимости от величины расходов, которые ложатся на бюджеты различных уровней, выделяют три группы стран:

- страны, в которых расходы местных органов власти весьма значительны и составляют 20-30% ВВП, например Дания, Норвегия и Швеция;
- страны со средним уровнем расходов местных органов власти (14-20% ВВП), такие как Нидерланды, Англия, Италия и Ирландия;
- страны с незначительной долей местных расходов (менее 10% ВВП). К ним относятся, например, Бельгия, Германия, Франция, Португалия и Испания.

Однако налоги не единственный источник доходов бюджетов, куда поступают различные неналоговые доходы (например, доходы от государственного или муниципального имущества), займы. Значительная часть доходов местных бюджетов формируется за счет государственных трансфертов (дотации, субсидии, субвенции). Налоги — важный, но не всегда основной источник местных бюджетов.

Другая важная характеристика налоговой системы, роль налогов среди источников доходов бюджетов различных уровней.

В разных странах различны как количество местных налогов, так и их доли в бюджетах. Так, в Англии только два местных налога, во Франции — более 50, в Бельгии — около 100. Доля налогов в местных бюджетах составляет в Италии 9% (из них собственно местные — 2%), в Германии — около 20%, во Франции и Дании — более 40%.

Величина расходов, которая приходится на местные бюджеты, не может служить основой для оценки степени экономической и финансовой самостоятельности, предоставленной

местным органам власти. Величина доли расходов местных органов власти не адекватна степени их свободы.

Поэтому третьим обстоятельством, определяющим характер налоговой системы, является *степень контроля центральной администрации за органами местной власти.*

Основное содержание этого контроля составляет право налоговой инициативы: какому уровню властей и в каких объемах принадлежат права устанавливать и вводить в действие налоги.

Как ни разнообразны, могут быть конкретные сочетания указанных факторов, формы технических решений по реализации этих факторов в налогообложении не так уж многочисленны. Существует три формы взаимоотношений бюджетов различных уровней по формированию доходов, условно именуемые «разные налоги», «разные ставки», «разные доходы».

Разные налоги. Суть этой формы состоит в том, что каждый уровень власти (например, федерация, субъекты федерации, местные (муниципальные) органы власти) вводит свои налоги.

При этом существует два основных варианта этой формы.

1. *Полное разделение прав и ответственности различных уровней власти о установлении налогов.* Каждый уровень власти самостоятельно устанавливает и вводит в действие те налоги, которые целиком поступают в его бюджет.

Однако общая сумма налогов, поступающих в бюджеты различных уровней, не должна достигать конфискационных значений, приводить к разорению налогоплательщика. Поэтому при такой системе могут устанавливаться верхние ограничения общей суммы налоговых изъятий.

2. *Неполное разделение прав и ответственности различных уровней власти в установлении налогов.* При этой системе центральный орган власти устанавливает исчерпывающий перечень налогов и вводит в действие общегосударственные (федеральные) налоги. Местные органы власти решают вопрос о введении в действие на своей территории тех или иных местных налогов из установленного перечня.

Разные ставки. Суть этой формы состоит в том, что основные условия взимания того или иного конкретного налога устанавливает центральный орган власти, а местные органы власти определяют ставки налога, по которым исчисляется налог, зачисляемый в конкретный местный бюджет. При этом общий размер налоговой ставки также может ограничиваться центральным органом власти. Эта форма оставляет местным органам власти меньше свободы, чем первая, но в большей степени защищает налогоплательщиков от местного произвола.

Разные доходы. При данной форме свобода местных органов власти совсем незначительна, ибо в данном случае между бюджетами различных уровней делятся суммы собранного налога. Порядок и условия раздела устанавливаются центральной властью либо по потребностям конкретных регионов, либо по каким-то установленным нормативам (численности населения, объемам налоговых поступлений и др.).

Обычно используются комбинации всех трех, реже — двух форм. Одной единственной формы при построении налоговой системы соблюсти невозможно, поскольку, во-первых, налог может неравномерно распределиться по территории страны, что создаст неравные условия для формирования бюджетов. Во-вторых, нельзя делать бюджет «заложником одного налога», поскольку политические, социальные, экономические или даже стихийные потрясения могут полностью лишит бюджет доходной базы, В то же время нельзя как лишать местные органы власти финансовой самостоятельности, так и наделять их безграничными правами.

Общие положения Налогового Кодекса Азербайджанской Республики

Отношения, регулируемые Налоговым кодексом Азербайджанской Республики

Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики определяет систему налогов, общие принципы налогообложения в Азербайджанской Республике, правила установления, уплаты и сбора налогов, права и обязанности налогоплательщиков и государственных налоговых органов, а также других участников налоговых отношений, связанные с вопросами налогообложения, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушение законодательства о налогах и правила обжалования действий (бездействия) государственных налоговых органов и их должностных лиц.

Налоговым Кодексом определяются общие принципы налогообложения и налоги в Нахчыванской Автономной Республике и в муниципалитетах.

Понятия и правила, определяемые Налоговым Кодексом, устанавливаются в целях налогообложения и применяются исключительно в пределах отношений, связанных с налогообложением и налоговым контролем, регулируемых Налоговым Кодексом и иными нормативными правовыми актами, принятыми на его основе.

Положения Налогового Кодекса по общим основам налогообложения, правилам уплаты налогов (исключая источники уплаты), права и обязанности налогоплательщиков и государственных налоговых органов, а также других участников налоговых отношений по вопросам налогообложения, формам и методам налогового контроля, ответственности за нарушение налогового законодательства, правил обжалования действий (бездействия) государственных налоговых органов и их должностных лиц применяются также в отношении взносов на обязательное государственное социальное страхование и страхование по безработице.

Налоговое законодательство Азербайджанской Республики

Налоговое законодательство Азербайджанской Республики состоит из Конституции Азербайджанской Республики, Налогового Кодекса и принятых в соответствии с ними законодательных актов Азербайджанской Республики.

Нормативные правовые акты, принятые на основе Налогового Кодекса или же с целью его исполнения, не должны противоречить положениям Налогового Кодекса.

В случаях возникновения противоречия по вопросам налогообложения и налогового контроля между актами законодательства о налогах и законодательными актами других отраслей, за исключением предусмотренного статьей 2.7 Налогового Кодекса, применяются акты законодательства о налогах.

Вопросы налогообложения и налогового контроля не могут быть включены в другие законодательные акты, кроме законодательства о налогах, за исключением:

- положений об административных проступках, касающихся налоговых отношений, предусмотренных Кодексом Азербайджанской Республики об административных проступках;
- положений о налоговых преступлениях, предусмотренных Уголовным Кодексом Азербайджанской Республики;
- положений о приоритете налоговых обязательств, предусмотренных законодательством о несостоятельности и банкротстве;
- положений бюджетного законодательства, связанных с налогами;
- положений, связанных с предоставлением государственных гарантий по налогам;
- положений, предусмотренных соглашениями или законами о долевом разделе добычи, об основном трубопроводе и т.п.;
- положений, предусмотренных в законах о нефтегазовой деятельности экспортного направления и об особых экономических зонах;
- положений, предусмотренных Законом Азербайджанской Республики «О регулировании проводимых в сфере предпринимательства проверок и защите интересов предпринимателей» в отношении налоговых проверок (за исключением камеральных налоговых проверок);
- положения, предусмотренные Законом Азербайджанской Республики «Об Алятской свободной экономической зоне».

Положения в связи с предоставлением налоговых освобождений и льгот устанавливаются только Налоговым Кодексом. Другие нормативные правовые акты, кроме Налогового Кодекса, в том числе нормативные правовые акты, указанные в статье 2.4 Налогового Кодекса (кроме статьи 2.4.9 Налогового Кодекса), не могут предусматривать положения в связи с налоговыми освобождениями и льготами. Налоговые освобождения и льготы, поощряющие предпринимательскую и инвестиционную деятельность, не могут носить индивидуального характера.

Если международными договорами, к которым присоединилась Азербайджанская Республика, установлены положения о налогах, отличные от предусмотренных Налоговым Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, то применяются положения этих международных договоров.

Если международный договор об избежании двойного налогообложения, к которому присоединилась Азербайджанская Республика, используется лицом, не являющимся резидентом государства, заключившего такой договор, для получения льгот и привилегий, то в отношении налоговых льгот и привилегий, предоставляемых указанным договором резиденту государства, заключившего такой договор, положения статьи 2.5. Налогового Кодекса не применяются.

Если соглашениями и законами о долевом разделе добычи, об основном трубопроводе и т.п., утвержденными до или после вступления в силу Налогового Кодекса, в том числе законами о нефтегазовой деятельности экспортного направления и об особых экономических зонах, о нефти и газе, установлены положения, отличные от предусмотренных Налоговым Кодексом и другими нормативными правовыми актами о налогах, то применяются положения указанных соглашений или законов.

Вопросы, связанные с налогообложением и налоговым контролем, налоговыми освобождениями и льготами в Алятской свободной экономической зоне, регулируются в соответствии с требованиями Закона Азербайджанской Республики «Об Алятской свободной экономической зоне».

В случае возникновения необходимости внесения изменений в Налоговый кодекс Азербайджанской Республики в связи с определением налоговой политики, налогового администрирования и налоговых ставок в рамках проекта государственного бюджета очередного года проекты и оценка налоговых освобождений и льгот, предусмотренных в проектах данных законов представляются соответствующему органу исполнительной власти до 1 мая текущего года, а соответствующий орган исполнительной власти представляет их Милли Меджлису Азербайджанской Республики не позднее 15 мая текущего года.

Основы установления и взимания налогов

Законодательство о налогах основывается на всеобщности, равенстве и справедливости налогообложения.

Налоги должны иметь экономическое обоснование.

Не допускается устанавливать налоги, препятствующие осуществлению конституционных прав и свобод каждого.

Не допускается устанавливать налоги, нарушающие единое экономическое пространство Азербайджанской Республики (в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение на территории Азербайджанской Республики товаров (работ, услуг) и денежных средств, либо иначе ограничивающие законную деятельность налогоплательщиков или препятствующие ей).

Никто не может быть принужден более одного раза платить налог одного вида из полученной прибыли (дохода).

Налоги не могут носить дискриминационный характер и устанавливаться исходя из политических, идеологических, этнических, конфессиональных и иных существующих различий между налогоплательщиками.

Запрещается устанавливать дифференцированные ставки налогов в зависимости от формы собственности либо гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Налоги Азербайджанской Республики устанавливаются исключительно Налоговым Кодексом, их изменение или отмена осуществляются внесением изменений в Налоговый Кодекс.

Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги, обладающие установленными Налоговым Кодексом признаками налогов и не установленные Налоговым Кодексом либо установленные по иным правилам, чем это определено Налоговым Кодексом.

Законодательство о налогах должно быть сформулировано таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, в каком порядке, когда и в каком размере он обязан платить.

Налоговая система должна стимулировать предпринимательскую и инвестиционную деятельность.

Все противоречия, неясности в законодательстве о налогах толкуются в пользу налогоплательщика.

Физическим и юридическим лицам должна быть обеспечена возможность свободного ознакомления с нормативными правовыми актами по налогам.

Налоговая система в Азербайджанской Республике

В Азербайджанской Республике устанавливаются и взимаются следующие налоги:

- государственные налоги;
- налоги автономной республики;
- местные (муниципальные) налоги.

Под государственными налогами подразумеваются налоги, устанавливаемые Налоговым Кодексом и подлежащие уплате на всей территории Азербайджанской Республики.

Под налогами автономной республики подразумеваются налоги, устанавливаемые законами Нахчыванской Автономной Республики в соответствии с Налоговым Кодексом и уплачиваемые в Нахчыванской Автономной Республике.

Под местными (муниципальными) налогами подразумеваются налоги, устанавливаемые Налоговым Кодексом и соответствующим законом, применяемые по решению муниципалитетов и уплачиваемые на территории муниципалитетов. Другие обязательные платежи, применяемые муниципалитетами, устанавливаются соответствующим законом.

Ставки местных налогов (муниципальных налогов) устанавливаются в пределах, закрепленных в налоговом законодательстве. Муниципалитеты в соответствии с налоговым законодательством могут принимать решения об освобождении на своих территориях полностью или частично отдельных категорий налогоплательщиков от местных налогов, о снижении налоговой ставки.

В Азербайджанской Республике в соответствии с Налоговым Кодексом может применяться специальный налоговый режим.

Под специальным налоговым режимом подразумевается особый порядок исчисления и уплаты налогов в течение определенного периода.

Не допускается устанавливать налоги, не предусмотренные Налоговым Кодексом.

Формы налогообложения

Суммы налогов взимаются в следующих формах:

- непосредственно из источника (взимание налога до получения дохода или прибыли);
- по декларации (взимание налога после получения дохода или прибыли);
- по уведомлению (уплата налогоплательщиком налога на основе платежного извещения, представленного на сумму, начисленную налоговым органом или муниципалитетом на основании стоимости объекта налогообложения и площади).

К государственным налогам относятся:

- подоходный налог с физических лиц;
- налог на прибыль юридических лиц (кроме предприятий и организаций, находящихся в муниципальной собственности);
- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на имущество юридических лиц;
- земельный налог с юридических лиц и с физических лиц в случае, предусмотренном статьей 206.1 Налогового Кодекса;
- дорожный налог;

- промысловый налог;
- упрощенный налог;

Налоговым Кодексом устанавливаются предельные ставки всех государственных налогов.

Ставки государственных налогов, применяемые ежегодно, не могут превышать ставок, установленных Налоговым Кодексом, и могут пересматриваться ежегодно при принятии закона о государственном бюджете Азербайджанской Республики.

Налоги автономной республики

К налогам автономной республики относятся взимаемые в Нахчыванской Автономной Республике государственные налоги, перечисленные в статье 6.1. Налогового Кодекса.

Местные (муниципальные) налоги

К местным (муниципальным) налогам относятся:

- земельный налог с физических лиц в случаях, предусмотренных статьями 206.1-1 и Налогового Кодекса;
- налог на имущество физических лиц;
- промысловый налог на строительные материалы местного значения;
- налог на прибыль предприятий и организаций, находящихся в муниципальной собственности.

Правила подсчета и уплаты местных налогов, права и обязанности налогоплательщиков и органов налоговой службы муниципалитетов, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушение налогового законодательства, правила обжалования действий (бездействия) органов налоговой службы муниципалитетов и их должностных лиц устанавливаются соответствующим законодательством.

Денежная единица исчисления и уплаты налогов

На территории Азербайджанской Республики налоги исчисляются и уплачиваются в денежной единице Азербайджанской Республики — манатах.

Участники отношений, регулируемых налоговым законодательством

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах, являются:

- юридические и физические лица, признаваемые в соответствии с Налоговым Кодексом налогоплательщиками;
- юридические и физические лица, признаваемые в соответствии с Налоговым Кодексом налоговыми агентами;
- государственные налоговые органы Азербайджанской Республики;
- таможенные органы Азербайджанской Республики;
- финансовые органы Азербайджанской Республики в связи с решением вопросов, предусмотренных Налоговым Кодексом;
- органы государственной власти, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке помимо налоговых и таможенных органов удержание с налогоплательщиков средств для взимания налогов и перечисление их в государственный бюджет в случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом.

Понятие налога

Налог—это обязательный, индивидуальный и безвозмездный платеж, перечисляемый в государственные и местные бюджеты, в форме отчуждения если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом находящихся в собственности налогоплательщиков денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципалитетов.

Основные условия установления налогов

Налог считается установленным в том случае, когда определены налогоплательщик и следующие элементы налогообложения:

- объект налогообложения;
- база налогообложения;
- налоговый период;

- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и срок уплаты налога.

При установлении налога могут устанавливаться налоговые льготы по основаниям, предусмотренным Налоговым Кодексом.

Объектами налогообложения являются доход, прибыль, имущество, земля, полезные ископаемые, стоимость предоставляемых товаров (работ, услуг), торговая надбавка или другие объекты налогообложения, предусмотренные Налоговым Кодексом.

База налогообложения — это количественное выражение облагаемой налогом части объекта налогообложения.

Основные понятия, используемые в Налоговом Кодексе

Понятия гражданского, семейного и иных отраслей законодательства Азербайджанской Республики, используемые в Налоговом Кодексе, применяются в том значении, в каком они приняты в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом.

Для целей Налогового Кодекса используются следующие понятия:

- Лицо—любое физическое или юридическое лицо, постоянное представительство, филиал или другое подразделение нерезидента.
- Юридическое лицо—предприятия и организации, созданные в статусе юридического лица в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики или законодательством иностранного государства.
- Физическое лицо — гражданин Азербайджанской Республики, иностранец и лицо без гражданства.
- Налогоплательщик — любое лицо, которое обязано выплачивать налоги с объектов налогообложения, определенных в соответствии с Налоговым Кодексом.

Резидент:

Любое физическое лицо, отвечающее хотя бы одному из требований, указанных ниже:

- фактически находящееся на территории Азербайджанской Республики в общей сложности более 182 дней календарного года;
- находящееся в зарубежной стране на государственной службе Азербайджанской Республики в календарном году или в течение одного календарного года;
- если срок пребывания физического лица на территории Азербайджанской Республики и в иностранном государстве (в каком-либо) согласно абзацам второму и третьему статьи 13.2.5.1. Налогового Кодекса не превышает 182 дней, то указанное физическое лицо признается резидентом Азербайджанской Республики по критериям, указанным в следующей последовательности:
 - ✓ постоянное местожительство;
 - ✓ центр жизненных интересов;
 - ✓ место обычного проживания;
 - ✓ гражданство Азербайджанской Республики;

Физическое лицо признается нерезидентом Азербайджанской Республики с последнего дня пребывания на территории Азербайджанской Республики в налоговом году до конца этого же налогового года при условии, что непосредственно в следующем налоговом году указанное лицо является нерезидентом Азербайджанской Республики.

Любое юридическое лицо, учрежденное и осуществляющее предпринимательскую деятельность или с местом управления в Азербайджанской Республике в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики. В настоящей статье под местом управления юридического лица подразумевается место основной деятельности, в котором принимаются коммерческие решения, необходимые для осуществления управления, и в котором осуществляется ежедневное практическое управление, вне зависимости от места размещения основных органов контроля.

Нерезидент:

- лицо, обладающее дипломатическим или консульским статусом на территории Азербайджанской Республики, и члены его семьи;
- сотрудник международной организации, прошедшей в соответствующем порядке государственную регистрацию на территории Азербайджанской Республики, или лицо, осуществляющее в Азербайджанской Республике государственную службу иностранного государства, и члены их семей;
- лицо, целью которого является только перемещение из одного иностранного государства в другое иностранное государство через территорию Азербайджанской Республики;
- статьи 13.2.6.1 и 13.2.6.2 Налогового Кодекса не относятся к лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность на территории Азербайджанской Республики;
- находящиеся на территории Азербайджанской Республики дипломатические представительства, консульские учреждения и иные официальные представительства иностранных государств, имеющие дипломатические привилегии и иммунитет, международные организации и их представительства, а также представительства иностранных организаций и фирм, не занимающихся предпринимательской деятельностью;
- иные лица, на которых не распространяется понятие резидента.

Члены семьи налогоплательщика:

- супруг (супруга);
- родители, дети, усыновители и усыновленные, дедушки, бабушки и внуки;
- наследники;
- родные (сводные) сестры (братья);
- племянники и племянницы;
- сестры, братья и родители супругов;
- супруги сестер и братьев;
- сестры (братья) родителей;
- опекуны и подопечные, если они вследствие совместного ведения домашнего хозяйства связаны друг с другом как родители и дети.

Товар — любое материальное или нематериальное имущество (актив), в том числе электрическая, тепловая энергия, газ и вода.

Для целей налога на добавленную стоимость (НДС) нематериальные активы, денежные средства и земля товаром не признаются.

Нематериальные активы — объекты интеллектуальной собственности, в том числе торговые марки, иные объекты промышленной собственности, а также другие аналогичные права, признаваемые объектами права собственности налогоплательщика в порядке, установленном законодательством.

Представление товаров - передача права собственности на товары другим лицам, включая, но не ограничиваясь этим, продажу, обмен, дарение товаров, оплату в натуральной форме заработной платы и другие платежи в натуральной форме, а также передача прав собственности на заложенные товары залогодержателю или другому лицу, отчуждение лицами, занимающимися деятельностью по строительству зданий, жилых и нежилых помещений по договорам, заключенным с заверением в нотариальном порядке, а также без заверения в нотариальном порядке, а также по решению общего собрания членов жилищно-строительного кооператива. Последующее заверение договоров купли-продажи по представлению лицами, занимающимися деятельностью по строительству зданий, жилых и нежилых помещений в нотариальном порядке с одним и тем же лицом не считается налогооблагаемым представлением.

Услуга (работа) — деятельность, которая не считается предоставлением товаров и результаты которой имеют материальное выражение.

В целях НДС исключаются передача права собственности на денежные средства и землю другому, а также оказание услуг работодателю в виде наемного работника.

Если товары, используемые при оказании услуг (выполнении работ), не предоставляются отдельно либо компенсационные расходы, не включаемые в стоимость услуги (работы), не показываются отдельно в договоре или платежных документах, такие товары или расходы считаются неотъемлемой составной частью услуги (работы).

В случае выделения из зданий, строящихся лицами, занимающимися деятельностью по строительству зданий, жилых и нежилых помещений государству, обороты от представления жилых и нежилых помещений, выделенных государству, не считаются доходом, облагаемым налогом. Доход — общая стоимость операций, связанных с предоставлением товаров (работ и услуг), а также внеторговый доход. Время получения дохода для целей налогообложения устанавливается статьями 132 и 135 Налогового Кодекса.

Внерезидентные доходы - доход от участия в виде пайщика в деятельности других предприятий, доходы, вырученные от принадлежащих предприятию акций, облигаций и других ценных бумаг, а также другие доходы, полученные от операции, не связанной непосредственно с производством и продажей товаров и услуг (работ), в том числе сумма, полученная в виде штрафа и возмещения ущерба, возросшая курсовая разница по валютным операциям, суммы кредиторских и дебиторских задолженностей с исковой давностью, просроченной в соответствии с законодательством.

Наименование налогоплательщика, покупателя, заказчика или какого-либо лица — наименование юридического лица, прошедшее государственную регистрацию, имя, отчество, фамилия физического лица.

Финансовые услуги:

- предоставление (либо выдача) и возврат кредитов, операций по финансовому лизингу, кредитных обеспечений и любого залогового или ломбардного обеспечения в кредитно-денежных операциях; в том числе управление кредитами и кредитными обеспечениями лицом, предоставившим эти кредиты и кредитные обеспечения;
- операции, связанные с управлением депозитами и счетами клиентов, платежами, перечислениями, долговыми обязательствами и платежными средствами;
- операции, связанные с обращением валюты, денежных средств и ассигнаций (кроме предметов нумизматики), которые являются законными средствами платежа;
- операции, связанные с обращением акций, облигаций, сертификатов, векселей, чеков и других ценных бумаг. Услуги по инкассации либо по хранению или обеспечению сохранности банкнот, ценных бумаг или иных ценностей к финансовым услугам не относят;
- операции, касающиеся сделок со средствами рефинансирования, форвардных контрактов, опционов и аналогичных соглашений.
- услуги, связанные с управлением инвестиционными фондами.
- операции страхования и перестрахования, а также услуги страхового агента и страхового брокера в связи с этими операциями.

Дивиденд — выплата в денежной или иной форме, производимая юридическим лицом в пользу своих учредителей (пайщиков) или акционеров в связи с распределением чистой прибыли (дохода за вычетом налогов и расходов плательщиками упрощенного налога), в том числе распределением имущества (активов), формирующегося за счет чистой прибыли при ликвидации юридического лица, а также возврат в пределах номинальной стоимости акций (долей), увеличенной за счет чистой прибыли.

Доход, полученный в результате раздела имущества в связи с ликвидацией юридического лица (исключая имущество, формирующееся за счет нераспределенной прибыли), а также выплаты, связанные с распределением акций без изменения процентного соотношения акций акционеров и с отзывом акций (частей, долей) в пределах их номинальной стоимости (за исключением растущей номинальной стоимости акций (долей) за счет нераспределенной прибыли), дивидендом не признаются.

Доход из азербайджанского источника:

- доход от наемного труда в Азербайджанской Республике;

- доход от предоставления производителем товаров, которые произведены в Азербайджанской Республике;
- доход от предоставления товаров, выполнения работ и оказания услуг в Азербайджанской Республике;
- доход от предпринимательской деятельности, касающейся постоянного представительства на территории Азербайджанской Республики, в том числе доход от предоставления однородных или аналогичных (схожих) товаров (работ, услуг), которые могут быть отнесены к товарам (работам, услугам), предоставленным посредством такого постоянного представительства, а также доход от деятельности, которая может быть отнесена к деятельности, осуществляемой посредством постоянного представительства, или от схожей с ней деятельности;
- доход, связанный с предпринимательской деятельностью на территории Азербайджанской Республики:
 - ✓ от списания кредиторами задолженностей налогоплательщика;
 - ✓ от предоставления основных средств, включенных в доход в соответствии со статьей 114.7 Налогового Кодекса;
 - ✓ от компенсации затрат или уменьшения резервов в соответствии со статьей 141 Налогового Кодекса;
- доход от юридического лица-резидента в виде дивидендов, а также доход от продажи или же уступки другому лицу доли участия в данном юридическом лице;
- доход в виде процентов, получаемых с резидентов;
- пенсия, выплачиваемая резидентом;
- доход в виде процентов, получаемых с лица, имеющего постоянное представительство или имущество на территории Азербайджанской Республики, — если задолженность указанного лица по этим процентам связана с таким постоянным представительством или имуществом;
- доход в виде роялти, взимаемого за хранение или использование имущества в Азербайджанской Республике, или доход от предоставления имущества, которое указано в статье 13.2.23 Налогового Кодекса и хранится или используется в Азербайджанской Республике;
- доход от сдачи в аренду движимого имущества, используемого в Азербайджанской Республике;
- доход от недвижимого имущества в Азербайджанской Республике, в том числе доход от предоставления доли участия в этом имуществе;
- доход от предоставления акций или доли участия предприятия, часть активов которого, превышающая 50 процентов, прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества в Азербайджанской Республике;
- прочие доходы от предоставления имущества, которое не связано с предпринимательской деятельностью резидента;
- прямые и косвенные платежи лицам, учрежденным (зарегистрированным) в странах с льготным налогообложением, предусмотренным статьей 128 Налогового Кодекса, включая филиалы и представительства в других странах, а также на банковские счета в странах с льготным налогообложением, произведенным постоянными представительством резидентов и нерезидентов в Азербайджанской Республике. Для целей настоящей статьи основная сумма (без учета процентов) долга, погашенного по полученным займам, не относится к прибыли у азербайджанского источника. Положения настоящей статьи не распространяются на корреспондентские счета, открытые банками-резидентами;
- доход от оказания управленческих и финансовых услуг — если этот доход выплачивается постоянным представительством юридического лица-резидента или нерезидента, находящимся на территории Азербайджанской Республики, или получен по договору, заключенному с таким предприятием или его постоянным представительством;

- доход, выплачиваемый по договору страхования или перестрахования риска в Азербайджанской Республике;
- доход от телекоммуникационных или транспортных услуг при осуществлении международной связи или международных перевозок между Азербайджанской Республикой и другими государствами;
- платежи в связи с деятельностью в Азербайджанской Республике в сфере культуры, искусства, театра, кино, радио, телевидения, музыки, изобразительного искусства, спорта, инженерии, зодчества, архитектуры и науки;
- прочие доходы, получаемые в связи с деятельностью в Азербайджанской Республике, не охваченные предыдущими статьями Налогового Кодекса. При определении источника дохода в соответствии с настоящей статьей не учитываются место выплаты дохода, а также то, как он выплачен — прямо или косвенно.

Основные средства — материальные активы, срок использования которых превышает один год, стоимость которых превышает 500 манатов и которые подлежат амортизации в соответствии со [статьей 114](#) Налогового Кодекса.

Проценты — любая выплата, связанная с долговыми обязательствами; в том числе выплата за предоставление кредитов (ссуд) или депозитов (счетов).

Чистая прибыль — прибыль, которая остается после вычета налога на прибыль.

Участник — акционер, пайщик или иной участник в прибыли предприятия.

Имущество—любая движимость или недвижимость, в том числе нематериальные активы, оборотные средства и иные объекты права собственности.

Остаточная стоимость имущества—первоначальная стоимость основных средств, уменьшенная на сумму амортизации, начисленной на эти основные средства.

Роялти—выплаты в форме вознаграждения за использование авторских прав или за предоставление прав пользования на произведения литературы, искусства или науки, программное обеспечение, кинофильмы и другие нематериальные активы, за любой патент, торговую марку, дизайн либо модель, план, секретную формулу или процесс, информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта, за использование промышленного, коммерческого или научного оборудования либо передачу прав пользования на него.

Контрольно-кассовый аппарат—электронное оборудование или компьютерные системы, используемые для регистрации расчетов при предоставлении товаров (работ, услуг), обладающие фискальной памятью и в установленном порядке прошедшие регистрацию в налоговых органах.

Форвардный контракт—договор, подтверждающий обязательство лица приобретать (продавать) ценные бумаги, товары или денежные средства в определенное время и на определенных условиях в будущем по цене, зафиксированной на момент заключения такого форвардного контракта.

Опцион — документ, подтверждающий право приобретать (продавать) ценные бумаги, товары или денежные средства на определенных условиях в будущем по продажной цене, зафиксированной к моменту заключения такого опциона или к моменту такого приобретения по решению сторон.

Некоммерческая деятельность — осуществление не запрещенной законом деятельности, которая не преследует цели извлечения дохода и предусматривает использование полученного дохода только в некоммерческих целях, в том числе для целей своего устава, в противном случае такая деятельность признается коммерческой.

Экспорт товаров — вывоз из территории Азербайджанской Республики товаров, которые в соответствии с таможенным законодательством признаются экспортными товарами.

Реэкспорт товаров — вывоз товаров, которые в соответствии с таможенным законодательством признаются реэкспортируемыми товарами, которые ввозившее их лицо вывозит без их предъявления после ввоза и в том же состоянии, в котором они находились в момент ввоза.

Импорт товаров — ввоз на территорию Азербайджанской Республики товаров, которые в соответствии с таможенным законодательством признаются импортными товарами.

Реимпорт товаров — ввоз товаров, которые в соответствии с таможенным законодательством признаются реимпортируемыми товарами, которые вывозившее их лицо ввозит без их предъявления и в том же состоянии, в котором они находились в момент вывоза.

Транзит через территорию Азербайджанской Республики — перевозка по территории Азербайджанской Республики в порядке, установленном таможенным законодательством, между двумя пунктами на границе Азербайджанской Республики.

Международная перевозка — перевозка разными видами транспорта грузов, пассажиров, багажа и почты на основе перевозочных документов между пунктом отправления (назначения), расположенным в Азербайджанской Республике, и пунктом назначения (отправления), расположенным в другом государстве.

Наемный труд — трудовая деятельность, осуществляемая по договору (контракту) с оплатой в соответствии с трудовым законодательством. Для целей Налогового Кодекса лицо, работающее по найму, именуется «работником», лицо, оплачивающее услуги, оказываемые таким физическим лицом в качестве работника, — «работодателем», а такая оплата — «оплатой труда».

Благотворительная деятельность — деятельность, осуществляемая физическим лицом и (или) благотворительной организацией и состоящая из прямой бескорыстной помощи, включая безвозмездный денежный перевод, физическим лицам, нуждающимся в материальной или иной помощи, либо непосредственно организациям, оказывающим подобную помощь, в том числе благотворительным, либо научная, образовательная или иная деятельность, осуществляемая во имя общественных интересов, если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом.

Не признается благотворительной деятельностью оказание помощи в следующих случаях:

- если лицо, получающее подобную помощь, принимает перед лицом, оказывающим эту помощь, обязательство имущественного или неимущественного характера (кроме обязательств о целевом использовании полученных средств или имущества);
- если лицо, получающее помощь, и лицо, оказывающее помощь, признаются взаимозависимыми лицами;
- если подобная помощь оказывается какому-либо физическому или юридическому лицу для участия в избирательной кампании;

Благотворительная организация — некоммерческая организация, осуществляющая благотворительную деятельность.

Предпринимательская деятельность — деятельность, осуществляемая лицом самостоятельно, основная цель которой состоит в извлечении прибыли (дохода в отношении индивидуальных предпринимателей) от использования имущества, предоставления товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Бюджетная организация — некоммерческая организация, деятельность которой полностью или частично финансируется за счет бюджетных средств по бюджетной смете, и которая не имеет своего расчетного счета.

Предприятие — для целей Налогового Кодекса предприятия — это структуры, осуществляющие предпринимательскую деятельность и созданные для такой деятельности, а именно:

- юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики;
- юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранного государства (корпорации, компании, фирмы и иные аналогичные структуры), а также их филиалы или постоянные представительства;
- филиалы, структурные подразделения или иные обособленные подразделения юридических лиц, указанных в статье 13.2.39.1. Налогового Кодекса, имеющие самостоятельный баланс, текущий или иные счета.

Депозитный счет НДС — единый казначейский счет, на котором совершаются операции, связанные с поступлением, учетом, движением НДС и его перечислением в государственный бюджет.

Коммерческое юридическое лицо — структура, определенная подобным образом Гражданским кодексом Азербайджанской Республики.

Юридическое лицо публичного права — структура, определенная подобным образом Законом Азербайджанской Республики «О юридических лицах публичного права».

Некоммерческое юридическое лицо — структура, определенная подобным образом Гражданским кодексом Азербайджанской Республики.

Азартные игры, проводимые в связи со спортивными играми, - игры, которые проводятся оператором азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми, основаны на предварительном прогнозировании исхода спортивных состязаний или событий в спортивных состязаниях и предоставлении участникам, выдвинувшим правильные предположения, денежных премий (выигрыша) на основании предварительно заявленных критериев.

Оператор азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми, - юридическое лицо, аккредитованное в порядке, установленном статьей 53-1 Закона Азербайджанской Республики «О физической культуре и спорте», в целях проведения азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми.

Продавец азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми, - лицо, осуществляющее деятельность в соответствии с договором, заключенным с оператором азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми, и обеспечивающее все связи между участниками азартной игры и оператором азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми в контакте с центральной системой тотализатора.

Третье лицо - резидент или нерезидент, в отношении которого налоговыми органами производится камеральная или выездная проверка, непосредственно связанная с предоставлением товаров (работ, услуг) в деятельности налогоплательщика.

Налоговые риски — это вероятность наступления для налогоплательщика финансовых убытков вследствие неправильного определения налоговых обязательств по какой-либо причине.

Минимизация налоговых рисков - сокращение или устранение негативных воздействий на полное или частичное выполнение налоговых начислений налогоплательщика.

Соглашение о налоговом партнерстве - соглашение о намерениях, добровольно заключенное между налоговым органом и налогоплательщиком в целях минимизации налоговых рисков.

Решение о предварительном установлении налогового обязательства — документ, предусмотренный в статье 77-1 Налогового Кодекса, подтверждающий предварительное установление налоговым органом налоговых обязательств по налогооблагаемым операциям, которые будут осуществлены в будущем, и правовых последствий, которые наступят в результате применения налогового законодательства;

Добровольное признание — добровольное декларирование налогоплательщиками налоговым органам обстоятельств, не выявленных после завершения выездной налоговой проверки и являющихся причиной возникновения налогового обязательства, а также обязательства по взносам на обязательное государственное социальное страхование, страхование от безработицы и обязательное медицинское страхование;

Предприятие со специальным налоговым режимом - налогоплательщики, которые действуют в рамках соглашений или законов об утвержденном законом долевом разделе добычи, основном экспортном трубопроводе и других подобных соглашениях и законов, в том числе законов о нефти и газе, нефтегазовой деятельности в целях экспорта и особых экономических зонах, и в отношении которых в определенный период в целях налогообложения и налогового контроля применяются специальные правила начисления и уплаты налогов, а также расположенные на территории Азербайджанской Республики дипломатические и аналогичные представительства, консульские учреждения и другие официальные представительства зарубежных стран.

Резидент промышленного парка — юридическое лицо или физическое лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, которое получило регистрационное свидетельство промышленного парка в порядке, установленном соответ-

ствующим органом исполнительной власти, и осуществляет деятельность в промышленном парке.

Резидент технологического парка — юридическое лицо или физическое лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, которое получило регистрационное свидетельство технологического парка в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти, и осуществляет деятельность в технологическом парке.

Здание — строительный объект с замкнутым объемно-пространственным строением, предусмотренный для проживания, деятельности людей, их защиты от воздействия природы, предоставления им социальных, культурных и бытовых услуг, размещения производственных площадей, хранения материальных ценностей.

Торговая деятельность — предпринимательская деятельность в связи с предоставлением товаров, за исключением предоставления производителями товаров собственного производства.

Деятельность по общественному питанию — предпринимательская деятельность в связи с предоставлением покупателю пищевых (продовольственных) продуктов, изготовленных (приготовленных) с целью потребления на территории объекта обслуживания, в котором осуществляется эта деятельность, или в выездном порядке.

Момент начала строительно-монтажных работ — момент непосредственного начала строительно-монтажных работ по возведению строительного объекта, предусмотренного в проекте строительного объекта, на строительство которого выдано разрешение, а также в архитектурно-планировочном разделе проекта строительного объекта, к которому применено уведомительное производство с соблюдением требований, предусмотренных статьей 80.4 Градостроительного и строительного кодекса Азербайджанской Республики.

Документ о поощрении инвестиций — документ, который выдается юридическим лицам и частным предпринимателям, осуществляющим инвестиционную деятельность, в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти, и является основанием для получения льгот, предусмотренных статьями 102.1.23, 106.1.17, 164.1.26, 199.11 и 207.5 Налогового Кодекса (с учетом статьи 67-2 Налогового Кодекса) и Законом Азербайджанской Республики «О таможенном тарифе».

Орган надзора за финансовыми рынками — структура, созданная соответствующим органом исполнительной власти в целях осуществления регулирования и контроля на финансовых рынках.

Производство сельскохозяйственной продукции — выращивание, выкармливание животных и птиц, получение от них в живом виде продуктов (в первоначальной форме, без превращения в новый продукт с использованием в качестве полуфабриката, без изменения химического состава, без консервирования), включая также промышленный способ (в том числе специальные бройлерные хозяйства, автоматизированные системы коровников и прочие), выращивание продукции растениеводства;

Реализация сельскохозяйственной продукции — представление сельскохозяйственной продукции в целях Налогового Кодекса в рамках следующих требований:

- производимые животные (в том числе промышленным способом, в специальных бройлерных хозяйствах, автоматизированных системах коровников и других местах) должны быть представлены в живом виде, а также продукция, полученная от них в живом виде, должна быть в первичной форме, без какого-либо химического воздействия;
- при представлении растениеводческой продукции и другой сельскохозяйственной продукции, она должна сохранить первичную природную форму, ее химический состав не должен быть изменен, законсервирован.

Розничная продажа — торговая деятельность по осуществлению продажи (предоставлению) товаров покупателю с конечной потребительской целью и только в порядке, установленном Налоговым Кодексом, с представлением квитанции или чека контрольно-кассового аппарата (по требованию юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, электронной накладной-фактуры).

Оптовая продажа — торговая деятельность по осуществлению продажи (предоставлению) товаров покупателю в целях предпринимательской деятельности и только в порядке, установленном Налоговым Кодексом, с представлением электронной накладной-фактуры;

Торговая надбавка — разница между розничной продажной ценой товара без применения НДС (рыночная цена в случае безвозмездного предоставления или бартера товаров) и закупочной ценой, оплачиваемой товаропроизводителем.

Трансфертная цена — цена, определенная в сделках между лицами, указанными в [статье 14](#)-Налогового Кодекса, которая должна соответствовать ценам, закрепленным в сопоставимых сделках между независимыми лицами на тех же условиях.

Финансовый институт — для целей Налогового Кодекса, налогоплательщик, осуществляющий не менее одного из следующих видов деятельности:

- банковская деятельность;
- деятельность по накопительному и (или) аннуитетному страхованию жизни;
- депозитарная деятельность — под словом «депозитарий» в целях Налогового Кодекса подразумевается юридическое лицо, значительную часть деятельности которого составляет хранение финансовых активов для других лиц. Если прибыль, получаемая предприятием от деятельности по хранению финансовых активов для других лиц и оказанию соответствующих финансовых услуг, составляет не менее 20% прибыли, получаемой им от общей деятельности в течение периода, меньшего чем нижеуказанные периоды, то хранение финансовых активов считается составляющим значительную часть деятельности организации:

- трехлетний период, завершающийся 31 декабря (или в последний день отчетного периода, не являющегося календарным годом) года, предшествующего году, в котором финансовый институт закреплен как депозитарий;

- период осуществления деятельности предприятия;
- торговая деятельность, осуществляемая для клиента или от имени клиента по ценным бумагам (векселя, депозитарная квитанция и прочее), производным финансовым инструментам, курсу, процентной ставке иностранных валют и индексным инструментам или по товарным фьючерсам;

- деятельность по управлению портфелями инвесторов;
- деятельность, осуществляемая юридическим лицом, управляемым лицом, занимающимся каким-либо видом деятельности, указанным в статьях 13.2.66.1 — 13.2.66.5 Налогового Кодекса;

Налоговый мониторинг в финансовых институтах — меры контроля за соблюдением требований международных договоров, стороной которых выступает Азербайджанская Республика, предусматривающие обмен налоговыми и финансовыми данными между финансовыми институтами.

Электронный аудит — налоговая проверка, проводимая с созданием возможности прямого или удаленного доступа посредством специального программного обеспечения к финансовым (бухгалтерским) сведениям налогоплательщика, хранимым в электронной форме.

Налоговое преимущество — уклонение от уплаты налогов в сроки и в сумме, установленные Налоговым Кодексом, без изменения фактических экономических показателей налогооблагаемой операции;

- схема уклонения от налога — операция или сделка, проведенные в какой-либо форме с целью получения налогового преимущества;
- фактический экономический показатель налогооблагаемой операции — сумма, объем (объем партии товара), срок выполнения и условия налогооблагаемой операции

Электронный кабинет — индивидуальная электронная страница, созданная в информационной системе органа (структуры), определенного соответствующим органом исполнительной власти на основании договора между налоговым органом и налогоплательщиком в форме, установленной органом (структурой), определенной соответствующим органом исполнительной власти, позволяющая входить посредством кода-пароля, выданного налоговым органом и обеспечивающая обмен информацией между налогоплательщиком и налоговым органом.

Центр экономических интересов — местонахождение хозяйствующего субъекта (объекта), который по сравнению с другими хозяйствующими субъектами (объектами), в том числе с производственными участками, в большей степени участвует в формировании доходов налогоплательщика от его деятельности, независимо от местонахождения основных контролирующих органов налогоплательщика, в том числе и местонахождение производственных участков.

Капитал — стоимость чистых активов налогоплательщика после вычета из активов всех обязательств.

Обязательная маркировка — код обязательной маркировки и другие защитные элементы, применяемые к товарам для целей налогового контроля над импортом, производством, продажей и оборотом этих товаров, определяемые органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти.

Акцизная марка — контрольная отметка, приклеенная на бумажном носителе на акцизных товарах с целью налогового контроля над импортом, производством, продажей и оборотом этих товаров.

Инновационная деятельность — деятельность, направленная на создание и выполнение новых или усовершенствованных товаров (работ, услуг), технологического процесса на основе внедрения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ и их результатов с целью получения экономической или социальной выгоды.

Кластерная компания МСП — юридическое лицо, отвечающее критериям, установленным органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти и поддерживающее развитие микро-, малого и среднего предпринимательства, которому с согласованием с органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, выдано свидетельство кластерной компании МСП.

Участник кластера МСП — юридическое лицо или физическое лицо, заключившее договор с кластером МСП на деятельность в кластере МСП, поддерживающее развитие микро-, малого и среднего предпринимательства, которому органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, выдано свидетельство участника кластера МСП.

Стартап — предпринимательская деятельность, отвечающая критериям, установленным органом (структурой), определенной соответствующим органом исполнительной власти, поддерживающая развитие микро-, малого и среднего предпринимательства, и осуществляемая на основе инновационной инициативы лицами, которым органом (структурой), определенной соответствующим органом исполнительной власти, выдан сертификат «Стартап».

Бестоварная операция - операции, обнаруженные в ходе меры налогового контроля, проведенные с целью сокрытия другой операции и оформленные с целью получения прибыли без фактического представления товаров, работ и услуг.

Рискованный налогоплательщик - лицо, соответствующее критериям, утвержденным органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, в том числе совершающее бестоварные и (или) рискованные операции. Решение о том, что налогоплательщик является рискованным налогоплательщиком, а также об исключении его из списка рискованных налогоплательщиков принимает орган (структура), установленный соответствующим органом исполнительной власти.

Группа транснациональных компаний - группа компаний, в которую входят два и более предприятий, являющиеся резидентом в разных странах, или предприятие, являющееся резидентом в одной стране и функционирующее в другой стране через постоянное представительство. Под «предприятием, входящим в группу транснациональных компаний» подразумеваются данное предприятие, дочерние и зависимые предприятия данного предприятия, а также его филиалы и представительства.

Рыночная цена

Рыночная цена — это цена товара (работы, услуги), сложившаяся в результате взаимодействия спроса и предложения.

Если иное не предусмотрено настоящей статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров (работ, услуг), зафиксированная сторонами в операции (сделке). Если не доказано обратное, эта цена принимается в качестве рыночной.

За исключением операций, осуществляемых между лицами, предусмотренными статьей 14-Налогового Кодекса, исчисление налогов с учетом рыночной цены может осуществляться:

- при совершении бартерных (товарообменных), импортно-экспортных операций;
- при совершении хозяйственных сделок между взаимозависимыми лицами;
- если уровень цен, применяемый налогоплательщиками к товарам (работам, услугам) одного свойства или рода, с учетом требований статьи 14.6.1 Налогового Кодекса в течение 30 дней на более чем 30% отличается (ниже и выше) от уровня цен, сложившихся на рынке при соответствующих операциях на те же товары (работы, услуги);
- при страховании имущества предприятия на сумму свыше его остаточной стоимости;
- при необходимости определения размера ежемесячной арендной платы для целей налогообложения недвижимости (за исключением жилого фонда, не используемого для целей предпринимательской деятельности).

Рыночная цена определяется до момента продажи товара (работы, услуги), но не позднее 30 дней с момента предоставления товара (работы, услуги) по ценам, сложившимся на ближайшую дату (до или после) при соответствующих операциях по идентичным (аналогичным) товарам (работам, услугам). При этом рыночная цена ценной бумаги определяется по котировке фондовой биржи для идентичных ценных бумаг того же эмитента на ближайшую предшествующую дату с момента предоставления этой ценной бумаги, при условии, что эти котировки были объявлены в соответствии с вышеуказанным порядком.

При определении рыночной цены операция между взаимозависимыми лицами, определяемая статьей 18 Налогового Кодекса, может приниматься во внимание только в том случае, если их отношения не повлияли на результат такой операции.

Если не представляется возможным применение положений статей 14.4. и 14.5. Налогового Кодекса, рыночная цена товара (работы, услуги) определяется в соответствии с требованиями настоящей статьи. При этом учитываются обычные затраты на производство товара (работы, услуги) и (или) на его предоставление (покупная цена или остаточная стоимость), затраты по транспортировке, хранению, страхованию и т.п., а также обычные при операциях между взаимозависимыми лицами надбавки и скидки, учитывающие факторы спроса и предложения. Указанные скидки учитываются также при утрате товаром качества или других потребительских свойств либо при истечении (приближении даты истечения) срока годности и в иных подобных случаях.

При определении рыночных цен товаров (работ, услуг), учитываются следующие факторы, которые могут повлиять на цены:

- объем (объем товарной партии) поставляемого товара (выполненных работ, оказанных услуг);
- срок выполнения обязательств, условия оплаты;
- изменение спроса на товары (работы, услуги) и предложений (в том числе сезонное колебание спроса потребителей);
- страна происхождения товаров, место покупки или предоставления;
- условия поставки товаров (работ, услуг);
- уровень качества товаров и других показателей потребления;
- в связи с проводимой маркетинговой политикой вынос на рынок новых, не имеющих аналога товаров (работ, услуг), либо вынос товаров (работ, услуг) на новые рынки, предоставление товарных образцов с целью ознакомления с ними потребителей;
- при определении рыночных цен по выполнению работ, оказанию услуг, в том числе в сфере ремонта, строительства, монтажных работ, транспорта, аренды, образования, медицинских услуг и других сферах, учитываются территория выполнения работ, оказания услуг, их качественные показатели и другие обстоятельства, которые могут повлиять на цены.

При определении цен в связи с качеством товаров (работ, услуг) ниже рыночного уровня качества подтверждается компетентным лицом.

Если на соответствующем товарном (работ, услуг) рынке со схожими или однородными товарами (работами, услугами) не проводится каких-либо операций, невозможно из официальных и открытых источников собрать сведения о рыночных ценах этих товаров (работ, услуг), могут применяться следующие методы оценки:

На основании последующей (вторичной) продажной цены. Рыночная цена товаров (работ, услуг) определяется на основании последующей (вторичной) продажной цены этих товаров (работ, услуг). Рыночная цена определяется с вычетом из последующей продажной цены примененных надбавок.

На основании метода сложения стоимости. Рыночные цены исчисляются сложением затрат и прибыли, мотивированных лицом, предоставляющим товары (работы, услуги).

Если рыночные цены товаров (работ, услуг) невозможно определить одним из указанных в настоящей статье методов, рыночные цены определяются экспертом, привлеченным на основании договора.

Определяемые рыночные цены используются лишь для целей налогообложения и товары (работы, услуги) учитываются по фактической продажной цене в порядке, предусмотренном законодательством.

Если покупная цена купленных товаров (работ, услуг) выше 30 процентов от рыночных цен и их стоимость относится на затраты, вычитаемые из дохода, стоимость этих товаров (работ, услуг) относится на затраты, вычитаемые из дохода по рыночным ценам, и налоги перерасчитываются в следующих случаях:

- в случае, если обнаружено неосновательное повышение фактической покупной стоимости купленных товаров (работ, услуг);
- если невозможно определить поставщика товара (выполнившего работу, оказавшего услугу).

Если уровень цен, применяемых к предоставляемым товарам (работам, услугам) налогоплательщиков, окажется намного ниже 30 процентов от рыночных цен, определяемых на основании Налогового Кодекса, то налоги начисляются на основании рыночных цен, а если окажется выше, то по фактически предоставляемым ценам.

Совокупность операций, соответствующих поставке каждой стороной товара (работы, услуги) и получению взамен другого товара (работы, услуги), составляет операцию по обмену товарами (работами, услугами). Рыночные цены поставляемых (покупаемых) в ходе указанных операций товаров (работ, услуг) определяются в соответствии с положениями настоящей статьи Налогового Кодекса.

Налогоплательщик вправе предоставлять в государственный налоговый орган доказательства того, что рыночная цена товара (работы, услуги) в той или иной операции установлена в порядке, отличном от указанного в настоящей статье Налогового Кодекса.

При определении и фиксации рыночной цены товара (работы, услуги) используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары (работы, услуги) и о биржевых котировках, базы данных государственных и местных органов власти, сведения, предоставленные государственным налоговым органам налогоплательщиками, или сведения рекламных источников и другие соответствующие сведения.

При предоставлении (за исключением экспорта) и покупке товаров (работ, услуг), цены на которые регулируются соответствующим органом исполнительной власти, для целей налогообложения принимаются за основу цены, устанавливаемые соответствующим органом исполнительной власти.

Трансферная цена

При отсутствии сравниваемых сведений об отдельных операциях и (или) при невозможности получения из официальных и открытых источников информации о цене товаров (работ, услуг), предоставляемых между другими лицами, за исключением лиц, указанных в статье 14-1.2 Налогового Кодекса, трансферная цена устанавливается на основе одного из нижеследующих методов:

- на основе последующей (повторной) продажной цены, устанавливаемой в порядке, указанном в статье 14.6.3.1 Налогового Кодекса;

- на основе метода сложения стоимости, устанавливаемой в порядке, указанном в статье Налогового Кодекса;

- на основе метода рентабельности. Данным методом трансферная цена товаров (работ, услуг) устанавливается на основе сравнения удельного веса прибыли, получаемой лицом, являющимся стороной операции, в его общих расходах или доходах, либо общей стоимости активов с ценовым показателем, формирующимся в рамках доступной к сравнению операции, проводимой среди других лиц, за исключением лиц, указанных в статье 14-1.2 Налогового Кодекса;

- на основе метода распределения прибыли. Согласно этому методу трансферная цена товаров (работ, услуг) устанавливается на основе сравнения удельного веса прибыли, получаемой во время проведения операций между лицами, являющимися членами группы одного и того же предприятия, указанными в статье 14-1.2 Налогового Кодекса, каждой из сторон от этих операций в совокупной прибыли, полученной группой от этих операций с одинаковым показателем, формирующимся в рамках доступной к сравнению операции, проводимой среди других лиц, за исключением лиц, указанных в статье 14-1.2 Налогового Кодекса.

Налоги могут начисляться от операций, проводимых среди следующих лиц, с взятием за основу трансферной цены:

- между резидентом Азербайджанской Республики и лицами-нерезидентами, являющимися взаимозависимыми с ним;

- между постоянным представительством нерезидента в Азербайджанской Республике и этим нерезидентом или его представительством, филиалом и другим подразделением, расположенным в других странах, другим лицом, взаимосвязанным с данным нерезидентом и расположенным в другом государстве;

- между постоянным представительством резидента и (или) нерезидента Азербайджанской Республики в Азербайджанской Республике и субъектами, учрежденными (зарегистрированными) в странах со льготным налогообложением.

Если цены, применяемые налогоплательщиком к товарам (работам, услугам), предоставляемым им во время операций, проводимым между лицами, предусмотренными в статье 14-1.2 Налогового Кодекса, ниже нижнего предела цен, сформированных в одинаковых условиях для одинаковой операции между другими лицами, за исключением лиц, указанных в статье 14-

Налогового Кодекса, налоги начисляются по трансферной цене, а если они выше верхнего предела, то начисляются по фактической продажной цене.

Разница, возникающая в результате применения трансферных цен, используется для целей налога на прибыль (доход).

Если закупочная цена приобретенных товаров (работ, услуг) является выше самой высокой цены, сформированной в одинаковых условиях для одинаковой операции между другими лицами, за исключением лиц, указанных в статье 14-1.2 Налогового Кодекса, и если их стоимость отнесена к расходам, вычитаемым из дохода, то стоимость этих товаров (работ, услуг) относится к расходам, вычитаемым из дохода по трансферной цене, и налоги начисляются заново.

При определении критериев, могущих оказать воздействие на цены во время применения трансферной цены, применяются положения [статьи 14.6.1](#) Налогового Кодекса.

Налогоплательщик имеет право представлять доказательства об установлении трансферной цены товаров (работ, услуг) в порядке, отличном от порядка, указанного в Налоговом Кодексе.

При установлении трансферных цен товаров (работ, услуг) используются источники официальных данных о биржевых котировках, данные, представленные налогоплательщиком налоговому органу, данные из отчетов, размещенных в открытых источниках данных, и другие соответствующие данные.

Порядок установления и применения трансферных цен устанавливается соответствующим органом исполнительной власти.

ГЛАВА. VI. ПРАВА, ОБЯЗАННОСТЬ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ УЧАСТНИКОВ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В АЗЕРБАЙДЖАНЕ

Права налогоплательщиков

Налогоплательщик имеет право:

- получать от налоговых органов бесплатную письменную информацию о действующих по месту регистрации (учета) налогах и нормативных правовых актах, регулирующих порядок и условия их уплаты, о правах и обязанностях налогоплательщиков, о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;
- получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах;
- обращаться с заявлением в налоговые органы с целью принятия решения о предварительном установлении налогового обязательства;
- использовать налоговые льготы в случаях и порядке, определенных Налоговым Кодексом;
- требовать своевременного возврата или зачета излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов;
- участвовать в налоговых отношениях непосредственно или через своего представителя;
- получать копии актов (протоколов), составленных в связи с налоговой проверкой, и решений налоговых органов;
- требовать от налоговых органов и их должностных лиц соблюдения законодательства о налогах в отношении налогоплательщика;
- не выполнять акты (решения) и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие Налоговому кодексу и иным нормативным правовым актам о налогах;
- обжаловать в административном порядке и (или) в суде действия (бездействие) налоговых органов и их должностных лиц в порядке, установленном законодательством;
- требовать в установленном законодательством порядке соблюдения коммерческой и (или) налоговой тайны;
- требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами (решениями) и действиями (бездействием) налоговых органов и их должностных лиц;
- знакомиться с актами и другими материалами налоговых проверок, сообщать налоговым органам и их должностным лицам свое мнение по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;
- с соблюдением сроков, указанных в статье 50-1.2 Налогового Кодекса, требовать от налоговых органов проведения нового наблюдения хронометражным методом в связи с изменением производственного объема или реализационного оборота после последнего наблюдения, производившегося хронометражным методом;
- заказать определенную модель контрольно-кассового аппарата для регистрации в установленном порядке в налоговых органах;
- осуществлять наличные расчеты налогоплательщика, занимающегося видами деятельности, указанными в статье 16.1.8 Налогового Кодекса, посредством контрольно-кассовых аппаратов;
- обращаться в налоговые органы с заявлением в установленной соответствующим органом исполнительной власти форме для заключения «Соглашения о налоговом партнерстве» с целью минимизации налоговых рисков;
- обратиться в налоговый орган с заявлением в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти, для осуществления продажи с условием возврата НДС в соответствии со статьей 165.3 Налогового Кодекса;

- требовать от налоговых органов на электронных и (или) бумажных носителях акт сверки в связи с начисленными, вновь начисленными, уплаченными и переплаченными налогами, взносами на обязательное государственное социальное страхование, страхование по безработице и обязательное медицинское страхование, процентами, финансовыми санкциями и административными штрафами;

- пользоваться иными правами, определенными Налоговым Кодексом и законами.

Права и законные интересы налогоплательщика обеспечиваются нормами законодательства.

Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщика определяется Налоговым Кодексом и иными законами.

Права и законные интересы налогоплательщика обеспечиваются полномочиями налоговых органов и их должностных лиц.

Необеспечение или ненадлежащее обеспечение прав и законных интересов налогоплательщика влечет установленную законом ответственность.

Налогоплательщик может участвовать в налоговых отношениях непосредственно или, если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом, через своего законного или уполномоченного представителя.

Обязанности налогоплательщика

Налогоплательщик обязан:

- уплачивать установленные законом налоги, а также начисленные в соответствии с Налоговым Кодексом проценты, примененные финансовые санкции и другие обязательные платежи;

- получить идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) в налоговых органах;

- вести в предусмотренном законодательством порядке учет доходов (расходов), в том числе доходов (расходов), освобождаемых от налогов, и объектов налогообложения;

- обеспечить представление лицами, которые обязаны вести бухгалтерский учет в электронной форме в соответствии с Законом Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете», сведений, список и форма которых устанавливаются органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, в орган (структуру), определенный соответствующим органом исполнительной власти;

- представлять в налоговые органы в установленных Налоговым Кодексом случаях и порядке налоговый отчет, а в случаях, когда предусматривается аудиторская проверка, - с приложением аудиторского заключения, а также в установленной органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, форме справку об операциях, общая стоимость которых превышает 500.000 манатов, по каждому лицу, указанному в статье 14-1.2 Налогового Кодекса, взяв за основу трансфертные цены, в сроки, предусмотренные для декларации по налогу на прибыль (доход);

- по требованию налогового органа предоставлять сведения (в том числе их реестровые данные) о лицах, предусмотренных в статье 14-1.2 Налогового Кодекса;

- исполнять законные требования налоговых органов об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах, а также не препятствовать исполнению законной деятельности должностными лицами налоговых органов;

- в случаях и порядке, установленных Налоговым Кодексом, предоставлять налоговым органам и их должностным лицам необходимые сведения и документы, а также в случае ведения бухгалтерского учета в электронном формате предоставлять по требованию налогового органа такую информацию с созданием возможности прямого или удаленного доступа к данным на своих электронных носителях или электронных носителях своих филиалов;

- в течение предусмотренного законодательством срока обеспечивать сохранность документов бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для юридических лиц — также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;

- осуществлять виды деятельности, предусмотренные в статье 220.10 Налогового Кодекса, с получением «Квитанции о выплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование»;

- обеспечение заказчиком, находящимся на учете в налоговом органе, привлечения лиц, осуществляющих деятельность в частном порядке в соответствии со статьей 220.10 Налогового Кодекса, к работам с представлением «Квитанции об уплате фиксированной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование», подтверждающей выполнение налогового обязательства за данный период;

- производить наличные денежные расчеты по деятельности по розничной торговле и (или) общественному питанию посредством контрольно-кассового аппарата, отвечающего критериям, установленным органом (структурой), определенного соответствующим органом исполнительной власти и подключенного в режиме реального времени к электронной информационной системе органа (структуры), определенного соответствующим органом исполнительной власти, за исключением следующих видов деятельности:

- ✓ продажа газет и журналов (в случае, когда доля такого торгового оборота в общем обороте составляет более 50 процентов);

- ✓ продажа сельскохозяйственной продукции на рынках, ярмарках и в выездном порядке;

- ✓ розничная торговая деятельность с прилавка, автомобиля и прицепных средств в выездном порядке, на рынках и других местах массовой торговли;

- ✓ продажа ценных бумаг и лотерейных билетов;

- ✓ деятельность объектов снабжения электроэнергией, газом, водой, горячей водой и системы центрального отопления;

- при производстве наличных расчетов предоставлять покупателю чек, банковские выписки, квитанции и другие бланки строгой отчетности и обеспечить отражение сведений, установленных законодательством, в этом чеке, банковских выписках или бланках строгой отчетности;

- в случае если во время эксплуатации была повреждена пломба контрольно-кассового аппарата или при возникновении других неисправностей немедленно информировать налоговые органы и временно приостановить использование контрольно-кассового аппарата, и обеспечить проведение регистрации наличных расчетов в течение данного периода в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти;

- вносить соответствующие записи в уведомительные части свидетельств-дубликатов, полученных от налоговых органов для открытия счетов в целях предпринимательской деятельности в банковских учреждениях-нерезидентах и иных кредитных организациях-нерезидентах, и представлять их налоговому органу до срока совершения операций по этим счетам;

- в соответствии со статьей 17 Закона Азербайджанской Республики «О защите прав потребителей» обеспечить установку POS-терминалов для осуществления безналичных платежей и (или) при осуществлении деятельности в качестве продавца в соответствии со статьей

Закона Азербайджанской Республики «Об электронной торговле» обеспечить потребителям возможность производить электронные платежи на основании указанного Закона;

- обеспечить замораживание денежных средств в размере 105% дополнительно начисленной суммы по расходным операциям на текущих и прочих счетах в национальной или иностранной валюте в период рассмотрения в суде жалобы на начисленные или переначисленные налоги, проценты, а также примененные финансовые санкции со стороны налоговых органов по результатам камеральной или выездной налоговой проверки и вступления в законную силу решения суда в связи с поданной жалобой (за исключением случаев согласия налогоплательщика на уплату указанных средств);

- по требованию налогового органа представлять на электронных и (или) бумажных носителях налоговым органам и их должностным лицам сведения и документы о финансовых операциях, осуществляемых на основании международных договоров, стороной которых выступает Азербайджанская Республика, предусматривающих обмен налоговыми и финансовыми данными в связи с ведением налогового мониторинга в финансовых институтах;

- обеспечить соблюдение требований нормативных правовых актов Азербайджанской Республики, а также международных договоров, стороной которых выступает Азербайджанская Республика, предусматривающих обмен налоговыми и финансовыми данными, при открытии финансовыми институтами счетов для юридических и физических лиц или оказании им финансовых услуг, и представление электронных отчетов, содержащих сведения, представление которых финансовыми институтами предусмотрено в соответствии со статьей 76-1 Налогового Кодекса, в форме, утвержденной соответствующим органом исполнительной власти;

- создать необходимые условия для составления описи имущества должностными лицами налоговых органов в случаях и порядке, установленных Налоговым Кодексом, изъятия этого имущества на ответственное хранение, а также не препятствовать их законной деятельности в этой области;

- за исключением нижеследующих лиц, отправлять лицам, состоящим на учете в качестве налогоплательщика, электронную накладную-фактуру в связи с товарами, работами и услугами в порядке, предусмотренном Налоговым Кодексом:

- ✓ оказание лицами, осуществляющими банковские операции, услуг по счетам клиентов;
- ✓ предоставление органами государственной власти, органами местного самоуправления и бюджетными организациями работ и услуг;

- ✓ оказание услуг нотариусами (на производство нотариальных действий и в связи с нотариальными действиями);

- ✓ представлять покупателям товаров (работ, услуг) по их требованию во время деятельности по розничной торговле и (или) общественному питанию наряду с чеком контрольно-кассового аппарата электронную накладную-фактуру;

- обеспечить осуществление операций, осуществление которых в наличном порядке ограничено законом, только в безналичном порядке;

- приобретение, импорт, хранение с целью сбыта или сбыт товаров, подлежащих обязательной маркировке, с обязательной маркировкой, а также соблюдение порядка, установленного органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, в отношении обращения этих товаров;

- составлять акт покупки за товары, купленные у физических лиц, не находящихся на учете в налоговом органе;

- иные обязанности, установленные Налоговым Кодексом и законами.

Если налогоплательщик в отчетный период не занимался предпринимательской деятельностью или не совершал налогооблагаемую операцию, вместо налогового отчета представляет в налоговый орган справку.

Если налогоплательщик в налоговый год временно приостановил предпринимательскую деятельность или другие налогооблагаемые операции, то он не позднее дня приостановления этой деятельности или операций представляет в налоговый орган справку в установленной соответствующим органом исполнительной власти форме. В справке должен быть указан срок приостановления предпринимательской деятельности или других налогооблагаемых операций.

Если установлено, что налогоплательщик фактически осуществлял деятельность в период временного приостановления предпринимательской деятельности или других налогооблагаемых операций, налоговый орган путем направления налогоплательщику уведомления требует представить отчеты по периодам временного приостановления предпринимательской деятельности или других налогооблагаемых операций.

В соответствии со статьями 16.2 и 16.3 Налогового Кодекса, если у налогоплательщиков, представляющих справку, имеется имущество и (или) земля, отчеты по налогам на имущество и (или) землю представляются в налоговый орган в порядке и сроки, установленные Налоговым Кодексом.

Справки, предусмотренные статьями 16.2 и 16.3 Налогового Кодекса, утрачивают силу со дня возникновения обязательства по сдаче налоговых отчетов.

Информация о застрахованных (перезастрахованных) основных средствах, принадлежащих юридическим лицам, их филиалам и представительствам, по завершению квартала до 20-го числа следующего месяца страховщиками и перестраховщиками представляется в орган (структуру), определенный соответствующим органом исполнительной власти, в форме, установленной органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти.

Сведения о платежах, произведенных карточными организациями в безналичном порядке в соответствии со статьей 165.5 Налогового Кодекса, представляются по окончанию месяца до 20-го числа очередного месяца в орган (структуру), определенный соответствующим органом исполнительной власти, в форме, установленной органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти.

Следующие лица, занимающиеся деятельностью по строительству здания, представляют в налоговый орган в связи с представлением жилых и нежилых помещений форму информации по каждому зданию, утвержденную органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, не позднее 20 числа месяца, следующего после окончания каждого квартала:

- лица, начавшие строительно-монтажные работы после 1 января 2020 года;
- лица, не являющиеся плательщиками упрощенного налога, начавшие строительно-монтажные работы до 1 января 2020 года, но имеющие недостроенные, а также не представленные по зданию жилые и нежилые помещения.

Если совокупный доход группы транснациональных компаний в финансовом году превышает манатный эквивалент 750 миллионов евро, в целях автоматического обмена информацией с компетентными органами других государств в рамках международных договоров, к которым присоединилась Азербайджанская Республика, предприятие, входящее в группу транснациональных компаний и являющееся резидентом Азербайджанской Республики, представляет отчет в налоговый орган в сроки, форме и порядке, утвержденные органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти. Предел суммы, обуславливающей предоставление отчета, установленного настоящей статьей, определяется на основании финансовых отчетов группы транснациональных компаний.

Налоговый агент

Налоговый агент — это лицо, которое в соответствии с Налоговым Кодексом обязано исчислять налоги, удерживать их с налогоплательщиков и перечислять по назначению.

Налоговый агент имеет те же права, что и налогоплательщик, если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом.

Налоговый агент обязан:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать с налогоплательщика и перечислять по назначению соответствующие налоги;
- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных по назначению налогов с них, в том числе отдельно по каждому налогоплательщику;
- представлять в государственные налоговые органы документы, необходимые для контроля за правильностью исчисления, удержания и уплаты налогов;
- в случае невозможности удержания налога с налогоплательщика в течение 30 дней в письменном виде уведомить налоговые органы по месту своей регистрации (учета) об этом и о сумме налоговой задолженности налогоплательщика;
- выполнять иные обязанности, определенные Налоговым Кодексом.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него законом обязанностей налоговый агент несет ответственность в порядке, установленном Налоговым Кодексом и иными законами.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение налоговым агентом возложенных на него обязанностей по вине лица, которому он прямо или косвенно подчиняется, ответственность в

порядке, установленном Налоговым Кодексом и иными законами, несет лицо, которому непосредственно или косвенно подчиняется налоговый агент.

Налоговый агент, назначенный в соответствии со статьей 149.1.3-1 Налогового Кодекса, в течение 30 дней после назначения представляет налоговым органам справку в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

Взаимозависимые лица

Взаимозависимые лица для целей налогообложения — это физические лица и (или) юридические лица, отношения между которыми могут оказывать непосредственное влияние на экономические результаты их деятельности или на деятельность представляемых ими лиц.

Для целей настоящей статьи лица признаются взаимозависимыми:

- если одно лицо непосредственно или косвенно участвует в имуществе (уставном капитале) другого лица и его доля участия или право голоса составляет не менее 20 процентов;
- если одно лицо по служебному положению подчиняется другому лицу либо одно лицо находится под непосредственным или косвенным контролем другого лица;
- если лица находятся под прямым или косвенным контролем третьего лица;
- если лица прямо или косвенно осуществляют совместный контроль над третьим лицом;
- члены семьи, указанные в статье 13.2.7. Налогового Кодекса.

Для целей настоящей статьи одно лицо считается контролирующим другое лицо в том случае, когда данное лицо имеет возможность ограничивать или направлять деятельность другого лица.

Постоянное представительство

Постоянное представительство юридического лица-нерезидента или физического лица-нерезидента в Азербайджанской Республике — это место, в котором эти лица непосредственно или через уполномоченное лицо осуществляют полностью или частично предпринимательскую деятельность в Азербайджанской Республике в общей сложности не менее 90 дней в течение любых 12 месяцев.

Постоянное представительство, в основном, охватывает следующее, но не ограничиваясь этим:

- место управления;
- подразделение;
- контору;
- филиал и агентство;
- строительные и ремонтные площадки, монтажные или сборочные объекты, а также осуществление деятельности по контролю, связанной с подобными объектами;
- места по разведке, разработке и добыче природных запасов, используемые установки или площадки, буровое оборудование или суда, а также осуществление деятельности по контролю, связанной с подобными объектами;
- база (место), используемая физическим лицом-нерезидентом для осуществления предпринимательской деятельности;
- места по оказанию различных консультационных услуг;
- любые рабочие места, в которых осуществляются иные виды предпринимательской деятельности на территории Азербайджанской Республики;
- лица, осуществляющие функции постоянного представительства в Азербайджанской Республике предприятий-нерезидентов или физического лица-нерезидента, действующие от их имени, имеющие полномочия подготавливать или заключать договоры от их имени и обычно выполняющие подобные полномочия;
- место производства или предоставления товаров, выполнения работ или оказания услуг.

В отличие от положений, установленных статьей 19.2. Налогового Кодекса, не признаются деятельностью, осуществляемой через постоянное представительство, следующие виды деятельности:

- исключительное хранение или демонстрация предприятием-нерезидентом принадлежащих ему товаров и изделий;
- хранение предприятием-нерезидентом запасов принадлежащих ему товаров или изделий с целью их переработки и последующего вывоза из территории Азербайджанской Республики другим лицом;
- приобретение товаров или заготовка изделий предприятием-нерезидентом лишь для собственных нужд;
- осуществление предприятием-нерезидентом какой-либо подготовительной или вспомогательной деятельности для собственных нужд;
- осуществление каких-либо видов деятельности, указанных в статьях 19.3.1.—19.3.4. Налогового Кодекса, совместно.

Для целей настоящей статьи какое-либо место, в котором предприятие-нерезидент или физическое лицо-нерезидент осуществляет в Азербайджанской Республике деятельность в общей сложности менее 90 дней в течение любых 12 месяцев, постоянным представительством не признается, в этом случае доход из азербайджанского источника в соответствии со статьями 125 и 169 Налогового Кодекса облагается налогом у источника выплаты.

Права, обязанность и ответственность государственных налоговых органов в Азербайджанской Республике

Государственные налоговые органы и их назначение.

Государственные налоговые органы в Азербайджанской Республике составляют соответствующий орган исполнительной власти и непосредственно подчиняющиеся ему налоговые органы.

Налоговые органы в пределах своей компетенции осуществляют полномочия правоохранительных органов.

Налоговые органы осуществляют свою деятельность самостоятельно, независимо от местных органов государственной власти.

Решения, принимаемые налоговыми органами в пределах своей компетенции, обязательны для всех юридических и физических лиц.

Налоговые органы освобождаются от уплаты государственной пошлины за подачу исковых заявлений в суд.

Налоговые органы осуществляют контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов, за исключением местных налогов (муниципальных налогов), а также дорожного налога, НДС и акцизов, удержание которых относится к полномочиям государственных таможенных органов.

В случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом, полномочия налоговых органов по дорожному налогу и в области импортно-экспортных операций в случаях и порядке, установленном законом, осуществляются таможенными органами.

Органы, указанные в статье 20.5. Налогового Кодекса, действуют в пределах своей компетенции на основании Налогового Кодекса, Таможенного кодекса, иных законов Азербайджанской Республики и законодательных актов, принятых в соответствии с ними.

Правовые основы деятельности налоговых органов

Правовые основы деятельности налоговых органов составляют Конституция Азербайджанской Республики, Налоговый Кодекс и законодательные акты, принятые в соответствии с ними.

Социальная защита работников налоговых органов

Социальная защита работников налоговых органов гарантируется государством, они подлежат обязательному страхованию за счет средств государственного бюджета. Порядок и условия обязательного страхования устанавливаются законом.

В случае если работнику налогового органа при исполнении служебных обязанностей были причинены тяжкие телесные повреждения, которые не позволяют ему заниматься профессиональной деятельностью, ему за счет средств государственного бюджета доплачивается разница между должностным окладом и пенсией.

Убытки, причиненные имуществу работника налогового органа или членов его семьи в связи со служебной деятельностью, компенсируются в полном объеме за счет средств государственного бюджета с последующим взысканием их с виновного лица.

С целью усиления социальной защиты работников налоговых органов, в том числе укрепления материально-технической базы налоговых органов, повышения научно-технического потенциала в налоговой сфере, за счет 50 процентов от суммы финансовых санкций, применяемых налоговыми органами и поступающих в государственный бюджет, создается внебюджетный фонд данных органов. Порядок формирования внебюджетного фонда налоговых органов и использования его средств устанавливается соответствующим органом исполнительной власти.

Отчисления из финансовых санкций, примененных налоговыми органами, и других средств

В целях усиления социальной защиты работников соответствующих органов исполнительной власти, а также укрепления материально-технической базы налоговых органов, повышения научно-технического потенциала в налоговой сфере, часть суммы налоговых санкций, примененных налоговыми органами и поступивших в государственный бюджет, и средств от продажи немаркированных акцизными марками или маркированных поддельными акцизными марками товаров, конфискованных по решению суда, перечисляются на счета соответствующих органов исполнительной власти. Порядок распределения и использования этих средств устанавливается соответствующим органом исполнительной власти.

50% размера финансовой санкции, применяемой налоговыми органами за нарушение требований Закона Азербайджанской Республики «О социальном страховании» и входящей в фонд, предусмотренный статьей 19 данного Закона, перечисляется на счета органов (структур), определенных соответствующим органом исполнительной власти, с целью усиления материально-технической базы органов (структур), определенных соответствующим органом исполнительной власти, и социальной защиты их работников. Распределение данных средств и порядок их использования определяются органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти.

Если сумма фактических поступлений органа (структуры), установленного соответствующим органом исполнительной власти, с доходов за счет источников, предусмотренных статьей 22-1.1 Налогового Закона, меньше суммы доходов, прогнозируемых в порядке, предусмотренном законодательством о бюджетной системе, эта разница перечисляется на счет органа (структуры), установленного соответствующим органом исполнительной власти, за счет средств, возникших от профицита поступлений в государственный бюджет по линии налоговых органов по доходам государственного бюджета, утверждаемым на каждый год законом о государственном бюджете Азербайджанской Республики (за исключением налогоплательщиков (подрядчиков), осуществляющих деятельность в нефтегазовой сфере, поступлений по источникам доходов Целевого бюджетного фонда «Автомобильные дороги», а также части средств, которые поступили в государственный бюджет к концу бюджетного года свыше поступлений, предусмотренных в государственный бюджет, по линии налоговых органов по городам и районам в порядке, утвержденном органом (структурой), предусмотренным соответствующим органом исполнительной власти, и которые были оставлены в распоряжении и переданы в пользование этих органов).

50 процентов от суммы финансовых санкций, примененных налоговыми органами за нарушение требований Закона Азербайджанской Республики «О медицинском страховании» и

поступающих в фонд, предусмотренный статьей 15-21 Налогового Закона, перечисляется на счета органов (структур), установленных соответствующим органом исполнительной власти, с целью усиления материально-технической базы и социальной защиты работников органов (структур), установленных соответствующим органом исполнительной власти. Распределение этих средств и порядок их использования определяются органом (структурой), установленной соответствующим органом исполнительной власти.

Налоговые органы вправе:

- проводить оперативный налоговый контроль, камеральные и выездные налоговые проверки в случаях и порядке, установленных Налоговым Кодексом;
- проверять у налогоплательщиков в установленном законодательством порядке все финансовые документы, бухгалтерские книги, отчеты, сметы, наличные средства, ценные бумаги и другие ценности, декларации и иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, получать от налогоплательщиков или их должностных лиц при проведении проверок необходимые разъяснения, справки и сведения по вопросам, касающимся проверки, а также в случае ведения бухгалтерского учета в электронном формате требовать в целях электронного аудита предоставления информации, хранящейся на электронных носителях налогоплательщика и электронных носителях его филиалов, создания возможности прямого или удаленного доступа к таким данным;
- на основании международных договоров, стороной которых выступает Азербайджанская Республика, предусматривающих обмен налоговыми и финансовыми данными, требовать от лиц документы и сведения, вытекающие из требований этого договора, на электронном и (или) бумажном носителях;
- в случаях и порядке, установленных статьей 50-1 Налогового Кодекса, проводить в целях определения объема производства или продаж осмотра и наблюдения хронометражным методом в производственных, складских, торговых и иных помещениях (на территориях), используемых налогоплательщиками для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, утвержденном соответствующим органом исполнительной власти, изымать ведущиеся в электронном и (или) бумажном формате документы и предметы, в установленных Налоговым Кодексом случаях проводить инвентаризацию находящегося в его собственности или пользовании имущества (за исключением жилых площадей);
- требовать от налогоплательщиков устранения, выявленных случаев нарушения законодательства о налогах, а также, в случае, когда налогоплательщик подлежит проверке со стороны аудитора, - аудиторское заключение;
- рассматривать в установленном законом порядке дела о нарушении законодательства о налогах, начислять проценты за недоимки по налогам юридическим лицам и физическим лицам, применять к указанным лицам финансовые санкции и административные штрафы;
- обеспечивать в порядке, установленном законом, уплату в государственный бюджет неуплаченных в установленные сроки налогов, процентов, финансовых санкций и административных штрафов;
- при обнаружении во время выездной налоговой проверки схемы уклонения от налогов, главной целью которой является получение налогового преимущества, обеспечить начисление налогов, процентов, финансовых санкций и административных штрафов, с взятием за основу фактического экономического показателя;
- отдавать банкам или иным кредитным организациям распоряжение, являющееся исполнительным (платежным) документом, организовывать взимание административных штрафов для взыскания в государственный бюджет с расчетных, валютных или иных счетов налогоплательщиков недоимок и процентов, примененных финансовых санкций по налогам, исчисленным в соответствии с законодательством;
- подавать в суд иск о наложении ареста на расчетный, валютный и иные счета налогоплательщика, в случаях, установленных законом, принимать меры по описи имущества налогоплательщика в порядке, установленном Налоговым Кодексом;

- проводить опрос граждан по налоговым вопросам в случаях и порядке, установленных Законом Азербайджанской Республики «Об оперативно-розыскной деятельности»;
- входить и производить осмотр помещений (за исключением жилых помещений), строений и земельных участков в случаях и порядке, установленных Законом Азербайджанской Республики «Об оперативно-розыскной деятельности»;
- производить контрольную закупку товаров в случаях и порядке, установленных Законом Азербайджанской Республики «Об оперативно-розыскной деятельности»;
- производить дознание в порядке, установленном Уголовно-процессуальным кодексом Азербайджанской Республики;
- при обнаружении продажи немаркированных подакцизных и подлежащих обязательной маркировке товаров, а также литературы (на бумажных и электронных носителях), аудио- и видеоматериалов, товаров и изделий религиозного назначения и иных информационных материалов религиозного содержания производить опись таких товаров и передавать их на ответственное хранение у налогоплательщика, либо, с его согласия, в местах, установленных должностными лицами налоговых органов;
- осуществлять контроль в сфере предотвращения умышленного уничтожения, подделки, незаконного изготовления, использования и продажи контрольных марок;
- привлекать специалистов, экспертов, переводчиков и понятых в порядке, установленном Налоговым Кодексом;
- в соответствии с законодательством организовывать продажу товаров, не имеющих акцизной марки или маркированных поддельными акцизными марками, а также не маркированных обязательной маркой или маркированных поддельной маркой, конфискованных решением суда;
- ходатайствовать в суде о взыскании в государственный бюджет задолженностей и процентов по начисленным налогам, примененных финансовых санкций, либо о продаже описанного имущества налогоплательщика на специализированных открытых аукционах в целях обеспечения уплаты долгов и процентов по начисленным налогам, примененных финансовых санкций;
- заключать с налогоплательщиками «Соглашение о налоговом партнерстве» с целью минимизации налоговых рисков в порядке и форме, установленных соответствующим органом исполнительной власти;
- обратиться в суд для временного ограничения права на выезд из страны физического лица или руководителя исполнительного органа юридического лица, являющегося налогоплательщиком, в качестве метода обеспечения уплаты задолженности и процентов по исчисленным налогам, примененных финансовых санкций, если налогоплательщик не выполнит налоговое обязательство в срок, установленный Налоговым Кодексом;
- осуществлять надзор за соблюдением требований правил, установленных соответствующим органом исполнительной власти в связи с регулированием оборота товаров, подлежащих маркировке акцизными марками и подлежащих обязательной маркировке, на территории Азербайджанской Республики;
- проводить налоговый мониторинг в финансовых институтах и получать в связи с этим на электронных и (или) бумажных носителях документы и сведения о финансовых операциях, осуществляемых в соответствии с международными договорами, стороной которых выступает Азербайджанская Республика, предусматривающими обмен налоговыми и финансовыми данными;
- осуществлять иные права, предусмотренные Налоговым Кодексом и иными законодательными актами Азербайджанской Республики, в соответствии с назначением налоговых органов.

Вышестоящие налоговые органы могут отменить незаконные акты и решения нижестоящих налоговых органов и их должностных лиц.

Налоговые органы обязаны:

- контролировать правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов; полностью и точно соблюдать законодательство о налогах;
- принимать решение о предварительном установлении налогового обязательства в связи с операцией, указанной в заявлении налогоплательщиков, обратившихся с данным заявлением в соответствии со статьей 15.1.2-1 Налогового Кодекса;
- осуществлять государственный надзор в области бухгалтерского учета в случаях, установленных Законом Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете»;
- соблюдать и защищать права и законные интересы налогоплательщиков;
- после устранения оснований, повлекших временное ограничение права на выезд из страны являющегося налогоплательщиком физического лица или руководителя исполнительного органа юридического лица, немедленно принять решение о снятии этого ограничения;
- подать иск в связи с конфискацией товаров, немаркированных акцизной маркой, включенных в список налоговым органом, или маркированных поддельной акцизной маркой, а также подлежащих обязательной маркировке, но не немаркированных или маркированных поддельной обязательной маркой;
- безвозмездно представлять налогоплательщикам через средства массовой информации или в индивидуальном порядке информацию о законодательстве о налогах и изменениях в нем, разъяснять порядок заполнения установленных форм отчетности, давать разъяснения об исчислении и уплате налогов, разъяснять налогоплательщикам их права и обязанности;
- вести учет исчисленных и поступивших по назначению налогов и представлять об этом сведения в соответствующие органы исполнительной власти;
- представлять в сроки, установленные Законом Азербайджанской Республики «О получении информации», на основании обращения налогоплательщика акт сверки в отношении начисленных, вновь начисленных, уплаченных и переплаченных налогов, взносов на обязательное государственное социальное страхование, страхование по безработице и обязательное медицинское страхование, процентов, финансовых санкций и административных штрафов в форме, установленной органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти;
- собирать, анализировать и оценивать информацию о случаях нарушения законодательства о налогах, вносить в соответствующие государственные органы предложения по устранению причин и условий, приводящих к возникновению подобных случаев;
- при поступлении от лиц информации об уклонении налогоплательщиков от уплаты налогов и фактов нарушения налогового законодательства, расследовать указанные в обращении факты в ходе очередного оперативного налогового контроля или очередной выездной налоговой проверки у данного налогоплательщика и по окончании налогового контроля информировать заявителей о результатах;
- вести учет налогоплательщиков, их филиалов, представительств или других подразделений (объектов), а также контрольно-кассовых аппаратов. Порядок электронного учета контрольно-кассовых аппаратов определяется органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти;
- выдавать физическим лицам, указанным в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, «Квитанцию об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование» для занятия видами деятельности, предусмотренными в статье 220.10 Налогового Кодекса»;
- проводить государственную регистрацию и вести государственный реестр коммерческих юридических лиц и юридических лиц публичного права и представлять соответствующим органам исполнительной власти связанные с этим сведения (за исключением сведений об учредителях (участниках) коммерческих юридических лиц и их долях в уставном капитале) в порядке и в сроки, установленные законодательством;

- вести регистрацию налогоплательщиков в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти, для осуществления продажи с условием возврата НДС в соответствии со статьей 165.3 Налогового Кодекса, снабдить соответствующим программным обеспечением налогоплательщиков, зарегистрированных в качестве продавцов на основании их обращения, обеспечивать создание необходимой инфраструктуры на таможенных пограничных пропускных пунктах, установленных в связи с организацией системы возврата НДС;

- вести регистрацию налогоплательщиков в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти, для продажи с условием возврата НДС в период торговых фестивалей в соответствии со статьей 165.4 Налогового Кодекса, на основании обращения налогоплательщиков, зарегистрированных в качестве продавца, снабжать их соответствующим программным обеспечением;

- в порядке, предусмотренном Налоговым Кодексом и законодательством, соблюдать правила защиты информации о налогоплательщиках, в том числе налоговой, коммерческой и банковской тайны, и обеспечивать соблюдение этих правил;

- предоставлять налогоплательщикам копии акта о результатах налоговых проверок, а в случаях, установленных законодательством, также решения налогового органа;

- принимать установленные законодательством меры к зачету или возврату излишне уплаченных налогоплательщиком сумм налогов, а также к возврату неправильно взысканных с налогоплательщиков сумм налогов, финансовых санкций, процентов и административных штрафов;

- осуществлять контроль за деятельностью подчиненных им налоговых органов;

- нести другие обязанности, установленные Налоговым Кодексом и иными законодательными актами Азербайджанской Республики в соответствии с назначением налоговых органов.

Права и обязанности государственных таможенных органов в области налогообложения

Государственные таможенные органы пользуются правами и несут обязанности в области взимания налогов при перемещении товаров через таможенную границу Азербайджанской Республики в соответствии с Налоговым Кодексом, Таможенным кодексом и иными законами Азербайджанской Республики.

Взаимоотношения между налоговыми органами и другими органами государственной власти

Налоговые органы осуществляют свои обязанности во взаимодействии с центральными и местными органами исполнительной власти, правоохранительными, финансовыми и другими органами государственной власти.

Другие органы государственной власти обязаны содействовать налоговым органам в осуществлении ими своих обязанностей и в необходимых случаях предоставлять им в установленном порядке необходимую информацию.

Орган (структура), определенный соответствующим органом исполнительной власти, в связи с исполнением обязанностей налоговых органов после окончания квартала до окончания первого месяца очередного квартала представляет в электронной форме сведения, имеющиеся в его информационных ресурсах, в пределах, установленных законом и органом (структурой) определенным соответствующим органом исполнительной власти, в орган (структуру), определенный соответствующим органом исполнительной власти.

Таможенные органы обязаны предоставлять имеющуюся у них информацию по налогообложению соответствующему органу исполнительной власти, предусмотренному статьей Налогового Кодекса.

Должностные лица налоговых органов

Должностные лица налоговых органов находятся на государственной службе.

Должностные лица налоговых органов назначаются и освобождаются от должности в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти.

Должностные лица налоговых органов не вправе заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью или иным оплачиваемым видом деятельности, кроме научной, педагогической и творческой деятельности.

Специальные звания должностных лиц налоговых органов

Должностным лицам налоговых органов присваиваются специальные звания в соответствии с занимаемой ими должностью, квалификацией и стажем работы.

Порядок присвоения специальных званий, лишения званий и иные вопросы, связанные со специальными званиями, устанавливаются законодательством.

Должностные лица налоговых органов имеют специальную форменную одежду и знаки отличия в соответствии с их специальными званиями. Образцы указанных форменной одежды и знаков отличия утверждаются соответствующим органом исполнительной власти.

Столкновение интересов

Не допускается исполнение должностными лицами налоговых органов своих служебных обязанностей в отношении налогоплательщиков, если:

- отношения между должностными лицами налоговых органов и налогоплательщиками представляют собой отношения членов семьи;
- должностные лица налоговых органов или члены их семей имеют непосредственный или косвенный финансовый интерес в налогоплательщике (в его деятельности).

Обязанности должностных лиц налоговых органов

Должностные лица налоговых органов обязаны:

- строго соблюдать Налоговый Кодекс и иные законы Азербайджанской Республики;
- выполнять в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;
- корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых отношений.

Коммерческая и (или) налоговая тайна

Налоговые органы и их должностные лица при исполнении служебных обязанностей (в период работы в налоговых органах или после увольнения с работы) обязаны хранить конфиденциальность любой полученной ими или доверенной им информации о налогоплательщиках.

Налоговой тайной и сведениями о личной жизни признаются любые полученные налоговым органом и его должностными лицами сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

- обнаруженных с согласия налогоплательщика;
- об идентификационном номере налогоплательщика;
- об уставном фонде (уставном капитале) предприятия;
- о нарушениях законодательства о налогах и мерах ответственности за эти нарушения;
- задолженности по налоговым платежам;
- сведения в государственном реестре юридических лиц (за исключением сведений об учредителях (участниках) коммерческих юридических лиц и об их долях в уставном капитале);
- о том, состоит ли на учете налогоплательщик для целей НДС;
- о том, приостановлены ли временно предпринимательская деятельность или другие налогооблагаемые операции налогоплательщика в соответствии со статьей 16.3 Налогового Кодекса;
- о том, является ли налогоплательщик рискованным налогоплательщиком.

В соответствии с Законом Азербайджанской Республики «О коммерческой тайне» сведения, составляющие коммерческую тайну, или налоговая тайна налогоплательщика не подлежат разглашению налоговыми органами, их должностными лицами, за исключением случаев, предусмотренных законом.

К разглашению коммерческой и (или) налоговой тайны относится, но не ограничиваясь этим, в основном использование или передача другому лицу коммерческой и (или) налоговой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими обязанностей во время налоговой проверки.

Сведения, поступившие в налоговые органы и составляющие коммерческую и (или) налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Доступ к сведениям, составляющим коммерческую и (или) налоговую тайну, имеют должностные лица по перечням, определяемым соответствующим органом исполнительной власти.

Утрата сведений, составляющих коммерческую и (или) налоговую тайну, или разглашение таких сведений влечет предусмотренную законом ответственность.

Налоговые органы и их должностные лица, указанные в статье 30.1 Налогового Кодекса, могут в порядке, установленном законодательством, предоставить другим органам сведения о налогоплательщиках только в следующих случаях:

- налоговым органам и их должностным лицам — с целью осуществления ими обязанностей налоговых органов;
- соответствующему органу исполнительной власти— для пресечения и расследования нарушений законодательства о налогах, содержащих состав преступления;
- соответствующим судам — в целях осуществления правосудия;
- соответствующим органам государственной власти других государств — в соответствии с международными договорами, к которым присоединилась Азербайджанская Республика;
- государственным фондам социальной защиты и медицинского страхования — в пределах, необходимых для реализации законов о социальной защите;
- таможенным органам — для целей применения таможенного законодательства;
- в орган финансового мониторинга — в целях предотвращения легализации полученных преступным путем денежных средств или иного имущества и финансирования терроризма;
- в орган (структуру), определенный соответствующим органом исполнительной власти, для целей применения законодательства о бюджетной системе;
- орган (структура), определенный соответствующим органом исполнительной власти в пределах, необходимых для ипотечного кредитования и выдачи гарантий на кредиты, полученные предпринимателями, по запросу органа (структуры), определенного соответствующим органом исполнительной власти;
- кредитным бюро для осуществления деятельности, предусмотренной статьями 6.1 и 6.2 Закона Азербайджанской Республики «О кредитных бюро»;
- счетной палате Азербайджанской Республики в целях выполнения обязанностей, установленных Законом Азербайджанской Республики «О Счетной палате».

Органы государственной власти и их должностные лица обязаны возвращать документы, содержащие сведения, составляющие коммерческую и (или) налоговую тайну, налоговым органам, предоставившим им эти документы.

Сведения о налогоплательщике могут передаваться другому лицу с письменного согласия налогоплательщика.

ГЛАВА VII. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

Понятие и особенности налоговых правонарушений

Налоговое правонарушение — противоправное, виновное действие или бездействие, которым не исполняются или ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются права и законные интересы участников налоговых отношений, и за которые установлена юридическая ответственность.

К налоговым относятся те правонарушения, которые касаются налоговой системы непосредственно. Правонарушения, имеющие косвенное влияние на налоговые отношения, но охватываемые более широкими составами, к налоговым не относятся. Так, если должностное лицо незаконно выдает налогоплательщику документ, дающий право на налоговую льготу, то действие такого лица должно рассматриваться как должностное, а не налоговое правонарушение должны квалифицироваться как соответствующее налоговое правонарушение, а не как уголовное (мошенничество и т.п.).

Налоговые правонарушения не могут быть сведены только к нарушениям, допускаемым налогоплательщиками, — незаконному уклонению от уплаты налогов, хотя это основной вид налоговых нарушений.

Можно выделить следующие группы налоговых правонарушений в зависимости от направленности противоправных деяний:

- правонарушения против системы налогов;
- правонарушения против прав и свобод налогоплательщиков;
- правонарушения против исполнения доходной части бюджетов;
- правонарушения против системы гарантий выполнения обязанностей налогоплательщика;
- правонарушения против контрольных функций налоговых органов;
- правонарушения против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности;
- правонарушения против обязанностей по уплате налогов.

Вопрос о конкретных видах и размерах ответственности участников налоговых отношений решается в ряде нормативных актов. Прежде всего, это Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики, Кодекс Административных Проступков Азербайджанской Республики и Уголовный Кодекс Азербайджанской Республики.

В приводимом ниже перечне конкретных видов правонарушений учтены основные составы, которые не связаны с конкретными налогами (обеспечивают выполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате конкретных налогов), а гарантируют функционирование налоговой системы в целом. Не все из этих составов предусмотрены действующим законодательством Азербайджана, что скорее нужно оценить как пробел, чем как обдуманное желание законодателя. Изучение этих составов позволит также закрепить вопрос об обязанностях участников налоговых отношений.

Правонарушения против системы налогов

Эти составы направлены против незаконного установления, ввода в действие и взимания налогов. Законно установленные и введенные в действие налоги являются законным изъятием из права собственности. Соответственно, незаконные налоги являются покушением на собственность юридических и физических лиц и их взимание должно пресекаться различными методами, в том числе и установлением ответственности лиц, принимающих незаконные решения об установлении и введении в действие таких налогов, и лиц, исполняющих эти решения.

Незаконное освобождение от уплаты налога также является наказуемым правонарушением, так как, с одной стороны, приводит к недополучению бюджетом налогов, с другой — создает неравные условия хозяйствования налогоплательщиков, подрывает основы конкуренции.

К этой группе могут быть отнесены следующие составы правонарушений:

- *незаконное установление и (или) введение налогов*, т.е. издание должностным лицом акта, предусматривающего установление и введение в действие налога, не установленного законодательством, или акта, предусматривающего введение налога, установленного законодательством, если введение данного налога не отнесено к компетенции должностного лица, или издание акта, прямо или косвенно увеличивающего размеры, отменяющего льготы, изменяющего сроки уплаты законно установленного и введенного в действие налога;

- *незаконное взимание налогов*, т.е. прямое или косвенное понуждение к уплате налогов (либо взимание налогов), не установленных и (или) не введенных в соответствии с законодательством, равно как к уплате больше налогов против установленных размеров, незаконные отказ в предоставлении льгот или понуждение к уплате налогов до наступления законно установленных сроков их уплаты;

- *незаконное освобождение от уплаты налогов*, т.е. полное или частичное освобождение налогоплательщика от выполнения обязательств по уплате налога путем предоставления льгот или сложения недоимки, если эти действия совершены с превышением установленных законом полномочий должностного лица, либо с нарушением установленных законом оснований и процедур.

Правонарушения против прав и свобод налогоплательщиков

Никто не работает лишь для того, чтобы уплачивать налоги. Предприятия — прежде всего производители товаров (работ, услуг), а затем уже — налогоплательщики. Налогообложение не должно подрывать свою собственную основу — бизнес. Это правило должно применяться не только на уровне налоговой политики государства, но и на уровне практической реализации налогового законодательства. Еще Адам Смит в качестве одного из ключевых требований к системе налогов выдвинул необременительность способов уплаты налогов.

Ряд таких правонарушений относится к числу должностных (например, злоупотребление властью или служебным положением, превышение власти или служебных полномочий и др.). Но есть и специфические правонарушения, которые целесообразно выделить в отдельные составы:

- *незаконное воспрепятствование хозяйственной деятельности налогоплательщика*, т.е. незаконный отказ должностным лицом налогового органа в постановке на налоговый учет, в выдаче разрешения или иного документа, необходимого для открытия счета в банке или ином кредитном учреждении, незаконное приостановление операций налогоплательщика по счетам в банках или иных кредитных учреждениях или незаконное наложение ареста на имущество налогоплательщика, а также незаконное осуществление должностным лицом налогового органа контрольных действий приемами и способами, существенно затрудняющими осуществление налогоплательщиком его обычных деловых операций, незаконное требование к расширению видов и объемов учетных действий и отчетных документов;

- *отказ от консультирования или непредставление консультаций*, т.е. отказ должностного лица налогового органа предоставить налогоплательщику или другому участнику налоговых отношений бесплатную письменную информацию о порядке и условиях налогообложения, о его правах и обязанностях, либо непредставление такой информации в установленный срок;

- *разглашение налоговой тайны*, т.е. незаконное использование или передача другому лицу сведений, составляющих в соответствии с законодательством налоговую тайну, ставших известными должностному лицу налогового органа или иному лицу в связи с выполнением им своих профессиональных или должностных обязанностей.

Статья 53.2 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики устанавливает, что никто не может повторно привлекаться к ответственности за одно и то же действие (бездействие), являющееся нарушением законодательства о налогах.

Правонарушения против системы гарантий выполнения обязанностей налогоплательщика

Выполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налогов гарантируется не только установлением ответственности за налоговые правонарушения, но системой мер, направленных на предотвращение правонарушений, создание условий, препятствующих или затрудняющих совершение правонарушений. Это специальные требования к открытию банковских счетов, ограничение в использовании наличных денег, запрет на совершение определенных юридически значимых действий до уплаты налога, установление обязанности представлять косвенную декларацию о доходах и т.п. Выполнение различными лицами этих обязанностей также должно обеспечиваться мерами ответственности:

- *незаконное открытие счета налогоплательщиков*, т.е. открытие налогоплательщиком в банке или ином кредитном учреждении расчетного, текущего, ссудного, депозитного и иного счета с нарушением требований, установленных налоговым законом, если эти действия не могут квалифицироваться как уклонение от уплаты налога;

- *незаконное открытие счета налогоплательщику*, т.е. открытие банком или иным кредитным учреждением расчетного, текущего, ссудного, депозитного и иного счета налогоплательщику с нарушением требований, установленных налоговым законом, если эти действия не могут квалифицироваться как соучастие в уклонении от уплаты налога;

- *незаконные расчеты*, т.е. осуществление расчетов наличными денежными средствами с нарушением установленных законом ограничений, если эти действия не могут квалифицироваться как уклонение от уплаты налога;

- *нарушение кассовой дисциплины*, т.е. нарушение установленного законом порядка приходавания, хранения и использования наличных денежных средств, если эти действия не могут квалифицироваться как уклонение от уплаты налога;

- *несвоевременное представление информации о налогоплательщике*, т.е. пропуск установленного нормативными актами срока для представления в налоговый орган документов, касающихся третьего лица - налогоплательщика, если обязанность представлять такие документы определена законом при условии, что эти действия не могут быть квалифицированы как несвоевременное представление информации, необходимой для исчисления налоговым органом налога или как незаконное открытие счета налогоплательщику;

- *уклонение от представления информации о налогоплательщике*, т.е. умышленное длительное невыполнение законного требования налогового органа о представлении документов, касающихся третьего лица - налогоплательщика или отказ представить такие документы, если эти действия не могут квалифицироваться как уклонение от представления информации, необходимой для исчисления налоговым органом налога или как незаконное открытие счета налогоплательщику;

- *несвоевременное представление информации, необходимой для исчисления налоговым органом налога*, т.е. пропуск установленного нормативными актами срока для представления в налоговый орган документов, фиксирующих юридические факты, являющиеся основанием для привлечения лица к уплате налога, если эти действия не могут быть квалифицированы как соучастие в уклонении от уплаты налога;

- *уклонение от представления информации, необходимой для исчисления налоговым органом налога*, т.е. умышленное длительное невыполнение законного требования налогового органа о предоставлении документов, фиксирующих юридические факты, являющиеся основанием для привлечения лица к уплате налога, если эти действия не могут быть квалифицированы как соучастие в уклонении от уплаты налога;

- *незаконная выдача документа*, т.е. выдача документа, имеющего юридическое значение, с нарушением установленного законом требования проверить факт предварительной уплаты налога лицом, получающим документ, если эти действия не могут квалифицироваться как соучастие в уклонении от уплаты налога.

Правонарушения против исполнения доходной части бюджетов

Поступления средств в бюджеты зависят не только от выполнения обязанностей налогоплательщиками. Существуют и другие лица, которые принимают непосредственное участие в процессе начисления, сбора и перечисления в бюджет налогов. Это, прежде всего фискальные агенты, а также лица, осуществляющие кассовое исполнение доходной части бюджетов (банки). Как показывает практика, далеко не всегда эти участники налоговых отношений строго придерживаются требований законодательства. Допускаемые ими правонарушения носят достаточно серьезный характер и требуют установления специальных мер ответственности.

- *незаконное использование средств, поступивших в уплату налогов*, т.е. неперечисление или несвоевременное перечисление банком, другим кредитным учреждением, а также иным лицом, ответственным за сбор налогов, сумм налогов, поступивших от налогоплательщиков, либо лиц, обязанных исчислить и удержать налог вместо налогоплательщика;

- *нарушение требований о взыскании недоимок по налогам и штрафам*, т.е. неперечисление или несвоевременное перечисление банком или иным кредитным учреждением сумм со счета налогоплательщика на основании надлежащим образом оформленного требования налогового органа или судебного решения.

Правонарушения против контрольных функций налоговых органов

Наличие действующей системы контроля за соблюдением налогового законодательства является непременным условием функционирования налоговой системы в целом. Поэтому любые незаконные противодействия налоговым органам, осуществляющим контроль за соблюдением налогового законодательства, представляют достаточно серьезную угрозу для налоговой системы и требуют соответствующей реакции. Субъектами данных правонарушений выступают непосредственно налогоплательщики (поэтому составы, имеющие отношение к контролю, но адресованные другим лицам (например, несвоевременное представление информации о налогоплательщике) помещены в другие разделы):

- *несвоевременная регистрация в налоговом органе*, т.е. пропуск срока, установленного для обращения в налоговый орган для регистрации в качестве налогоплательщика, если эти действия не могут быть квалифицированы как уклонение от уплаты налога;

- *уклонение от регистрации в налоговом органе*, т.е. умышленное, с целью уклонения от уплаты налогов, длительное невыполнение обязанности обратиться в налоговый орган для регистрации в качестве налогоплательщика;

- *воспрепятствование осуществлению контрольных действий*, т.е. умышленное создание должностными лицами предприятий, а также лицом, занимающимся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, условий, существенно затрудняющих или делающих невозможным осуществление по постановлению налогового органа мер документального или фактического контроля;

- *неповиновение законному требованию или распоряжению должностного лица налогового органа*, т.е. длительное невыполнение или ненадлежащее выполнение законного требования или распоряжения должностного лица налогового органа об устранении или предотвращении нарушений налогового законодательства, если эти действия не могут быть квалифицированы как иные нарушения налогового законодательства;

- *оскорбление должностного лица налогового органа*, т.е. публичное оскорбление должностного лица налогового органа в связи с его деятельностью по исполнению служебных обязанностей, если эти действия не влекут уголовной ответственности;

- *насилие или угроза применением насилия, или повреждением имущества в отношении должностного лица налогового органа*, т.е. насилие или угроза применением насилия, повреждением (уничтожением) имущества в отношении должностного лица налогового органа, а равно его близких, выполняющего возложенные на него законом обязанности, в целях воспрепятствования его законной деятельности или принуждения к изменению ее характера

или из мести за выполнение своего служебного долга, если эти действия не влекут уголовной ответственности;

- *незаконное воздействие или вмешательство*, т.е. неправомерное воздействие в какой бы то ни было форме на должностное лицо налогового органа с целью воспрепятствовать выполнению им контрольных действий либо повлиять на принимаемое им решение, если эти действия не могут квалифицироваться как иное правонарушение и/или не влекут уголовной ответственности.

Статья 40.3 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики предусматривает, при воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих выездную налоговую проверку, на территорию или в помещение (за исключением жилых зданий (помещений)), указанные в статье 40.1 Налогового Кодекса, составляется акт, подписываемый должностными лицами налогового органа, проводящими проверку, и налогоплательщиком. На основании этого акта налоговый орган имеет право определять налоговые суммы, которые должны быть уплачены, в порядке, предусмотренном статьей 67 Налогового Кодекса.

При отказе налогоплательщика подписать указанный акт, об этом в акте делается отметка.

Копия составленного акта предоставляется налогоплательщику.

Незаконное воспрепятствование доступу должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих выездную налоговую проверку, на территорию или в помещение (за исключением жилых зданий (площадей), используемых налогоплательщиком для осуществления предпринимательской деятельности, признается нарушением законодательства о налогах и влечет ответственность в порядке, установленном законом.

Правонарушения против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности

Бухгалтерский (финансовый) учет является основой налогового учета, в результате которого определяются необходимые показатели и данные для составления деклараций, расчетов и других документов. Налоговый учет носит расчетный характер, так как использует данные бухгалтерского учета, но не связан с операциями на его счетах.

Составы правонарушений в области бухгалтерского учета:

- *нарушение порядка организации бухгалтерского учета*, т.е. отсутствие системы отражения на счетах бухгалтерского учета осуществляемых налогоплательщиком хозяйственных операций в соответствии с общими методологическими принципами бухгалтерского учета, если такие действия не могут квалифицироваться как уклонение от уплаты налога;

- *нарушение порядка ведения бухгалтерского учета*, т.е. нарушение правил документирования хозяйственных операций и отражения их в бухгалтерских регистрах, если такие действия не могут квалифицироваться как уклонение от уплаты налога;

- *не обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета*, т.е. невыполнение или ненадлежащее выполнение обязанностей по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств, хранению бухгалтерских документов, если такие действия не могут квалифицироваться как уклонение от уплаты налогов;

- *нарушение порядка составления бухгалтерской и налоговой отчетности*, т.е. представление в налоговый орган документов бухгалтерской и (или) налоговой отчетности, не соответствующих установленной форме и не отражающих всех установленных нормативными актами данных;

- *нарушение порядка представления бухгалтерской и налоговой отчетности*, т.е. представление комплекса или части документов бухгалтерской и налоговой отчетности позже установленного срока, если такие действия не могут квалифицироваться как уклонение от уплаты налога;

- *уклонение от представления бухгалтерской и налоговой отчетности*, т.е. умышленное неоднократное непредставление в установленные сроки или непредставление по требованию

налогового органа комплекса или части документов бухгалтерской и (или) налоговой отчетности, если такие действия не могут квалифицироваться как уклонение от регистрации в налоговом органе или уклонение от уплаты налога.

Правонарушения против обязанности по уплате налога

Основная обязанность налогоплательщика - полная и своевременная уплата налогов. Способы уклонения от уплаты налогов различны. Эти способы специфичны в отношении каждого конкретного налога и будут рассмотрены отдельно.

Наиболее общие составы:

- *незаконное использование льготы по налогу*, т.е. уклонение от уплаты налога путем представления налогоплательщиком в налоговый орган документов, содержащих заведомо необоснованные сведения, дающие прямо или косвенно основание для уменьшения размера налога, равно как и для возврата (зачета в счет будущих платежей) ранее уплаченного или взысканного налога;

- *неуплата или несвоевременная уплата налога*, т.е. неуплата к установленному законом сроку налога или уплата налога позже установленного срока налогоплательщиком либо лицом, обязанным в силу закона исчислить, удержать и уплатить налог вместо налогоплательщика.

Уклонения от уплаты налогов

Уклонения от уплаты налогов — наиболее часто встречающаяся и наиболее опасная группа налоговых правонарушений. Суть этих правонарушений состоит в неисполнении или ненадлежащем исполнении налогоплательщиком обязательств перед бюджетом. Общественная опасность уклонения от налогообложения, однако, не сводится только к недополучению бюджетом средств и росту дефицита бюджета. Уклонение от налогообложения подрывает основы рыночной конкуренции, ставит недоимщика в более выгодное положение по сравнению с добросовестным налогоплательщиком. Кроме того, недоплата налога одним лицом осуществляется за счет других налогоплательщиков: государству приходится увеличивать ставки или прибегать к новым видам налогообложения.

Существуют различные причины, побуждающие налогоплательщика уклониться от налога. Ученый экономист П.М.Годме выделял моральные, политические, экономические и технические причины.

Ослаблению моральных критериев в отношениях налогоплательщика и государства нередко способствует сам законодатель. Налоговые законы не всегда соответствуют основным принципам законодательства — всеобщности, постоянству и беспристрастности, что снижает престиж и авторитет этих законов. Кроме того, в случае установления высокой ставки налога налогоплательщик воспринимает ее как выражение подавления и считает себя вправе ему сопротивляться. Эти обстоятельства приводят к тому, что «для многих украсть у казны не значит украсть».

Политические причины уклонения от налога связаны с регулирующей функцией налогов: посредством их государства проводят ту или иную социальную или экономическую политику. Лица, против которых направлена такая политика, путем уклонения от уплаты налога оказывают определенное противодействие господствующей группе, классу.

Экономические стимулы уклонения от налогообложения, как правило, являются определяющими. Налогоплательщик сравнивает экономические последствия уплаты налога и применения санкций. Естественно, чем выше ставка налога и ниже размер санкций, тем выше экономический эффект от уклонения.

Другая сторона этой проблемы состоит в том, что чем хуже экономическое положение налогоплательщика, тем выше побудительные мотивы уклонения. Во-первых, выполнение всех налоговых обязательств может ухудшить экономическое положение субъекта вплоть до критического. Уклонение от налогообложения может рассматриваться также налогопла-

тельщиком как единственный шанс выжить. Во-вторых, применение санкций к экономически слабому субъекту, хотя и может разорить его, все же угроза потерять все может быть менее существенна, чем угроза применения санкций к динамично развивающемуся субъекту, который при этом лишается реальных перспектив.

Существенно возрастает практика уклонения от налогообложения в периоды экономических спадов, что объясняется не только ухудшением материального положения самих налогоплательщиков, но и потребителей их продукции, работ, услуг, в результате чего сокращается возможность переложения налога путем повышения отпускных цен.

Технические причины уклонения от налогообложения связаны, прежде всего, с несовершенством форм и методов контроля. Налоговые органы не в состоянии проконтролировать каждую хозяйственную операцию, проверить достоверность каждого бухгалтерского документа.

К уклонению от уплаты налога в связи с несовершенством налогового законодательства весьма близко другое понятие — избежание налога (налоговое планирование).

Налоговое планирование — законный способ обхода налогов с применением всех допустимых законом налоговых льгот и приемов сокращения налоговых обязательств.

Налогоплательщик имеет право использовать все допустимые методы, в том числе пробелы в законодательстве, для сокращения платежей в бюджет и, следовательно, сохранения собственности. Налогообложение представляет собой законное изъятие из права собственности. Однако право собственности первично. Все сомнения в налоговом законодательстве должны трактоваться в пользу собственника, налогоплательщика. Это является реальным выражением принципа неприкосновенности частной собственности и выступает гарантией от произвола государства. Неоспоримость права налогоплательщика на законный обход налога подтверждается также и судебной практикой большинства стран.

Законодательство Азербайджана устанавливает ответственность за сокрытие или занижение дохода (прибыли), а также за сокрытие или не учет иного объекта налогообложения. Предусмотрена ответственность за сокрытие от учета сырья, материалов, полуфабрикатов, готовых изделий и других ценностей, а также денежных средств, либо их учет с нарушением порядка. Наказуемым является также отсутствие бухгалтерского учета, отчетности и балансов, ведение учета и отчетности с нарушением установленных правил, нарушение сроков представления отчетности и уплаты налогов.

Законодательство Азербайджанской Республики предусматривает наказания за эти правонарушения.

Ответственность за нарушения налогового законодательства

Общие основания ответственности за нарушение законодательства о налогах

Установленные Налоговым Кодексом налогоплательщики, налоговые агенты и их представители, а также должностные лица налоговых органов несут ответственность за нарушение законодательства о налогах в порядке, установленном Налоговым Кодексом, Кодексом Азербайджанской Республики об административных проступках, Уголовным кодексом Азербайджанской Республики и иными законами Азербайджанской Республики.

За нарушение законодательства о налогах к налогоплательщикам и налоговым агентам применяются финансовые санкции и проценты, установленные Налоговым Кодексом.

Никто не может повторно привлекаться к ответственности за одно и то же действие (бездействие), являющееся нарушением законодательства о налогах.

Каждый налогоплательщик считается невиновным в нарушении законодательства о налогах, пока его виновность не будет доказана в порядке, предусмотренном Налоговым Кодексом, или установлена вступившим в законную силу решением суда.

Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в нарушении законодательства о налогах.

Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте нарушения законодательства о налогах, и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы.

Неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в нарушении законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика.

Налогоплательщик вправе самостоятельно исправлять ошибки, допущенные им при учете объекта налогообложения, исчислении и уплате налогов.

Положения, предусмотренные настоящей статьей, распространяются и на налоговых агентов.

При рассмотрении обстоятельств нарушения законодательства о налогах должно быть установлено, совершало ли нарушения заведомо или по неосторожности, достигло ли виновное лицо определенного возраста, позволяющего привлекать его к административной ответственности, наличие смягчающих или отягчающих обстоятельств и положения Налогового Кодекса, а также Кодекса Азербайджанской Республики об административных проступках.

Если нарушение законодательства о налогах связано с перемещением товаров через таможенную границу Азербайджанской Республики, такие дела рассматриваются в порядке, установленном Таможенным кодексом Азербайджанской Республики.

При допущении налогоплательщиком нескольких нарушений законодательства о налогах финансовые санкции применяются отдельно по отношению к каждому нарушению. Если налогоплательщик допускает одновременное нарушение правил расчетов, предусмотренных статьей 58.7 Налогового Кодекса, по одной и той же операции, то данные нарушения закона рассматриваются как одно нарушение, и финансовая санкция применяется один раз.

Привлечение налогоплательщика или налогового агента к ответственности за нарушение налогового законодательства не освобождает их от выполнения налоговых обязательств и законных требований должностных лиц налоговых органов.

Если международными договорами, к которым присоединилась Азербайджанская Республика, соглашениями о долевом разделе добычи, об основном экспортном трубопроводе и другими подобными соглашениями, утвержденными законом, не предусмотрено иное, привлечение к административной ответственности должностного лица (лиц) налогоплательщика ввиду непредставления без основания в установленный срок налоговой отчетности по деятельности в рамках этих соглашений, а также лиц, не зарегистрированных в качестве налогоплательщика, за непредставление в установленный срок или за представление с заведомым искажением сведений и документов, требуемых для ответа на запросы по обмену информацией, поступивших от иностранных государств на основании международных договоров, к которым присоединилась Азербайджанская Республика и которые предусматривают обмен налоговыми и финансовыми данными, осуществляется в соответствии с Кодексом Азербайджанской Республики об административных проступках.

Обстоятельства, исключающие привлечение к ответственности за нарушения законодательства о налогах

Лицо не может быть привлечено к ответственности за нарушение законодательства о налогах при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- отсутствие события правонарушения, связанного с налоговым законодательством;
- отсутствие вины лица в правонарушении, связанном с налоговым законодательством;
- недостижение физическим лицом к моменту совершения правонарушения, связанного с налоговым законодательством, возраста, по достижении которого оно может быть привлечено к ответственности;
- истечение срока давности для привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах.

Обстоятельства, исключающие вину лица в нарушении законодательства о налогах

Обстоятельствами, исключающими вину лица в нарушении законодательства о налогах, являются:

- совершение правонарушения, связанного с налоговым законодательством, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;
- совершение правонарушения, связанного с налоговым законодательством, налогоплательщиком - физическим лицом в состоянии, при котором это лицо ввиду болезненного состояния не могло контролировать свои действия (отдавать себе отчет) в своих действиях и руководить ими;
- выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных указаний или разъяснений, отданных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом либо их должностными лицами в пределах их компетенции;
- совершение правонарушения, связанного с налоговым законодательством, основываясь на решении о предварительном установлении налогового обязательства или в результате его исполнения;
- обнаружение наличия правовых оснований для действий налогоплательщика при пересмотре решений налоговых органов;
- зачет сумм любых излишне уплаченных налогов, в том числе излишне уплаченных налоговыми агентами, в счет уплаты недоимок по другим налогам;
- устранение самим налогоплательщиком нарушения законодательства о налогах, связанного с неправильным исчислением налогов и невыполнением налоговых обязательств, в предшествующий проверке налогового органа период.

При наличии обстоятельств, установленных статьей 55.1 Налогового Кодекса, лицо не несет ответственности за правонарушение, связанное с налоговым законодательством, кроме уплаты процентов в случаях, указанных в статье 55.1.6. Налогового Кодекса.

Срок давности для привлечения к ответственности за правонарушение, связанное с налоговым законодательством, и взыскания финансовых санкций

Если с момента нарушения требований Налогового Кодекса (за исключением взносов на обязательное социальное страхование, страхование по безработице и обязательное медицинское страхование) прошло 3 года (по доходам, полученным за рубежом, в случаях поступления соответствующей информации от компетентных органов зарубежных государств по данным доходам, - 5 лет, а в налоговых проверках, назначенных в соответствии с Уголовно-Процессуальным Кодексом - срок привлечения к уголовной ответственности в соответствии с Уголовным Кодексом), лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение данного правонарушения и налоговые обязательства не могут возникнуть.

Срок, установленный данной статьей, охватывает соответствующий период, предшествующий дате принятия налоговым органом решения о проведении выездной налоговой проверки, независимо от даты принятия решения о привлечении к ответственности в соответствии со статьей 49.1 Налогового Кодекса.

Финансовые санкции за правонарушения, связанные с представлением отчета и других сведений

За исключением лиц, предусмотренных в статье 57.1-1 Налогового Кодекса, к налогоплательщику, без основания своевременно не представившему налоговый отчет или справку, предусмотренную [статьей 16.2](#) Налогового Кодекса, на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа применяется финансовая санкция в размере 40 манатов.

К физическим лицам и трудоспособным членам семей крестьянских хозяйств, использующим имеющиеся в их собственности земли, пригодные для сельского хозяйства за непредоставление без основания в установленный срок отчета и справки, предусмотренных в абзацах 4 и 5 части второй [статьи 10](#) Закона Азербайджанской Республики «О социальном страховании» — применяется финансовая санкция в размере 3 процентов от минимальной месячной заработной платы, если такие случаи имели место впервые в течение календарного года, и в размере 6 процентов, если такие случаи имели место два или более раза.

За непредставление отчета, указанного в статье 16.9 Налогового Кодекса, в установленные сроки, форме и порядке к налогоплательщику применяется финансовая санкция в размере 500 манатов.

В отношении налогоплательщика, обоснованно не представившего в установленные сроки сведения, предусмотренные статьей 89.3 Налогового Кодекса, на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа применяется финансовая санкция в размере 100 манатов.

За непредставление в установленные сроки документов (в том числе сведений в электронном формате), указанных в статьях 23.1.2 и 23.1.2-1 Налогового Кодекса, или представление с заведомым искажением, в том числе за невыполнение обращений налоговых органов, сделанных на основании статьи 42.4 Налогового Кодекса в сроки, указанные в этой статье, а также за несохранение без уважительных причин документов и сведений в сроки, установленные в статье 71.4 Налогового Кодекса, к налогоплательщику применяется финансовая санкция в размере 1000 манатов.

К налогоплательщику, не представившему в установленные сроки справку, указанную в статье 16.1.4 Налогового Кодекса, или указавшему в справке неверные сведения, по решению руководителя налогового органа (его заместителя) применяется финансовая санкция в размере 500 манатов.

Финансовые санкции за занижение налогов и другие налоговые правонарушения

Если налогоплательщик (за исключением случая, предусмотренного статьей 58.1-1 Налогового Кодекса) занижил сумму налога (в том числе налог в источнике выплаты), указанную в отчете, сравнительно с суммой, которая должна быть указана в отчете, а также если, не представив отчет, уклонился от перечисления причитающейся бюджету налоговой суммы, к нему применяется финансовая санкция в размере 50 процентов заниженной или уклоненной налоговой суммы (за исключением дополнительной налоговой суммы, исчисленной в результате камеральной налоговой проверки).

Если уменьшение налога (включая налог у источника платежа), по сравнению с суммой налога, подлежащей указанию в отчете, а также уклонение от уплаты суммы налога, причитающегося в бюджет, непредставлением отчета обнаружены на основании сведений, представленных налогоплательщиками в электронной форме налоговому органу, то к данным налогоплательщикам применяется финансовая санкция в размере 25% от уменьшенной или уклоненной суммы налога (за исключением суммы дополнительного налога, рассчитанной в результате камеральной налоговой проверки).

За непредставление заявления о постановке на налоговый учет в срок, указанный в статье 33.4 Налогового Кодекса, или о месте нахождения в срок, а также непредставление информации об изменении в других учетных данных (реквизитах, отмеченных в заявлении налогоплательщика о постановке на налоговый учет), а также за перевозку пассажиров или груза средствами автомобильного транспорта без «Отличительного знака», предусмотренного статьей 221.4.7 Налогового Кодекса, к налогоплательщику применяется финансовая санкция в сумме 40 манатов.

При совершении налогоплательщиком расходных операций в наличном порядке из его кассы с нарушением предусмотренной Гражданским кодексом Азербайджанской Республики очередности списания денежных средств со счета с даты выдачи кредитным организациям или лицам, осуществляющим банковские операции распоряжения об удержании в государственный бюджет в порядке, определенном статьей 65 Налогового Кодекса, задолженностей и процентов, примененных санкций по налогам, а в случае отсутствия счетов в кредитных организациях или у лиц, осуществляющих банковские операции, — с даты истечения срока, указанного в уведомлении, установленном статьей 65.1 Налогового Кодекса, — применяется финансовая санкция в размере 50 процентов расходных операций.

В случае обязательности в соответствии со статьей 155 Налогового Кодекса регистрации по НДС для налогоплательщика, за осуществление деятельности без регистрации к налогоплательщику применяется финансовая санкция в размере 50 процентов от суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет за весь период осуществления деятельности без регистрации НДС.

За уплату налогоплательщиком, указанным в статье 175.8 Налогового Кодекса, суммы НДС позднее дня оплаты стоимости товаров (работ и услуг) в соответствии со статьей

175.1.3 Налогового Кодекса в отношении налогоплательщика применяется финансовая санкция в размере 50 процентов от неуплаченной своевременно суммы НДС.

За исключением случая осуществления торговой деятельности, предусмотренной в статье 13.2.63 Налогового Кодекса, за нарушение правил ведения с лицами, не состоящими на учете в налоговом органе в качестве налогоплательщика (с населением) денежных расчетов, то есть ведение наличных расчетов с населением без применения контрольно-кассовых аппаратов или бланков строгой отчетности (без установки контрольно-кассовых аппаратов, при отсутствии бланков строгой отчетности в установленных законодательством формах или без внесения суммы, уплаченной наличными), с использованием контрольно-кассовых аппаратов, не прошедших регистрацию в налоговых органах или не отвечающих техническим требованиям, без использования бланков строгой отчетности, установленных законодательством, или с использованием бланков строгой отчетности, не соответствующих форме, утвержденной в установленном порядке, невыдачу чеков или других бланков строгой отчетности, подлежащих выдаче покупателю, банковских выписок, подлежащих выдаче клиенту со стороны банковских отделений по обмену валюты, или выдачу с указанием суммы ниже оплаченной, правил ведения, неустановления POS-терминалов на объектах, где установление POS-терминалов обязательно, и отказа в приеме безналичных платежей на объектах, в которых установлены POS-терминалы, или регистрации наличных расчетов с населением при приостановлении использования контрольно-кассовых аппаратов, в отношении налогоплательщика применяется финансовая санкция:

- если такие случаи допущены в первый раз в течение календарного года — в размере 1000 манатов;
- если такие случаи допущены во второй раз в течение календарного года — в размере 3000 манатов;
- если такие случаи допущены три и более раз в течение календарного года — в размере 6000 манатов.

За нарушение требований Закона Азербайджанской Республики «О безналичном расчете» к следующим налогоплательщикам применяется финансовая санкция в размере 10 процентов от общей суммы операции, проведенной с нарушением Закона, если такой случай допущен в первый раз в течение календарного года, в размере 20 процентов — при повторном допущении такого случая в течение календарного года, в размере 40 процентов — при допущении такого случая три и более раз в течение календарного года:

- к налогоплательщику, осуществившему выплату с нарушением требований статей 3.3, и 3.4.7 указанного Закона;
- к лизингодателю, принявшему денежные средства в наличной форме, к лицу, выдавшему кредиты в наличной форме с нарушением требований статьи 3.4.1 указанного Закона;
- к страховщику или перестраховщику, выдавшему страховые выплаты в наличной форме и принявшему страховые взносы в наличной форме с нарушением требований статьи 3.4.2 указанного Закона;
- к лицу, принявшему в наличной форме плату за обслуживание и другие сборы с нарушением требований статьи 3.4.3 указанного Закона;
- к лицу, принявшему в наличной форме плату за стационарные телефонные и коммунальные услуги с нарушением требований статьи 3.4.5 Налогового Закона;
- к лицу, выплатившему или принявшему в наличной форме беспроцентные денежные средства (за исключением случаев выдачи денежных средств со стороны лиц, не являющихся налогоплательщиком), иных отчислений с нарушением требований статьи 3.4.6 указанного Закона;
- к лицу, принявшему плату за обучение с нарушением требований статьи 3.4.8 указанного Закона;
- к лицу, принявшему выплаты в наличной форме с нарушением требований статьи 3.4.9 указанного Закона.

За уклонение от учета денежных средств, принадлежащих налогоплательщику, во время выездной налоговой проверки и оперативного налогового контроля, неведение учета доходов и расходов в порядке, предусмотренном Налоговым Кодексом, а также при отсутствии электронной накладной-фактуры по товарам, находящимся во владении налогоплательщика, акта приемки-сдачи товаров по товарам, представляемым без предварительного заказа, ввозной таможенной декларации и счета-фактуры в связи с данной декларацией (инвойс), актов покупки с учетом требований статьи 71-1.1 Налогового Кодекса, и актов электронной покупки, указанных в статье 71-2 Налогового Кодекса, акта приемки-сдачи товаров, взятых в комиссию, на обработку или хранение (ответственную охрану) до представления электронной накладной-фактуры, и акта возврата товаров относительно возвращенных товаров.

За сокрытие от учета или отсутствие учета денежных средств в размере более 1000 манатов применяется финансовая санкция в размере 10 процентов от части, превышающей 1000 процентов, а в случае повторного допущения такого случая в течение календарного года — в размере 20 процентов от части, превышающей 1000 манатов.

При отсутствии из предусмотренных в статье 58.8 Налогового Кодекса документов, подтверждающих покупку или оприходование товаров, покупателю - в размере 10 процентов от стоимости купленных товаров в случае допущения такого случая в течение календарного года впервые, в размере 20 процентов - в случае допущения такого случая в течение календарного года во второй раз и в размере 40 процентов — в случае допущения такого случая в течение календарного года три и более раза. Положения данной статьи не применяются в отношении готовых продуктов, произведенных налогоплательщиками, занимающимися производственной деятельностью.

В случае неведения учета доходов и расходов в порядке, предусмотренном Налоговым Кодексом, покупателю - в размере 10 процентов от неоформленных расходов.

При внесении изменений в показатели контрольно-измерительных приборов, повреждении пломб на технологических оборудованьях в период между нанесением пломбы и ее снятием, предусмотренным статьей 194.2 Налогового Кодекса, обнаружении уклонения от маркировке производственных продуктов акцизными марками или маркировки обязательной маркировкой, неполном учете, отклонения в инвентаризации акцизных марок и обязательной маркировки, а также выносе готовой продукции за пределы производственного участка в нарушение статьи Налогового Кодекса к налогоплательщику применяется финансовая санкция в размере 5000 манатов.

За создание работодателем, а также за привлечение лиц, занимающихся в соответствии со статьей 220.10 Налогового Кодекса деятельностью ведущего, музыканта, танцора, ашуга, клоуна и другой схожей деятельностью, лиц, занимающихся в сфере фото-, аудио-, видео-, и физических лиц (официанта), оказывающих услуги клиентам на объектах общественного питания, до начала деятельности к выполнению работ без получения «Квитанции об оплате фиксированной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование» заказчику, находящемуся на учете в налоговом органе»; условий для сокрытия (уменьшения) доходов физических лиц путем их привлечения к выполнению каких-либо работ (услуг) без вступления трудового договора в юридическую силу в порядке, установленном Трудовым кодексом Азербайджанской Республики, к работодателю применяется финансовая санкция в случае допущения такого случая в течение календарного года впервые — в размере 2000 манатов, в случае допущения такого случая в течение календарного года во второй раз — в размере 4000 манатов, в случае допущения такого случая в течение календарного года три и более раза — в размере 6000 манатов за каждого такого лица.

В отношении налогоплательщика применяется финансовая санкция в размере 100 процентов от денежных средств, поступивших на счет (за исключением корреспондентских счетов, открытых банками-резидентами в банках-нерезидентах), открытый в целях предпринимательской деятельности в банковских учреждениях-нерезидентах и иных кредитных организациях-нерезидентах без получения свидетельства-дубликата от налогового органа.

Налогоплательщику за осуществление предпринимательской деятельности без получения от налогового органа согласно статье 221.8 Налогового Кодекса «Квитанции об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование»:

- при допущении таких случаев в первый раз в течение календарного года применяется финансовая санкция в размере 40 процентов ежемесячной стабильной налоговой суммы, установленной за этот вид деятельности;

- при допущении таких случаев два и более раз в течение календарного года применяется финансовая санкция в размере 100 процентов ежемесячной стабильной налоговой суммы, установленной за этот вид деятельности.

За представление товаров без предоставления электронной накладной-фактуры в случае, когда необходимо представить электронную накладную-фактуру в соответствии с Налоговым Кодексом, а также за представление товаров без составления накладной-фактуры внутривозвратного перемещения для погрузки товаров на транспортные средства из хозяйствующего субъекта (объекта) для представления без предварительного заказа, в отношении лица, представившего товары, применяется финансовая санкция в размере 10 процентов от представленных товаров при допущении такого случая в течение календарного года впервые, в размере 20 процентов - при допущении такого случая в течение календарного года во второй раз и в размере 40 процентов - при допущении такого случая в течение календарного года три и более раз.

За продажу, хранение с целью продажи товаров, подлежащих маркировке акцизной маркой, а также товаров, подлежащих обязательной маркировке, без обязательной маркировки, отпуск за пределы производственного здания применяется финансовая санкция в размере однократной стоимости данных товаров по рыночной цене при допущении такого случая в течение календарного года впервые, в размере двукратной стоимости данных товаров по рыночной цене при допущении таких случаев в течение календарного года два и более раз.

За декларирование или уменьшение освобожденного от налога дохода лицами, приобретшими налоговые льготы и освобождения, предусмотренные Налоговым Кодексом, к налогоплательщику применяется финансовая санкция в размере 6% от суммы недекларированного или уменьшенного дохода (без вычета расходов).

Для целей статьи 58.8.2 Налогового Кодекса под стоимостью товаров понимается покупная цена товара, а если определить покупную цену товара невозможно, то - оптовая рыночная цена.

Проценты по просроченным и излишне уплаченным налогам

При невнесении налога или текущего налогового платежа в срок, установленный Налоговым Кодексом, с налогоплательщика или с налогового агента взимается процент в размере 0,1 процента не уплаченной суммы налога или текущего налогового платежа за каждый день просрочки.

Проценты, установленные статьей 59.1 Налогового Кодекса, применяются и в отношении налоговых платежей за весь период просрочки, но не более одного года. Этот процент применяется к неуплаченным своевременно налоговым суммам, выявленным в результате выездной налоговой проверки, со дня начисления налогоплательщику этих налоговых сумм.

При уплате суммы сверх установленной суммы налога или неправильно взысканной суммы налога, если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом, за каждый просроченный день (включая день уплаты) с даты подачи заявления до возврата указанных сумм налогоплательщику выплачиваются проценты в размере 0,1 процента соответствующих сумм.

В случае возврата налогоплательщику излишне уплаченной суммы налога в течение 45 дней (в случаях, установленных статьей 179.1 Налогового Кодекса, в течение 20 дней, а в случаях, установленных статьей 179.2 - в течение 4 месяцев) со дня подачи заявления, проценты налогоплательщику не выплачиваются.

Финансовые санкции, применяемые к кредитным организациям и финансовым институтам.

К банкам и иным кредитным организациям, осуществляющим отдельные виды банковских операций, применяются следующие финансовые санкции:

- за открытие расчетного счета или иных счетов юридическим и физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность согласно настоящему Кодексу, при отсутствии свидетельства-дубликата, выданного налоговым органом в соответствии со статьей 35 Налогового Кодекса налоговым органом юридическому лицу, индивидуальному предпринимателю, филиалу и представительству — 400 манатов за каждый открытый счет;

- за неисполнение поручений юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, об уплате налогов при наличии средств на их текущих и иных счетах в национальной или иностранной валюте, а также распоряжений налоговых органов о взыскании со счетов налогоплательщиков, задолженностей, процентов и финансовых санкций по налогам налогоплательщиков в порядке очередности платежей, предусмотренной Гражданским Кодексом, либо замораживании средств в объеме, установленном Налоговым Кодексом, — в размере 50 процентов от сумм операций, совершенных с нарушением очередности, либо сумм, указанных в распоряжении налоговых органов о замораживании денежных средств в объеме, установленном Налоговым Кодексом. При этом сумма применяемой финансовой санкции не должна превышать 50 процентов от суммы, указанной в данных платежных поручениях или распоряжениях налогового органа.

При беспорядном списании средств с валютного счета налогоплательщика банк замораживает на валютном счете валютные средства в размере до 105 процентов указанной в распоряжении суммы по официальному курсу Центрального банка, установленному на этот день. Распоряжение исполняется после конвертирования налогоплательщиком валютных средств в манатах.

В случаях, установленных статьей 60.1.2 Налогового Кодекса, со дня представления в банк или иную кредитную организацию, осуществляющую отдельные виды банковских операций, соответствующего поручения или распоряжения проценты налогоплательщику за эти дни не начисляются.

В финансовых институтах применяются следующие финансовые санкции:

- за несоблюдение требований нормативных правовых актов Азербайджанской Республики, а также международных договоров, стороной которых выступает Азербайджанская Республика, предусматривающих обмен налоговыми и финансовыми данными, при открытии финансовыми институтами счетов для юридических и физических лиц или оказании им финансовых услуг — для каждого подобного счета или операции в размере 500 манатов;

- за непредставление в установленном порядке и сроки электронного отчета, указанного в статье 16.1.11-4 Налогового Кодекса — в размере 10000 манатов;

- за невыполнение требований статьи 76-1 Налогового Кодекса — в размере 30 процентов общей суммы проведенной операции, а при неосуществлении операций по этим счетам, в размере 400 манатов за каждый такой счет;

- при выявлении нарушения требований международных договоров, стороной которых выступает Азербайджанская Республика, предусматривающих обмен налоговыми и финансовыми данными, на основании уведомления полномочного органа другой страны, являющейся стороной этих договоров — в размере 1000 манатов за каждый такой счет.

Ответственность налоговых органов и их должностных лиц

Налоговые органы и их должностные лица несут ответственность в порядке, установленном законодательством, за неправомерные действия (решения) либо бездействие налоговых органов, а также за неправомерные действия (решения) либо бездействие должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими своих служебных обязанностей, а равно за убытки, причиненные тем самым налогоплательщикам.

Убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие указанных в статье 61.1 Налогового Кодекса действий (решений) или бездействия, возмещаются по решению суда.

Суммы неправильно взысканных налоговыми органами налогов, финансовых санкций, процентов и административных штрафов, при отсутствии недоимок по налогам и если иное не установлено Налоговым Кодексом, подлежат возврату в течение 45 дней или могут быть зачтены в счет будущих платежей по обращению налогоплательщика.

За неправомерные действия (решения) или бездействие, а также невыполнение или ненадлежащее выполнение своих служебных обязанностей должностные лица и иные работники налоговых органов несут ответственность в порядке, установленном законодательством.

Обжалование решений (актов) налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц

Каждый налогоплательщик или иное обязанное лицо имеют право обжаловать решения (акты) налоговых органов, а также действия или бездействие должностных лиц налоговых органов.

Жалоба на решения (акты) налоговых органов, а также на действия (бездействие) их должностных лиц приносится в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) и (или) в суд в порядке, установленном законодательством.

Принесение жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает одновременного или последующего принесения той же жалобы в суд.

Жалоба на решения (акты) налоговых органов, а также на действия (бездействие) их должностных лиц приносится налогоплательщиком или иным обязанным лицом в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) в течение 3 месяцев со дня, когда они узнали или должны были узнать о нарушении своих прав.

В случае пропуска налогоплательщиком или иным обязанным лицом по уважительной причине срока, указанного в первом абзаце настоящей статьи, этот срок может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом или его должностным лицом по заявлению жалобщика.

Рассмотрение жалобы налоговым органом

Жалоба налогоплательщика или иного обязанного лица на решения (акты) налогового органа, на действия (бездействие) его должностных лиц рассматривается вышестоящим налоговым органом или его должностным лицом в течение 30 дней со дня ее получения, и письменно дается ответ лицу, подавшему жалобу.

Налогоплательщик в случае несогласия с исчисленной в отношении него суммой налога может, не приостанавливая уплату налога, подать жалобу непосредственно в соответствующий орган исполнительной власти, осуществляющий налоговый контроль, или в суд.

В случае несогласия налогоплательщика с исчисленной в отношении него суммой налога, он может, не приостанавливая уплату налога, подать жалобу непосредственно в соответствующий орган исполнительной власти, осуществляющий налоговый контроль, или в суд.

В течение срока рассмотрения жалобы налогоплательщик вправе не уплачивать финансовой санкции.

Принесение налогоплательщиком или иным обязанным лицом жалобы в налоговый орган (должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого решения (акта) или действия, за исключением случаев, установленных во втором абзаце статьи 63.2 Налогового Кодекса.

В случае несоответствия обжалуемого решения (акта) или действия законодательству Азербайджанской Республики налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, полностью или частично приостанавливает его исполнение. Постановление о приостановлении исполнения решения (акта) или действия принимается руководителем налогового органа, принявшего такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

В случае, когда суммы налога, процентов или финансовой санкции, исчисление или применение которых обжалуется, уплачены в соответствии с тем, как они исчислены (применены), налог, проценты или финансовая санкция отменены полностью или частично, и в результате удовлетворения этой жалобы налогоплательщик вправе:

- получить компенсацию за ошибочно взысканные суммы в соответствии со статьей Налогового Кодекса;
- получить проценты от этих сумм в соответствии с Налоговым Кодексом.

Рассмотрение жалоб, принесенных в суд

Принесение в суд жалобы (исковые заявления) на решения (акты) налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц, рассматриваются в порядке, установленном Административно-процессуальным кодексом Азербайджанской Республики.

Ответственность за налоговые преступления

История уклонений от уплаты налогов, безусловно, не уступает по древности истории самого налогообложения. Тем не менее, начало борьбы с налоговыми нарушениями при помощи уголовно-правовых мер относится к относительно недавнему прошлому.

Развитие законодательства о налоговых преступлениях обусловлено, во-первых, возрастанием роли государства и, соответственно, увеличением размера его расходов, а во-вторых, выдвиганием налогов как основного источника формирования государственного бюджета.

Не следует упускать из виду и изменение сущности налогов. Раньше они носили характер дани и взимались только с некоренных, поработанных народов. Соответственно, неуплата налогов рассматривалась как бунт, неповиновение власти. Очень часто отказ или уклонение от уплаты налогов служили предзнаменованием вооруженного восстания (например, восстание Маккавеев, Иудейская война). Неудивительно, что за противодействие фискальным интересам захватчика налагались самые суровые санкции. Тем не менее, данные преступления по своему характеру были скорее государственными, нежели налоговыми.

Суть налогов стала иной к новейшему времени, когда их уплата стала признаком статуса не раба, а свободного гражданина.

Теперь обязанность отчуждать часть своей собственности в пользу государства возлагалась на абсолютное большинство населения, и уклонение от этой обязанности посягало уже не столько на политические, сколько на экономические основы страны. Налогообложение приобрело регулярный характер, систематизировалось.

В то же время, с ростом масштаба взимания налогов объективно росла и тенденция к уклонению от них. Возникла необходимость выработки правовых методов борьбы с недоимщиками.

Переход к рыночной экономике заставил коренным образом пересмотреть прежние взгляды на место государства и роль налогов в хозяйственной жизни страны. Согласно этому в уголовное законодательство был введен ряд изменений, позволяющих привести его в соответствие с изменившимися условиями.

Установленные Налоговым Кодексом налогоплательщики, налоговые агенты и их представители, а также должностные лица налоговых органов несут ответственность за нарушение законодательства о налогах в порядке, установленном Налоговым Кодексом Азербайджанской Республики, Кодексом Административных Проступков Азербайджанской Республики и иными законами Азербайджанской Республики.

Налоговое законодательство Азербайджанской Республики состоит из Конституции Азербайджанской Республики, Налогового Кодекса и принятых в соответствии с ними законодательных актов Азербайджанской Республики.

Нормативные правовые акты, принятые на основе Налогового Кодекса или же с целью его исполнения, не должны противоречить положениям Налогового Кодекса.

В случаях возникновения противоречия по вопросам налогообложения и налогового контроля между актами законодательства о налогах и законодательными актами других отраслей, за исключением предусмотренного статьей 2.7 Налогового Кодекса, применяются акты законодательства о налогах.

Вопросы налогообложения и налогового контроля не могут быть включены в другие законодательные акты, кроме законодательства о налогах, за исключением:

- положений об административных проступках, касающихся налоговых отношений, предусмотренных Кодексом Азербайджанской Республики об Административных Проступках;

- положений о налоговых преступлениях, предусмотренных Уголовным Кодексом Азербайджанской Республики;
- положений о приоритете налоговых обязательств, предусмотренных законодательством о несостоятельности и банкротстве;
- положений бюджетного законодательства, связанных с налогами;
- положений, связанных с предоставлением государственных гарантий и срочных льгот по налогам;
- положений, предусмотренных соглашениями или законами о долевом разделе добычи, об основном трубопроводе и т.п.;
- положений, предусмотренных в законах о нефтегазовой деятельности экспортного направления и об особых экономических зонах.

Если международными договорами, к которым присоединилась Азербайджанская Республика, установлены положения о налогах, отличные от предусмотренных Налоговым Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, то применяются положения этих международных договоров.

Если международный договор об избежании двойного налогообложения, к которому присоединилась Азербайджанская Республика, используется лицом, не являющимся резидентом государства, заключившего такой договор, для получения льгот и привилегий, то в отношении налоговых льгот и привилегий, предоставляемых указанным договором резиденту государства, заключившего такой договор, положения статьи 2.5. Налогового Кодекса не применяются.

Если соглашениями и законами о долевом разделе добычи, об основном трубопроводе и т.п., утвержденными до или после вступления в силу Налогового Кодекса, в том числе законами о нефтегазовой деятельности экспортного направления и об особых экономических зонах, о нефти и газе, установлены положения, отличные от предусмотренных Налоговым Кодексом и другими нормативными правовыми актами о налогах, то применяются положения указанных соглашений или законов.

В случае возникновения необходимости внесения изменений в Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики в связи с определением налоговой политики, налогового администрирования и налоговых ставок в рамках проекта государственного бюджета очередного года проекты данных законов представляются соответствующему органу исполнительной власти до 1 мая текущего года, а соответствующий орган исполнительной власти представляет их Милли Меджлису Азербайджанской Республики не позднее 15 мая текущего года.

Законодательство о налогах основывается на всеобщности, равенстве и справедливости налогообложения.

Налоги должны иметь экономическое обоснование.

Не допускается устанавливать налоги, препятствующие осуществлению конституционных прав и свобод каждого.

Не допускается устанавливать налоги, нарушающие единое экономическое пространство Азербайджанской Республики (в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение на территории Азербайджанской Республики товаров (работ, услуг) и денежных средств, либо иначе ограничивающие законную деятельность налогоплательщиков или препятствующие ей).

Никто не может быть принужден более одного раза платить налог одного вида из полученной прибыли (дохода).

Налоги не могут носить дискриминационный характер и устанавливаться исходя из политических, идеологических, этнических, конфессиональных и иных существующих различий между налогоплательщиками.

Запрещается устанавливать дифференцированные ставки налогов в зависимости от формы собственности либо гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Допускается установление дифференцированных ставок таможенных пошлин для товаров, ввозимых на территорию Азербайджанской Республики, в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с Налоговым Кодексом и таможенным законодательством.

Налоги Азербайджанской Республики устанавливаются исключительно Налоговым Кодексом, их изменение или отмена осуществляются внесением изменений в Налоговый Кодекс.

Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги, обладающие установленными Налоговым Кодексом признаками налогов и не установленные Налоговым Кодексом либо установленные по иным правилам, чем это определено Налоговым Кодексом.

Законодательство о налогах должно быть сформулировано таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, в каком порядке, когда и в каком размере он обязан платить.

Налоговая система должна стимулировать предпринимательскую и инвестиционную деятельность.

Все противоречия, неясности в законодательстве о налогах толкуются в пользу налогоплательщика.

Физическим и юридическим лицам должна быть обеспечена возможность свободного ознакомления с нормативными правовыми актами по налогам.

В настоящее время ответственность за преступления в области налогообложения закреплена в статье 213 «Уклонение от уплаты налогов» Уголовного Кодекса (УК) Азербайджанской Республики.

Так в статье 213.1 УК указывается нижеследующее, уклонение от уплаты налогов или взносов по обязательному государственному социальному страхованию в значительном размере — наказывается штрафом в размере от тысячи до двух тысяч манатов либо исправительными работами на срок до двух лет, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет, или без такового.

В статье 213.2 УК указывается, те же деяния, совершенные: организованной группой в крупном размере — наказываются лишением свободы на срок от трех до семи лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет, или без такового.

Объект преступлений:

Налоговые составы традиционно принято относить к экономическим преступлениям. Однако, как представляется, сущность отношений, на которые посягают данные деяния, в другом.

Налогообложение по сути своей отличается от экономической деятельности. В основе экономики лежит свободный товарообмен, осуществляемый равными по своему правовому положению субъектами на основе добровольности и возмездности.

В сфере взимания налогов равенство отсутствует. Налоговый орган выступает в роли контролирующего субъекта, в его власти накладывать на нарушителей административные санкции.

Нет здесь и добровольности. Уплата налогов является обязанностью, и невыполнение этой обязанности может быть подкреплено мерами государственного принуждения.

И, наконец, трудно усмотреть возмездность. Налогообложение есть безвозмездное изъятие части собственности, осуществляемое на основании закона.

В то же время, если рассмотреть отношения по осуществлению государственного управления, станет ясно, что налоговые отношения к ним гораздо ближе.

Отношения государственного управления складываются по поводу осуществления публичной власти. Одним из их участников является государственный орган. Принудительное изъятие части собственности в общественных интересах есть одна из областей, где публичная власть проявляет себя особенно отчетливо.

Не случайно в конце 20-х годов азербайджанская уголовно-правовая наука относила налоговые деликты к числу деяний, приводящих «к нарушению правильной деятельности

органов управления или народного хозяйства», то есть к преступлениям против порядка управления.

Родовым объектом рассматриваемых преступлений являются отношения по сбору налогов. В них следует выделять отношения по исчислению налогов и отношения по их уплате.

Отношения по исчислению налога являются непосредственным объектом статьи 213 УК. Законодатель исходил из того, что гражданин, чьи налоговые обстоятельства исчислены, уже не в состоянии как-либо существенно помешать взысканию в бюджет установленной суммы.

Наиболее реальный и распространенный способ причинения ущерба бюджету, это воспрепятствование налоговым органам произвести правильный расчет налога, путем уклонения от подачи декларации о доходах или указания в ней заведомо ложных данных.

Данная статья 213 УК может включать в себя посягательства не только на те отношения, которые связаны, с исчислением налога, но и те, которые возникают по поводу его внесения в бюджет.

Объективная сторона преступлений:

Обязательным условием применения мер уголовной ответственности является административная преюдиция - то есть предварительное привлечение лица к административной ответственности.

Чтобы квалифицировать действия или бездействия лица по статье 213 УК, необходимо, чтобы оно ранее совершило один из поступков, изложенных в диспозиции статьи, было подвергнуто административным санкциям и в течение года после наложения санкций вновь допустило те же самые нарушения.

Административная преюдиция имеет двоякое значение. Во-первых, благодаря ей лицу становится известно о его обязанностях и требованиях закона. В результате снижается вероятность совершения преступления по неосторожности. Во-вторых, вновь идя на нарушение налоговых постановлений, лицо тем самым демонстрирует свою антиобщественную направленность, и это оправдывает применение к нему более суровых мер ответственности.

Необходимость подачи декларации должна определяться на основании Налогового Кодекса Азербайджанской Республики. Налоговым Кодексом же определяется и срок подачи декларации.

Что касается внесения в декларацию заведомо искаженных данных, то это деяние может совершаться следующими способами:

1. Соккрытие предмета налогообложения. Этот способ заключается в простом умолчании о полученных денежных средствах или доходах в натуральной форме, неотражении их в декларации. Привлекая лицо к ответственности, суд в этом случае обязан установить, привлекалось ли лицо к административной ответственности в порядке статей 244-249 Кодекса Административных Проступков (КоАП) за не включение доходов в декларацию. Если да, необходимо уточнить, знало ли лицо о необходимости декларирования сокрытого дохода. Учитывая сложность налогового законодательства, лицо может и не знать о необходимости указания того или иного вида доходов, и скрывать их, не имея умысла затронуть интересы бюджета. Тогда лицо подлежит освобождению от ответственности за отсутствием состава преступления.

Аналогично лицо не может преследоваться в уголовном порядке, если доходы, не указанные в декларации, не создают налоговых обязанностей (например, налог удержан у источника выплаты дохода). В этом случае деяние лица не содержит общественной опасности.

2. Искажение данных о событиях и фактах, которые сами по себе не влекут налоговой обязанности, но влияют на ее размер. Например, если лицо завышает суммы понесенных им расходов, уменьшающих налоговую базу, или искажает их характер, это тоже будет искажением данных, подлежащих отражению в декларации. При этом опять-таки следует учитывать, умышленно ли были внесены искажения, или лицо добросовестно заблуждалось относительно состава и размеров затрат, не имея намерения обмануть налоговые органы.

Также подлежит установлению, в какой степени завышение затрат повлияло на налоговую обязанность. Если размер уплачиваемого налога в результате не уменьшился, то и здесь нельзя усмотреть общественную опасность деяния.

3. Искажение объекта. Под искажением объекта следует понимать искусственное придание ему такого вида, который позволяет воспользоваться налоговыми льготами. Так, будет иметь место искажение объекта, если доход от предпринимательской деятельности будет задекларирован как поступления, не облагаемые налогом (стипендия, материальная помощь и т.д.).

Обязательным условием привлечения и ответственности здесь нужно считать четкое осознание лицом природы полученного дохода.

Преступление, выражающееся в неподаче декларации или несвоевременной подаче декларации (статья 213 УК), следует считать законченным после истечения срока, когда такая декларация должна подаваться. При этом неподача декларации имеет место, если лицо не создавало документов, на основе которых составляется декларация, хотя должно было составлять и знало об этом. Если нужные документы все же создавались, речь может идти только о несвоевременной подаче.

Говоря о необходимости самого существования уголовной ответственности за несвоевременную подачу декларации, необходимо заметить излишнюю суровость наказания, установленного за столь незначительное правонарушение. Оно не может принести ущерб интересам бюджета, и его совершение свидетельствует не столько об общественной опасности лица, сколько о его недисциплинированности. Поэтому гораздо эффективнее представляется применение не исправительных работ и штрафов, а неустойки, устанавливаемой в процентах от суммы взыскиваемого налога за каждый день просрочки. Эта неустойка вполне может налагаться в рамках административной или финансовой ответственности без решения суда. Для определения момента окончания преступления, совершенного путем внесения искаженных данных в декларацию необходимы два момента.

1. Подача декларации в установленном порядке в налоговые органы.

2. Ознакомление с ними сотрудников налоговых органов.

Оба условия равно необходимы. До сдачи документов в налоговые органы преступник еще не совершил всех действий, которые охватывались его умыслом, и все, что он успел совершить, может рассматриваться только как покушение. Так, если в ходе проверки финансового положения лица, производимого следственными органами, будет установлено внесение искаженных данных в проект будущей декларации, то, хотя второе из условий налицо, преступление нельзя считать оконченным.

Во временном промежутке, разделяющем наступление этих условий, лицо может внести исправления в поданную им декларацию, и это освобождает его от уголовной ответственности, поскольку лишает деяние общественной опасности.

Административная ответственность за налоговые нарушения в организациях установлена следующими статьями Кодекса Административных Проступков (КоАП) Азербайджанской Республики: статьей 244 «Уклонение от уплаты налогов», статьей 245 «Невзимание налога по месту выплаты», статьей 246 «Неуплата налогов и иных обязательных платежей в установленный срок, либо нарушение порядка ведения бухгалтерского учета», статьей 247 «Непредставление бухгалтерских отчетов и налоговых деклараций», статьей 248 «Нарушение правил уплаты государственной пошлины», статьей 249 «Нарушение порядка списания со счета налогов или других обязательных платежей».

Занижение может быть достигнуто не только умолчанием об отдельных поступлениях, но и искажением данных, влияющих на ее облагаемый размер. Следовательно, объективную сторону также может образовывать умышленное искажение сведений о расходах, уменьшающих налоговую базу.

Необходимо отметить, что лица, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и выплатившие стоимость патента, не несут уголовной ответственности за искажение данных о размерах доходов и расходов по данному виду деятельности, поскольку такие действия не являются уклонением от уплаты налога.

Действия, но искажению объекта налогообложения, направленные на неправомерное получение льготы по налогу, также охватываются статьей 213 УК Азербайджанской Республики. Административное нарушение, которое должно предшествовать уголовному преследованию в данном случае, налагается по статье 244 КоАП.

Та же статья КоАП установила ответственность за такие деяния, как неправильное удержание налогов с доходов граждан и несвоевременное зачисление удержанных сумм в бюджет. Однако несвоевременное зачисление налога в бюджет вряд ли может рассматриваться как уклонение от налога. Ведь уклонение — это действие, направленное на неправомерное уменьшение своих налоговых обязательств. При несвоевременном зачислении лицо не имеет умысла как-то изменить размер платежей в бюджет, оно просто несвоеременно их исполняет.

Учитывая, что статья 213 УК описывает объективную сторону именно как уклонение от уплаты налогов, ответственность за несвоевременное зачисление налогов, удержанных с доходов граждан, наступать по ней не может.

Наступление ответственности по статьям за неправильное удержание налога зависит от того, как соотносятся размеры фактически удержанных и требуемых платежей. Если в результате неверного удержания в бюджет поступили большие суммы, то ответственности быть не может, поскольку отсутствует предусмотренное статьей 213 УК последствие в виде причинения вреда государству.

В соответствии со статьей 213 УК уклонение от уплаты налогов наказуемо в случае причинения государству вреда в крупном или особо крупном размере. Следовательно, наличие вреда есть необходимый признак состава преступления.

Непосредственно вред связан с неуплатой налога. О неуплате налога можно говорить только после пропуска срока уплаты, установленного законом. Таким образом, преступление, предусмотренное статьей 213 УК, считается законченным с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налоговый период в срок, установленный налоговым законодательством. Само по себе представление в налоговый орган декларации, содержащей неверные сведения, не образует законченного состава преступления, если это еще не привело к неуплате (недоплате) налога.

На практике могут встречаться случаи, когда лицо, подав в налоговые органы документы, содержащие заведомо искаженные данные, тем не менее, производит уплату налога в полном объеме и в должный срок, до того, как узнало о нарушении искажений в отчетности.

Это уже само по себе отменяет преступность деяния, поскольку вред - необходимый признак объективной стороны - отсутствует. Данное нарушение может быть признано административным нарушением.

Дискуссионным является вопрос, подлежит ли уголовной ответственности лицо, добровольно, хотя и после установленного срока, внесшее исправления в отчетность и уплатившее налог. Утвердительный ответ на этот вопрос привел бы к тому, что уголовная ответственность в равной мере налагалась бы на лиц, упорствующих в уклонении от уплаты налога, так и на лиц, раскаявшихся в своих действиях и добровольно уплативших налог. Такая ситуация практически исключает добровольное признание долга перед бюджетом из-за страха наказания. Думается, что воля законодателя вряд ли была направлена на установление такого порядка.

Следует признать, что если после момента окончания преступления налогоплательщик добровольно совершил действия, направленные на исправление последствий уклонения от уплаты налогов (внес необходимые исправления в учет, отразил эти исправления в отчетности в установленном порядке, погасил недоимку), то это свидетельствует об утрате общественной опасности содеянного, деятельном раскаянии лица и является обстоятельством, исключающим уголовную ответственность.

В статье 213 Уголовного Кодекса Азербайджанской Республики в качестве признака объективной стороны предусматривают причинение ущерба государству в крупном и особо крупном размере. Закон не определяет, что следует понимать под крупным и особо крупным размером. Общепринятая практика заключается в выражении ущерба через определенное количество минимальных размеров оплаты труда. При этом под суммой причиненного вреда следует

понимать ту сумму, от уплаты которой в виде налога или иного обязательного платежа лицо пыталось уклониться.

В связи с изменением уровня инфляции может колебаться и минимальный размер оплаты труда. При определении размера вреда следует принимать ту, которая была установлена на момент окончания преступления.

Однако суды могут быть подвергнуты общественной критике, если не будут учитывать значимость рассматриваемых ими дел на момент слушания. В результате инфляционных процессов суммы недоимок могут существенно обесцениваться, так что на момент рассмотрения дела они могут оцениваться как малозначительные. Приговоры, вынесенные без учета этого обстоятельства, будут оцениваться как несправедливые, излишне жестокие.

Следует сделать вывод о том, что судам надлежит учитывать при определении вида и размера наказания степень общественной опасности совершенного деяния на момент вынесения решения.

Необходимо учитывать следующее обстоятельство. После того, как все необходимые документы были поданы в налоговый орган, но еще не рассмотрены его должностными лицами, размер минимальной заработной платы может уменьшиться. Соответственно, возрастет его кратное отношение к сумме причиненного вреда. В этом случае подлежат применению нормы уголовного закона о причинении вреда в большем размере, чем охватывалось умыслом преступника.

Субъектом преступления, предусмотренного статьей 213 УК могут быть граждане, достигшие возраста уголовной ответственности и обязанные по закону подавать декларацию о доходах. Поскольку диспозиция статьи предусматривает административную преюдицию, лицо должно привлекаться к административной ответственности за такое же деяние не менее 2 раз. Субъектами могут быть как простые граждане, так и индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица. В санкциях вышеуказанных статей предусмотрена наложение штрафа именно на должностных лиц.

Под ними следует подразумевать тех, кто фактически исполняет обязанности руководителя предприятия и главного бухгалтера. Именно на них возлагаются функции контроля по недопущению нарушений налогового законодательства, и они наделены всеми необходимыми полномочиями, чтобы данные нарушения своевременно обнаруживать и пресекать.

В то же время, при рассмотрении вопроса о привлечении к ответственности главного бухгалтера предприятия, нельзя упускать из виду его подчиненное положение и установленный законом круг обязанностей.

Если главный бухгалтер совершил искажение отчетности по приказу руководителя, не исполнить который он не имел права, действия бухгалтера остаются в рамках закона, и не могут считаться преступлением.

Особого внимания заслуживает вопрос о возможности соучастия при совершении налоговых преступлений.

Для деяния, предусмотренного в статье 213 УК исполнитель может быть только один. При уклонении от налогов с организаций в качестве исполнителей могут выступать руководитель или главный бухгалтер, или оба указанных должностных лица, если они действовали согласованно, стремясь осуществить единый замысел.

Организаторами преступления считаются лица, непосредственно руководившие противоправными действиями гражданина. При совершении преступления организатором будет являться лицо, указывавшее, какие заведомо ложные сведения надо вносить в налоговую декларацию. В организациях в этой роли часто выступают их учредители, побуждающие руководителя предприятия идти на нарушение закона.

Если указания давались не в императивной форме, а в виде конкретных советов, рекомендаций, консультаций, то лицо, их предоставившее, является пособником.

Если лицо не предоставляло никаких практических советов, но с помощью угроз или угроз склонило виновного к совершению преступления, оно может считаться подстрекателем.

При этом советы, уговоры, указания, дававшиеся вышеуказанными лицами, должны предусматривать в качестве единственного и неизбежного последствия совершение действий, запрещенных законом. Так, например, если какое-либо лицо настойчиво уговаривало своего знакомого предпринимателя принять меры к уменьшению налоговых платежей, и тот, в конце концов, пошел на внесение ложных сведений в свою налоговую декларацию, это лицо не может считаться подстрекателем, поскольку не побуждало именно к совершению преступлений. Ведь уменьшение налоговых платежей могло быть достигнуто за счет других, не противоречащих закону средств - изменение вида деятельности, пересмотр структуры расходов т.д.

Рядовые служащие организаций, выполняющие по указанию руководства внесение искажений в документы бухгалтерской отчетности, не могут привлекаться по статье 213 УК в качестве исполнителей, поскольку в силу своего положения они обязаны следовать распоряжениям руководства, и в деянии не может быть усмотрена субъективная сторона состава. Однако они могут являться подстрекателями, организаторами, пособниками, если осознанно и добровольно, без принуждения, содействовали совершению преступления советами, выполнением отдельных поручений и т.д.

Уклонение от налогов с организаций может совершаться по предварительному сговору группой лиц, или организованной группой. Наиболее распространенным примером такой группы является сообщество из руководителя предприятия, главного бухгалтера, заместителей руководителя, в которое также могут входить учредители (акционеры) предприятия и даже сотрудники налоговых органов. Совершение преступления организованной группой, безусловно, имеет большую общественную опасность.

Субъективная сторона преступлений, предусмотренных статьей 213 УК может выражаться только в виде умысла. Субъект преступления должен осознавать неправомерность своих действий, понимать, что они повлекут недополучению бюджетом установленных законом платежей, и, тем не менее, сознательно желать или допускать это.

Как видно, наличие субъективной стороны в сильной степени связано со знанием налогового законодательства. Чтобы предупредить привлечение к уголовной ответственности лиц, совершивших преступление по неосторожности, была введена административная преюдиция. Но в условиях быстро меняющегося права она может не выполнить своей роли. При рассмотрении дел данной категории очень важно не допустить формального подхода и не ограничиться простой констатацией факта привлечения к административной ответственности за аналогичное деяние. Нужно установить, какую именно норму закона и как в свое время нарушило лицо, изменилось ли с тех пор законодательство, и могло ли лицо быть в курсе этих изменений. Например, лицо дважды привлекалось к ответственности за несвоевременную подачу декларации о доходах. После этого произошло изменение закона, и изменился срок подачи декларации. Однако лицо не знало об этом и готовилось предоставить декларацию к сроку, установленного отмененной нормой, в силу чего опять опоздало. В данном случае субъективная сторона отсутствует, поскольку здесь нет осознания общественной опасности своих деяний. Ведь оно было уверено, что поступает правомерно, в соответствии с требованиями закона, насколько лицо знало его.

Рассматривая дела по статье 213 УК неизбежно встает вопрос: должен ли крупный ущерб, предусмотренный законом состоять из сумм недоимок всех налогов, недоимки по которым возникли в связи с действиями лица, или ущерб надо исчислять по какому-либо одному налогу.

Здесь опять-таки надо установить направленность умысла виновного. Если искажения в документы бухгалтерской отчетности вносились им с целью уклонения от определенного налога, но повлекли за собой неуплату других платежей, суд обязан установить, могло ли лицо в силу своего профессионального опыта, осведомленности об изменениях в законодательстве предвидеть «вторичные» последствия его деяния. Если нет, то нанесенный им ущерб следует считать более тяжким, чем тот, который охватывался умыслом виновного.

Уклонение от уплаты налогов зачастую взаимосвязано с незаконным предпринимательством. Субъекты, занимающиеся предпринимательской деятельностью без получения соответст-

вующей лицензии вынуждены или скрывать свои доходы от нее или отражать их как поступление от других, законных операций.

В целом является правильным положение о том, что лицо, занимающееся незаконной предпринимательской деятельностью и уклоняющееся от налогообложения доходов от такой деятельности, подлежит ответственности по совокупности статей, устанавливающих ответственность за незаконное предпринимательство и за уклонение от уплаты налогов. Однако эта проблема малоизучена с практической и с теоретической точек зрения. В действительности возможны различные ситуации, поэтому однообразный подход недопустим. Решение надлежит принимать с учетом умысла виновного, существа обстоятельств дела.

Смежным является вопрос о налогообложении доходов, полученных в результате другой преступной деятельности. Необходимо учитывать, что совершение преступления, приводящего к завладению чужим имуществом, не образует объекта налогообложения.

При решении вопроса об объекте налогообложения необходимо исходить из факта приобретения права собственности на доход (имущество). В случае грабежа или кражи преступник не приобретает права собственности на полученное.

Кроме того, преступник и не думает скрывать доходы от налогообложения, он скрывает незаконно добытое от изъятия, уклоняется от применения наказания за общеуголовное преступление.

Следует сделать вывод, что в том случае, если деньги или имущество получены в результате совершения преступления, при котором обвиняемый не приобрел на них право собственности (путем кражи, грабежа, разбоя, мошеннических действий и т.п.), то объекта налогообложения и вытекающих из него обязанностей у обвиняемого не возникает. Его действия должны квалифицироваться по соответствующим статьям УК без дополнительной квалификации по статьям, предусматривающим ответственность за налоговые преступления.

В то же время необходимо отметить, что законодательство некоторых западных стран идет по другому пути. В частности, в США обвинения против деятелей преступного мира в организованном вымогательстве, торговле наркотиками и т.д., зачастую сопровождалось обвинениями за сокрытие доходов от налогообложения, хотя всем было ясно, за счет чего возникали пресловутые доходы.

Рассматривая природу налогового законодательства и законодательства о налоговых преступлениях, необходимо отметить различные функции этих двух отраслей права.

Налоговое право является правом устанавливающим. Оно вводит новые права и обязанности для физических и юридических лиц в интересах всего общества. Налоги играют двоякую роль в жизни государства: *регулирующую и распределительную*.

Регулирующая функция заключается в стимулировании одних областей деятельности и торможении других. В условиях рыночной экономики, когда возможности прямого административного воздействия ограничены, манипулирование ставками, льготами, санкциями остается одним из важнейших рычагов, при помощи которых можно управлять страной.

Распределительная роль налогов состоит в концентрации существенных денежных средств, которые впоследствии используются в общих интересах: на финансирование целевых программ, социальную поддержку, и т.д.

Задача уголовного закона - чисто охранительная. Уголовное право призвано защищать от посягательств правоотношения, установленные другими нормативными актами.

Ни в коем случае уголовный закон не может рассматриваться как источник удовлетворения потребностей государства в деньгах, рабочей силе и т.д.

Уголовная ответственность должна применяться лишь в исключительных случаях, когда опасность совершенного деяния для охраняемых отношений чрезвычайно серьезна. Массовое применение репрессий, рост налоговой преступности являются чрезвычайно тревожным фактором. Когда все больше и больше людей решаются на серьезное нарушение закона, значит, в самом законе имеются серьезные изъяны, и он не отвечает нуждам населения.

Налогообложение является отражением баланса интересов между государством и налогоплательщиками (населением). Если собираемость налогов низка, баланс сдвинут в

сторону государства, поскольку это свидетельствует о незаинтересованности населения в уплате налогов. Их воспринимают как постороннее вмешательство, безвозмездное отчуждение собственности, которое ничем не компенсируется и не влечет никакой отдачи. Естественно, что рост общего числа недоимок сопровождается ростом налоговой преступности. И здесь крайне важно удержаться от широкого применения уголовной репрессии.

Несовершенство налоговой системы ставит перед людьми выбор: или действовать, допуская возможность нарушения закона и принимая риск ответственности, или вообще отказаться от какой-либо деятельности.

Большинство налогоплательщиков время от времени совершают деяния, которые соответствуют признакам преступления. Обычно на это их побуждает убыток, который они получают при точном выполнении установленных предписаний. Перед ними постоянно стоит вопрос: перевешивают ли негативные последствия в виде наложения санкций за отдельные нарушения пользу от осуществления деятельности в целом.

Уголовные санкции носят крайне суровый характер. Угроза их применения способна кого угодно заставить отказаться от намерения предпринять что-либо. Субъекты будут остерегаться вступать в отношения, влекущие налоговую обязанность. Это будет подрыв самих основ налогового права, а уголовное право, таким образом, превратится в свою противоположность. Оно будет не защищать, а разрушать. Вот почему привлечение к ответственности за налоговые преступления и наложение санкций за них должно осуществляться крайне взвешенно.

Рост налоговой преступности должен подавляться в первую очередь совершенствованием налогового законодательства, а не репрессивными мерами.

ГЛАВА VIII. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В АЗЕРБАЙДЖАНЕ

Налоговый контроль и его формы

Важно подчеркнуть, что налогово-контрольное производство, как вид контрольного производства, воздействует на остальные формы деятельности учреждений, организаций и их должностных лиц в качестве организующего и корректирующего начала. Под налоговым производством понимается производство по исчислению и уплате налогов, которое является лишь одним из производств в налоговом процессе наряду с производством по применению мер ответственности за налоговые правонарушения и налогово-контрольным производством.

Налогово-контрольное производство – это системное образование, комплекс взаимосвязанных и взаимообусловленных процессуальных действий налоговых органов, которые образуют определенную совокупность налогово-контрольных процессуальных правоотношений, отличающихся предметной характеристикой и связанностью с соответствующими материальными налоговыми правоотношениями, вызывают потребность установления, доказывания, обоснования всех обстоятельств и фактических данных рассматриваемого юридического дела, а также обуславливают необходимость закрепления, официального оформления полученных контрольно-процессуальных результатов в соответствующих актах-документах.

Налогово-контрольное производство существует параллельно с производством по исчислению и уплате налога. Оно основывается на нескольких принципах, имеет несколько иных субъектов, процессуальные акты налогово-контрольного производства значительно отличаются от актов иных производств; сроки, порядок и иные признаки свидетельствуют о необходимости выделения налогово-контрольного производства в отдельное.

Налогово-контрольное производство можно представить, как совокупность следующих процедур:

- процедуры постановки, ведения и снятия с учета;
- процедуры проведения налоговых проверок и иных форм налогового контроля;
- процедуры, связанные с оформлением результатов различных форм налогового контроля и обжалования этих результатов.

Финансовый контроль как вид государственного контроля направлен на проверку расходования государственных средств, своевременности и полноты мобилизации государственных ресурсов, законности расходов и доходов всех звеньев финансовой системы, соблюдения правил учета и отчетности. В зависимости от органов, его осуществляющих, он подразделяется на государственный, внутрихозяйственный и аудит. Государственный финансовый контроль, в свою очередь, делится на общегосударственный и ведомственный.

Следовательно, налоговый контроль относится к общегосударственному финансовому контролю и может быть определен как регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет или внебюджетный фонд.

Налоговый контроль проводится налоговыми органами в целях обеспечения полного и своевременного взимания налогов. Налоговый контроль является единой системой контроля за учетом налогоплательщиков и объектов налогообложения, а также за соблюдением законодательства о налогах.

Налоговый контроль осуществляется соответствующими органами исполнительной власти в случаях и порядке, предусмотренном Налоговым Кодексом и Таможенным кодексом Азербайджанской Республики. Контроль за подсчетом в соответствии с законодательством, полной и своевременной уплатой местных налогов (муниципальных налогов) осуществляется органами налоговой службы муниципалитетов

Налоговый контроль осуществляют налоговые органы и таможенные органы и их должностные лица в пределах своей компетенции в соответствии с Налоговым Кодексом, Таможенным кодексом и иными законодательными актами Азербайджанской Республики.

Налоговые органы осуществляют налоговый контроль посредством учета налогоплательщиков и объектов налогообложения, проверки, анализа связанной информации, данных учета и отчетности, опроса, или сбора информации о деятельности данных объектов налогоплательщиков и других лиц, осмотра помещений (территорий), используемых для извлечения дохода и в других формах, установленных Налоговым Кодексом.

Учет налогоплательщиков

В целях обеспечения осуществления налогового контроля являющиеся налогоплательщиками юридические лица ставятся на учет в налоговых органах по месту нахождения (юридическому адресу, записанному в документах о государственной регистрации), в месте получения дохода из азербайджанского источника, если налогооблагаемый доход состоит из азербайджанского источника и нерезидентов, которые не облагаются налогом в месте выплаты этого дохода, а индивидуальные предприниматели и резиденты - физические лица, которые в соответствии с положениями Налогового Кодекса должны представлять декларацию, - по месту жительства, а частные нотариусы — по месту осуществления деятельности.

При государственной регистрации коммерческим юридическим лицам, юридическим лицам публичного права, а также представительств и филиалам иностранных коммерческих юридических лиц в соответствующем законодательстве порядке присваивается идентификационный номер налогоплательщика, и с этого момента они считаются поставленными на налоговый учет. Выданное при этом свидетельство о государственной регистрации в целях Налогового Кодекса считается свидетельством, подтверждающим постановку налогоплательщика на налоговый учет.

С учетом положений статьи 34.3-1 Налогового Кодекса, при наличии у налогоплательщика филиала, представительства или иного хозяйствующего субъекта (объекта), налогоплательщик ставится на налоговый учет, как по месту своего пребывания, так и по месту нахождения своего филиала, представительства или иного хозяйствующего субъекта (объекта).

Постановка налогоплательщика на учет по месту нахождения его филиала, представительства или иного хозяйствующего субъекта (объекта) осуществляется в порядке, установленном Налоговым Кодексом, и об этом налогоплательщику выдается справка.

Указанные в статье 13.2.39.3 Налогового Кодекса филиалы, структурные подразделения или иные обособленные подразделения осуществляющих предпринимательскую деятельность юридических лиц, а также филиалы и постоянные представительства нерезидентов, образованные в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики, ставятся отдельно на учет и им присваивается ИНН.

Подразделения, находящиеся вне места расположения бюджетных и некоммерческих организаций Азербайджанской Республики и создаваемые в целях осуществления их функций, могут ставиться отдельно на учет и им может присваиваться ИНН.

Постановка на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика юридического лица или физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (далее — индивидуального предпринимателя), осуществляется независимо от наличия обстоятельств, которыми Налоговый Кодекс обуславливает обязанность по уплате налога.

Дипломатические и консульские представительства зарубежных стран, действующие на территории Азербайджанской Республики, а также представительства международных организаций могут быть приняты на учет в налоговом органе.

Иностранцы и лица без гражданства, желающие осуществлять предпринимательскую деятельность в качестве физических лиц без образования юридического лица, ставятся на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщика на основании удостоверения, выданного соответствующим органом исполнительной власти.

Для постановки на учет в налоговых органах налогоплательщики (за исключением коммерческих юридических лиц, юридических лиц публичного права, а также представительств и филиалов иностранных коммерческих юридических лиц) подают заявление в налоговый орган по месту нахождения или по месту жительства. Заявление в налоговый орган подается в течение 30 дней со дня государственной регистрации некоммерческого юридического лица, а при осуществлении предпринимательской деятельности в Азербайджанской Республике посредством филиала и представительства — в течение 30 дней со дня создания филиала или представительства.

Соответствующий орган исполнительной власти, осуществляющий государственную регистрацию, вместе с регистрационными документами выдает лицам, указанным в абзаце первом настоящей статьи, справку о дате выдачи этих документов.

Постановка на учет постоянного представительства осуществляется в порядке, установленном для юридических лиц Азербайджанской Республики.

Физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, обязано подать в налоговый орган заявление до дня начала предпринимательской деятельности.

Физические лица, имеющие доход, налогообложение которого в источнике выплаты не предусматривается (удержание которого невозможно), или имеющие доход от роялти, либо физические лица-резиденты, получающие доход за пределами Азербайджанской Республики, обязаны подать заявление в налоговый орган не позднее дня возникновения права на получение дохода.

В случае, предусмотренном статьей 33.3. Налогового Кодекса, налоговый орган в течение 5 дней уведомляет индивидуального предпринимателя о постановке его на налоговый учет.

При возникновении у налогоплательщика затруднений, связанных с определением места постановки на налоговый учет, решение на основе представленных им данных принимается вышестоящим налоговым органом.

Централизованный учет налогоплательщиков, указанных в статье 33.7.1 Налогового Кодекса, ведется органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти.

Следующие налогоплательщики ставятся на учет в централизованном порядке:

- субъекты естественных монополий;
- предприятия специального налогового режима;
- налогоплательщики, отвечающие одному из следующих требований:
- среднесписочная численность работников составляет 251 человек и более;
- среднегодовая остаточная стоимость основных средств на балансе превышает 5000000

манатов.

Выдача идентификационных номеров налогоплательщикам, указанным в статье 33.7.1 Налогового Кодекса, осуществляется в соответствии с Налоговым Кодексом.

Если лица, взятые на налоговый учет по месту нахождения, в дальнейшем были отнесены к налогоплательщикам, указанным в статье 33.7.1.3 Налогового Кодекса, или к предприятиям со специальным налоговым режимом, то они берутся на централизованный учет с прежними идентификационными номерами.

Налоговый учет взятых на централизованный учет налогоплательщиков, указанных в статье 33.7.1.3 Налогового Кодекса, и филиалов, представительств или других хозяйственных субъектов (объектов) предприятий со специальным налоговым режимом, осуществляется в порядке, установленном Налоговым Кодексом.

Юридические лица, взятые на налоговый учет по месту нахождения, в течение 15 дней со дня функционирования по специальному налоговому режиму обязаны обратиться с заявлением для постановки на централизованный учет в соответствующий налоговый орган.

Взятие на централизованный переучет или снятие с централизованного учета предприятий, функционирующих в специальном налоговом режиме, должно производиться в течение 15 дней со дня их обращения с заявлением в соответствующий налоговый орган, ведущий их

централизованный учет, о начале их деятельности в специальном налоговом режиме или прекращении данной деятельности.

Решение о снятии предприятий, отнесенных к налогоплательщикам, указанным в статье 33.7.1.3 Налогового Кодекса, с учета по месту их нахождения и постановки на переучет в централизованном порядке или снятии с централизованного учета принимается органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, до 15 мая каждого года.

Взятие предприятий, отнесенных к налогоплательщикам, указанным в статье 33.7.1.3 Налогового Кодекса, на централизованный учет осуществляется в январе года, следующего после налогового года, в котором было принято решение о взятии их на централизованный учет.

Орган (структура), установленный соответствующим органом исполнительной власти, представляет информацию о налогоплательщиках, указанных в статье 33.7.1.3 Налогового Кодекса и снятых с учета по месту нахождения и взятых на централизованный переучет или снятых с централизованного учета, и предприятиях со специальным налоговым режимом по форме, согласованной с органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, ежегодно до 15 июня в орган (структуру), установленный соответствующим органом исполнительной власти.

Правила постановки на учет подразделений резидента иностранного государства, осуществляющего деятельность в Азербайджанской Республике без создания постоянного представительства на основе международных договоров с участием Азербайджанской Республики об избежании двойного налогообложения, а также юридического лица, в соответствии со статьей

Налогового Кодекса признаваемого резидентом по месту управления, осуществляются в следующем порядке:

- Подразделения, не образующие постоянное представительство в Азербайджанской Республике, в течение 30 дней с начала деятельности в Азербайджанской Республике, а иностранные юридические лица, признанные резидентами по месту управления, в течение 30 дней со времени признания резидентами по месту управления в соответствии с Налоговым кодексом Азербайджанской Республики или положениями международных договоров об избежании двойного налогообложения, к которым присоединилась Азербайджанская Республика, обязаны представить заявление в налоговые органы по месту нахождения.

Заявление о постановке на учет подразделений, не образующих постоянное представительство в Азербайджанской Республике, а также иностранных юридических лиц, признаваемых резидентами по месту управления, должно быть подписано иностранным юридическим лицом или его уполномоченным лицом.

Для постановки на учет в налоговых органах подразделений, не образующих постоянное представительство в Азербайджанской Республике, а также иностранных юридических лиц, признаны резидентами по месту управления, не требуется никаких других документов и сведений, кроме указанных в статье 33.8 Налогового Кодекса.

К заявлению, подаваемому о постановке на учет подразделения резидента иностранного государства, не образующего постоянного представительства в Азербайджанской Республике, прилагается следующее:

- документ о регистрации в государстве, в котором иностранное юридическое лицо прошло регистрацию (инкорпорация), и выписка из торгового реестра, которая включает и информацию о физических лицах, прямо или косвенно имеющих долю в уставном капитале иностранного юридического лица, являющегося его учредителем (учредителями);
- решение компетентного органа резидента иностранного государства о создании подразделения, не образующего постоянное представительство в Азербайджанской Республике;
- учредительные документы;
- документ о резидентстве, утвержденный налоговым органом;
- документ, подтверждающий юридический адрес в Азербайджанской Республике (договор аренды, подтверждающий право собственности или другие документы);

- копия документа, удостоверяющего личность руководителя (учредителя) подразделения;
- информация о подразделениях, не образующих постоянного представительства в Азербайджанской Республике, и источниках дохода по форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

К заявлению о постановке на учет, подаваемому иностранным юридическим лицом, признаваемым резидентом по месту управления, прилагается следующее:

- документ о регистрации в государстве, в котором прошло регистрацию (инкорпорация), и выписка из торгового реестра, которая включает и информацию о физических лицах, прямо или косвенно имеющих долю в уставном капитале иностранного юридического лица, являющегося его учредителем (учредителями);
- учредительные документы;
- документ, подтверждающий юридический адрес в Азербайджанской Республике (договор аренды, подтверждающий право собственности или другие документы);
- копия документа, удостоверяющего личность руководителя (учредителя) юридического лица;
- информация о структурах, которые находятся в Азербайджанской Республике и других странах под непосредственным или косвенным контролем, и источниках дохода по форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

Документы, указанные в статьях 33.8.4.1—33.8.4.4, 33.8.5.1 и 33.8.5.2, легализуются соответствующим органом исполнительной власти или представительствами Азербайджанской Республики в иностранных государствах (консульскими управлениями других государств, представляющие интересы Азербайджанской Республики).

Документы, указанные в статьях 33.8.4 и 33.8.5, прилагаются к заявлению вместе с переводом на азербайджанский язык, удостоверенным в нотариальном порядке.

Снятие с налогового учета и аннулирование ИНН подразделения резидента иностранного государства, осуществляющего деятельность в Азербайджанской Республике, не образуя постоянного представительства, осуществляется в следующих случаях:

- при ликвидации лица, являющегося резидентом иностранного государства, или подразделения, не образующего постоянного представительства;
- если деятельность подразделения, не образующего постоянного представительства, образует постоянное представительство.

Снятие с налогового учета и аннулирование ИНН иностранного юридического лица, признаваемого резидентом по месту управления, осуществляется в следующих случаях:

- при ликвидации иностранного юридического лица, признаваемого резидентом по месту управления, в государстве, в котором оно прошло регистрацию (инкорпорацию);
- при изменении резидентства иностранного юридического лица, признаваемого резидентом по месту управления.

Учет плательщиков местных (муниципальных) налогов ведется муниципальным налоговым органом.

Налоговый орган в соответствии с Налоговым Кодексом уведомляет в электронной форме в течение одного рабочего дня после взятия на учет налогоплательщика орган (структуру), определенный соответствующим органом исполнительной власти.

Правила постановки на учет, переучета и снятия с учета

Для постановки на учет в налоговом органе налогоплательщиком (за исключением коммерческих юридических лиц, юридических лиц публичного права, а также представительств и филиалов иностранных коммерческих юридических лиц) подается заявление.

При подаче заявления о постановке на учет налогоплательщики — юридические лица, их филиалы и представительства (за исключением коммерческих юридических лиц, юридических лиц публичного права, а также представительств и филиалов иностранных коммерческих юридических лиц) одновременно с заявлением представляют в одном экземпляре копии и сведения о месте нахождения (адрес) заверенных в установленном порядке свидетельства о государственной регистрации, устава (или положения), документов, подтверждающих назначение

руководителя и адрес юридического лица, а также документ, удостоверяющий личность руководителя.

Юридические лица, являющиеся налогоплательщиками (за исключением коммерческих юридических лиц, юридических лиц публичного права, а также представительств и филиалов иностранных коммерческих юридических лиц), ставятся на учет после присвоения ИНН их вышестоящим организациям.

Заявление заполняется налогоплательщиком или его полномочным представителем. Налогоплательщик (его руководитель) несет ответственность за достоверность указанного в заявлении.

При подаче заявления о постановке на учет налогоплательщик - индивидуальный предприниматель одновременно с заявлением представляет копию документа, удостоверяющего его личность.

При постановке на учет налогоплательщиков - физических лиц в их персональные данные включаются: фамилия, имя, отчество, дата и место рождения, пол, адрес места жительства, данные документа, удостоверяющего личность, сведения о гражданстве.

Форма заявления о постановке на учет утверждается соответствующим органом исполнительной власти.

Постановка физических лиц на налоговый учет в налоговых органах производится в электронном и (или) в бумажном формате. Правила постановки их на учет, переучета и снятия с учета устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

Налоговый орган осуществляет постановку налогоплательщика на учет в течение 1 дня со дня поступления заявления о постановке на налоговый учет и других документов, указанных в настоящей статье, и в тот же срок направляет в электронной форме свидетельство налогоплательщику соответствующее свидетельство (за исключением постановки физических лиц на налоговый учет в электронном формате). Постановка физических лиц на налоговый учет в электронном формате производится незамедлительно, и соответствующее свидетельство направляется им в режиме реального времени на отдельно созданный для них электронный адрес. Свидетельство, являющееся основным документом, подтверждающим, что налогоплательщик находится на учете, выдается налогоплательщику единовременно и хранится у него. Если свидетельство утеряно или пришло в негодное состояние, по обращению налогоплательщика выдается новый экземпляр свидетельства. При этом на выданном экземпляре производится запись о том, что он является новым экземпляром свидетельства.

Форма свидетельства о постановке на учет налогоплательщика утверждается соответствующим органом исполнительной власти.

В случае если в заявлении налогоплательщиком указана выдача свидетельства и на бумажном носителе, то соответствующее свидетельство выдается и на бумажном носителе.

При изменении места нахождения и места жительства налогоплательщик обязан подать заявление в налоговый орган в 40-дневный срок со дня такого изменения. Переучет (снятие с учета в прежнем налоговом органе и постановка на учет в новом) налогоплательщика производится налоговым органом, в котором налогоплательщик состоял на налоговом учете, в течение 15 дней после подачи налогоплательщиком заявления об изменении места своего нахождения или места жительства.

В случае какого-либо изменения в сведениях в форме заявления, поданного налогоплательщиком для постановки на учет в налоговом органе, или в учредительных документах, он обязан в 40-дневный срок со дня изменения сообщить об этом в налоговый орган.

Если налогоплательщик является одним хозяйствующим субъектом (объектом) и данный субъект (объект) находится за пределами местонахождения налогоплательщика, то налогоплательщик перерегистрируется по адресу этого хозяйствующего субъекта (объекта). Если налогоплательщик является двумя хозяйствующими субъектами (объектами), то данный налогоплательщик перерегистрируется по адресу центра экономических интересов.

Порядок перерегистрации налогоплательщика по хозяйствующему субъекту (объекту) определяется органом (структурой), определяемым соответствующим органом исполнительной

власти. Положения настоящей статьи не распространяются на налогоплательщиков, зарегистрированных централизованно.

В случаях ликвидации или реорганизации юридического лица, ликвидации юридическим лицом своего филиала или представительства, прекращения деятельности через представительство, прекращения деятельности индивидуального предпринимателя снятие с учета производится на основе обращения налогоплательщика с учетом сроков, указанных в статье Налогового Кодекса.

Постановка на учет, переучет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

Каждому налогоплательщику по всем видам налогов, в том числе по платежам, связанным с перемещением товаров через таможенную границу Азербайджанской Республики, присваивается единый на всей территории Азербайджанской Республики идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).

Налоговый орган указывает идентификационный номер налогоплательщика во всех направляемых ему уведомлениях.

Налогоплательщики обязаны указать ИНН в финансовом, статистическом отчетах, налоговых расчетах, декларациях, хозяйственных договорах, счетах-фактурах, накладных, чеках контрольно-кассовых аппаратов, письмах, а также в таможенных, банковских и во всех других платежных документах.

Если ИНН не указан в каком-либо платежном, банковском и таможенном документе налогоплательщиков, принятие этих документов для исполнения соответствующими банковскими учреждениями, налоговыми и таможенными органами не допускается.

Изменения в учетных данных налогоплательщиков проводятся на основании заявлений, представляемые ими по форме, утвержденной соответствующим органом исполнительной власти. Если во время меры налогового контроля будет получена информация, отличная от учетных данных налогоплательщика, то налогоплательщик уведомляется об этом. Если в течение 5 рабочих дней после направления уведомления налогоплательщик не представит заявления относительно изменений, то изменения в учетные данные вносятся налоговым органом с информированием об этом налогоплательщика в течение 3 рабочих дней.

Снятие с учета физического лица, являющегося налогоплательщиком, возможно в следующих случаях:

- прекращения деятельности;
- в случае признания судом скончавшимся, без вести пропавшим или недееспособным в порядке, определенном законодательством;
- смерти.

При снятии налогоплательщика с учета свидетельство, подтверждающее его принятие на учет, сдается в налоговый орган. Налоговый орган информирует банковское учреждение о признании свидетельства-дубликата недействительным.

Ведение единого государственного реестра налогоплательщиков

Соответствующий орган исполнительной власти на основе учетных данных ведет единый государственный реестр налогоплательщиков в соответствии с Налоговым Кодексом.

Налогоплательщики, при внесении в единый государственный реестр, используют данные заявления о постановке на учет, которое они представили в налоговый орган. Единый государственный реестр ведется в форме бумажной записи и (или) электронной записи.

Ведение единого государственного реестра налогоплательщиков состоит из следующего:

- ведения журнала реестра налогоплательщиков в хронологическом порядке;
- ведения журнала реестра ликвидированных налогоплательщиков;
- ведение уточнений в связи с изменениями в данных реестра налогоплательщиков, поставленных на учет;
- выдача соответствующих сведений налогоплательщикам, поставленным на учет.

Соответствующий орган исполнительной власти обеспечивает ведение банка данных единого государственного реестра налогоплательщиков, его целостность и защиту, предоставляет выписки из единого государственного реестра налогоплательщиков (за исключением сведений

об учредителях (участниках) коммерческих юридических лиц и их долях в уставном капитале) в ответ на официальные запросы в порядке, установленном Налоговым Кодексом.

Сведения о налогоплательщике с момента его постановки на учет являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом.

Организации — налоговые агенты, не поставленные на учет в качестве налогоплательщиков, встают на учет в налоговых органах по месту своего нахождения в порядке, предусмотренном настоящей главой.

Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков

Юридические лица, а также представительства и филиалы иностранных коммерческих юридических лиц, государственная регистрация которых осуществляется налоговыми органами, подают в налоговый орган заявление для открытия счета в банковском учреждении вместе с заявлением о проведении государственной регистрации или в любое время после регистрации, а иные налогоплательщики — после получения свидетельства о постановке на учет.

Налоговый орган на основании этого заявления не позднее 2 дней выдает налогоплательщику свидетельство-дубликат. Число свидетельств-дубликатов, выдаваемых налогоплательщику, не ограничивается и каждый из них нумеруется. Свидетельство-дубликат в целях открытия банковского счета выдается налогоплательщику в установленный настоящей статьей срок, в случае если он не имеет задолженность по налогам в бюджет, процентам и финансовым санкциям. Форма заявления, подаваемого налогоплательщиком для того, чтобы получить свидетельство-дубликат, и свидетельства-дубликата утверждается соответствующим органом исполнительной власти.

После выдачи налогоплательщику свидетельства-дубликата, предусмотренного первым абзацем настоящей статьи, налоговый орган в течение 1 дня отправляет соответствующему органу исполнительной власти сведения посредством электронных и (или) бумажных носителей в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

Банки открывают банковские счета юридическим лицам, их филиалам и представительствам, индивидуальным предпринимателям лишь после представления ими свидетельства-дубликата, выдаваемого налоговым органом (за исключением случаев открытия нерезиденту счетов, не связанных с предпринимательской деятельностью).

При открытии счета или оказании финансовых услуг юридическим и физическим лицам банки обеспечивают соблюдение требований нормативных правовых актов Азербайджанской Республики, а также международных договоров, стороной которых выступает Азербайджанская Республика, предусматривающих обмен налоговыми и финансовыми данными.

Если свидетельство-дубликат в течение 10 дней со дня получения не использовалось для открытия счета, оно признается утратившим силу.

Свидетельство-дубликат состоит из двух частей. Одна его часть остается в банке, в котором налогоплательщик открыл счет, а часть, называемую «извещением», банковское учреждение после совершения соответствующих отметок направляет в выдавший его налоговый орган.

После получения от банковского учреждения извещения, указанного в настоящей статье, налоговый орган вносит указанные в извещении сведения в данные налогового учета и в течение 1 дня отправляет эти сведения соответствующему органу исполнительной власти посредством электронных и (или) бумажных носителей.

По свидетельству-дубликату открыть счет можно лишь в указанном в нем банке (филиале банка).

Если в течение 10 дней часть «извещение» свидетельства-дубликата не возвращено банковским учреждением, налоговый орган уточняет причину этого с налогоплательщиком и соответствующим банковским учреждением. Если свидетельство-дубликат в течение 10 дней не использовалось, выданное налогоплательщику свидетельство-дубликат отзывается и на основании полученной из банка официальной информации о том, что счет не был открыт, вносится соответствующая запись в учетных данных налогоплательщика о признании его недействительным.

Налоговые проверки и налоговый мониторинг в финансовых институтах

Проверки, проводимые налоговыми органами, могут быть камеральными или выездными.

При проведении налоговых проверок налоговые органы и их должностные лица обязаны выяснять все обстоятельства, имеющие значение для принятия верного решения, в том числе обстоятельства, выгодные для налогоплательщика.

Если иное не установлено Налоговым Кодексом налоговая проверка может охватывать деятельность налогоплательщика не более чем за 3 последних календарных года по налогам на прибыль, доходы, по имущественному и земельному налогу, по другим налогам - деятельность налогоплательщика не более чем за 3 последних года, включая год проведения этой проверки.

Если при проведении налоговых проверок у налоговых органов возникает документально подтвержденная необходимость получения относящейся к предмету проверки информации о деятельности налогоплательщика, связанной с третьими лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика. Для таких действий необходимо мотивированное решение налогового органа.

При этом лицо, которому направлено требование, или его уполномоченный представитель обязаны утвердить соответствующие документы или сведения и представить их в налоговый орган в течение 10 рабочих дней с даты получения требования.

Запрещается проведение налоговыми органами выездных налоговых проверок по налогам, уплаченным или подлежащим уплате налогоплательщиком за уже проверенный налоговым органом налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в случаях, предусмотренных статьей 38.3 Налогового Кодекса.

Налогоплательщики имеют право обращаться в суд по налоговым проверкам, проводившимся налоговыми органами.

С целью обеспечения соблюдения требований международных договоров, стороной которых выступает Азербайджанская Республика, предусматривающих обмен налоговыми и финансовыми данными, налоговый орган может проводить в финансовых институтах налоговый мониторинг.

Ведение налогового мониторинга в финансовых институтах, оформление результатов, требование документов и принятие решений по результатам рассмотрения материалов, в том числе применение финансовой санкции осуществляются в порядке, предусмотренном в статьях 36-49 Налогового Кодекса.

Камеральная налоговая проверка

Камеральная налоговая проверка проводится налоговым органом без выезда на место на основе отражающих исчисление и уплату налогов и находящихся в налоговом органе документов и сведений из достоверного источника о деятельности налогоплательщика.

Камеральная налоговая проверка проводится в течение 30 рабочих дней со дня представления налогоплательщиком налоговому органу налоговой декларации, предусмотренной в статье 72 Налогового Кодекса. По истечении данного срока по этой декларации, а также по уточненной декларации, поданной по уведомлению, указанному в статье 37.2-1 Налогового Кодекса, не может проводиться новая камеральная налоговая проверка.

При обнаружении налоговым органом после завершения камеральной налоговой проверки дополнительного документа или другого сведения с известным источником для исчисления налога, в течение 5 рабочих дней налогоплательщику отправляется уведомление о представлении в течение 10 рабочих дней уточненного отчета, предусмотренного в статье 72.5 Налогового Кодекса.

При обнаружении разночтения или ошибки в сведениях, содержащихся в связанных с декларацией документах, представленных налогоплательщиком для проведения камеральной проверки, налоговый орган требует от налогоплательщика дополнительные сведения, документы и объяснения.

При обнаружении в результате камеральной проверки неправильного подсчета в налоговой декларации налогов (занижения или завышения налоговой суммы) налоговый орган в течение 5 рабочих дней отправляет налогоплательщику решение налогового органа о подсчете налогов по форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти. В решении налогового органа должны быть указаны причины подсчета и право налогоплательщика на обжалование в соответствии со статьей 62 Налогового Кодекса

В случаях, указанных в части первой настоящей статьи, и (или) в случае, если налоговая декларация, документы и сведения, необходимые для проведения камеральной проверки, не были представлены без уважительной причины, налоговый орган вправе начислить налоги в соответствии со статьей 67 Налогового Кодекса.

До периода поступления от налогоплательщика обращения о проведении на основе статьи 15.1.13 Налогового Кодекса нового наблюдения хронометражным методом (за исключением случаев приостановления налогоплательщиком в порядке, установленном Налоговым Кодексом, своей деятельности, проведения выездной налоговой проверки, охватывающей период проведения хронометража) основанием для подсчета налогов могут быть взяты результаты последнего наблюдения хронометражным методом.

Если во время камеральной налоговой проверки налоговым органом не будут соблюдены правила, установленные статьями 37.3 и 37.4 Налогового Кодекса, налогоплательщик при проведении выездной налоговой проверки имеет право по предложению налогового органа в течение 30 дней исправить (устранить) ошибки (в том числе неправильное исчисление сумм налогов, занижение сумм налогов и прочие), допущенные и могущие быть установленными при камеральной проверке до проведения данной проверки, и до окончания указанного срока налогоплательщик не несет ответственности (за исключением уплаты процентов) за допущенные им нарушения законодательства о налогах.

Выездная налоговая проверка

Выездная налоговая проверка, в том числе электронный аудит проводится на основании решения налогового органа.

Выездная налоговая проверка может быть очередной и внеочередной.

При проведении очередной выездной налоговой проверки налоговый орган не позднее 15 дней до начала налоговой проверки направляет письменное уведомление налогоплательщику.

В уведомлении, направляемом налогоплательщику, должны быть указаны основание и дата налоговой проверки, а также права и обязанности налогоплательщика и налоговых органов.

Очередная выездная налоговая проверка проводится не чаще одного раза в течение календарного года. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более 30 дней. В исключительных случаях срок выездной налоговой проверки может быть продлен до 90 дней по решению вышестоящего налогового органа.

На основании мотивированного решения вышестоящего налогового органа срок составления акта по результатам выездной налоговой проверки может быть продлен на срок не более 30 дней в нижеуказанных случаях:

- при проведении исследования предметов, изъятых в виде образцов, экспертизы во время выездной налоговой проверки или для получения заключения специалиста с использованием различных областей знания;
- при нарушении лицами, отправляющими ответы, сроков дачи ответов на запросы, отправленные налоговыми органами в связи с выездной налоговой проверкой.

Внеочередная налоговая проверка может проводиться налоговыми органами в следующих случаях:

- при непредставлении в установленный срок документов налоговой отчетности, необходимых для исчисления и уплаты налогов, и непредставлении этих документов и после предупреждения об этом налоговым органом;

- при выявлении неточных и (или) искаженных сведений в акте, составленном по результатам налоговой проверки.

При отнесении излишне уплаченных по НДС налога, процента и финансовой санкции в счет уплаты других налогов, процентов и финансовых санкций или в счет выплат по последующим обязательствам. В этом случае внеочередная налоговая проверка может быть проведена только по облагаемым НДС операциям налогоплательщика:

- при поступлении от налогоплательщика заявления о возврате излишне уплаченных налогов, процентов и финансовых санкций;

- при обнаружении на основе каких-либо полученных налоговым органом сведений из известного источника признаков сокрытия (занижения) налогоплательщиком своих доходов или объекта налогообложения;

- при наличии в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством соответствующего решения суда или правоохранительных органов о проведении налоговых проверок;

- в случае непредставления документов, указанных в статье 42.4 Налогового Кодекса, в указанный в настоящей статье срок или предоставления недостоверных, либо искаженных сведений;

- при наличии обращения о ликвидации, реорганизации являющегося налогоплательщиком юридического лица или прекращении предпринимательской деятельности физического лица без образования юридического лица;

- в случае, если налогоплательщик является рискованным налогоплательщиком; в случае, если налогоплательщики, не согласные с результатами налоговой проверки, письменно требуют проведения внеочередной выездной налоговой проверки. В этом случае внеочередная выездная налоговая проверка не может быть проведена должностными лицами налоговых органов, проводившими предыдущую проверку.

Выездная налоговая проверка проводится в рабочий день и в рабочее время налогоплательщика.

Инвентаризация во время выездной налоговой проверки проводится по мотивированному решению налогового органа в нижеуказанных случаях:

- если во время налоговой проверки у налогоплательщика выявлено, что налогоплательщик преднамеренно не вел отчетных документов;

- если во время последней налоговой проверки у налогоплательщика было выявлено, что налогоплательщик не вел отчетных документов в соответствии с установленными законодательством правилами, и после связанного с этим предупреждения налогового органа допущенные неточности не были устранены, а отчет не велся в соответствии с установленными правилами;

- если во время выездной налоговой проверки у налогоплательщика были обнаружены немаркированные товары, подлежащие маркировке акцизными марками, товары, подлежащие обязательной маркировке, но не маркированные, а также подлежащие обязательной маркировке, но не маркированные литература (на бумажном и электронном носителях), аудио- и видеоматериалы, товары и изделия религиозного назначения и другие информационные материалы религиозного содержания;

- при проведении проверки у налогоплательщика правильности исчисления и уплаты налога на имущество.

Правила проведения инвентаризации во время выездной налоговой проверки устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

На основании мотивированного решения принявшего решение о проверке налогового органа очередная или внеочередная выездная налоговая проверка приостанавливается (откладывается) в следующих случаях, но не более чем на 9 месяцев:

- если при проведении в отношении налогоплательщика выездной налоговой проверки лицо отсутствует по адресу, зарегистрированному в налоговых органах, или установление и нахождение места пребывания лица невозможно по иным причинам - до установления места пребывания данного лица;

- при временной нетрудоспособности руководителя налогоплательщика (замещающего его лица или лица, ответственного по налоговым или финансовым вопросам) или индивидуального предпринимателя - до полного восстановления трудоспособности;
- в случае приглашения специалиста или проведении экспертизы по инициативе налогового органа - до представления проверке заключения специалиста или эксперта;
- при получении из зарубежной страны документов, необходимых для объективного и полного проведения выездной налоговой проверки, в том числе ответа на запрос налогового органа - до получения ответа из зарубежной страны;
- в случаях, установленных статьей 43.11 Налогового Кодекса - до вступления в законную силу принятого судом решения.

Правила проведения электронного аудита устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

Оформление результатов выездной налоговой проверки

По результатам выездной налоговой проверки полномочными должностными лицами налоговых органов в установленной форме составляется акт налоговой проверки, который подписывается указанными лицами и руководителем (лицом, его заменяющим) проверяемого налогоплательщика или индивидуальным предпринимателем. Налогоплательщик может внести в акт проверки свои замечания, отказаться подписать акт, о чем делается соответствующая запись в акте.

В акте налоговой проверки должны быть указаны выявленные в ходе проверки и документально подтвержденные случаи нарушения законодательства о налогах и конкретные статьи Налогового Кодекса и иных законов, предусматривающие ответственность за такие нарушения, или отсутствие случаев нарушения законодательства о налогах.

Форма акта налоговой проверки и требования к его составлению определяются соответствующим органом исполнительной власти.

Один экземпляр акта налоговой проверки передается или направляется налогоплательщику (его полномочному представителю) способом, подтверждающим дату передачи, не позднее 5 дней после даты составления акта.

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с актом налоговой проверки или с какой-либо его частью в 30-дневный срок со дня вручения ему акта налоговой проверки в письменном виде объяснить соответствующему налоговому органу причины неподписания акта либо в письменном же виде заявить возражение по акту в целом или по отдельным его частям. При этом налогоплательщик вправе представить налоговому органу копии документов, подтверждающих обоснованность возражений или причины неподписания акта проверки, приложив их к письменному объяснению (возражению).

Руководитель налогового органа (его заместитель) не позднее 15 дней по истечении срока, установленного статьей 39.5 Налогового Кодекса, рассматривает документы, изъятые у налогоплательщика в порядке, установленном Налоговым Кодексом, а также представленные налогоплательщиком, акт налоговой проверки, обстоятельства нарушения законодательства о налогах и вопрос об их устранении и применении соответствующих санкций (штрафов).

В случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя и (или) их представителей.

Налоговый орган заблаговременно извещает налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Если налогоплательщик, несмотря на заблаговременное извещение, не явился без уважительной причины, то материалы проверки, возражения, объяснения, другие документы и материалы, представленные налогоплательщиком, рассматриваются в его отсутствие.

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, непосредственно на территорию или в помещение (за исключением жилых помещений), используемые налогоплательщиком для осуществления предпринимательской деятельности, осуществляется по предъявлении указанными лицами служебных удостоверений и решения

руководителя налогового органа (его заместителя) о проведении выездной налоговой проверки у этого налогоплательщика или постановления суда.

Не допускается вхождение должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, в жилые здания (помещения) помимо воли или против воли проживающих там физических лиц.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих выездную налоговую проверку, на территорию или в помещение (за исключением жилых зданий (помещений), указанные в статье 40.1 Налогового Кодекса, составляется акт, подписываемый должностными лицами налогового органа, проводящими проверку, и налогоплательщиком. На основании этого акта налоговый орган имеет право определять налоговые суммы, которые должны быть уплачены, в порядке, предусмотренном статьей 67 Налогового Кодекса.

При отказе налогоплательщика подписать указанный акт, об этом в акте делается отметка. Копия составленного акта предоставляется налогоплательщику.

Незаконное воспрепятствование доступу должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих выездную налоговую проверку, на территорию или в помещение (за исключением жилых зданий (площадей), используемых налогоплательщиком для осуществления предпринимательской деятельности, признается нарушением законодательства о налогах и влечет ответственность в порядке, установленном законом.

Протокол осмотра

Нарушения, выявленные в ходе проведения осмотра территорий, зданий, транспортных средств, а также документов и вещей налогоплательщика в связи с мерами налогового контроля, оформляются протоколом и при этом используется фото- и (или) видеосъемка.

Результаты фото и (или) видеосъемки, установленной в статье 41.1 Налогового Кодекса, используются с целью доказательства случаев нарушения налогоплательщиком законодательства в рамках судебного или административного производства. Результаты фото и (или) видеосъемки могут быть раскрыты третьим лицам только с письменного согласия налогоплательщика.

Истребование документов

С уведомлением, отправленным налогоплательщику в соответствии со статьей 38.1 Налогового Кодекса, должностное лицо налогового органа, проводящее выездную налоговую проверку, вправе в порядке, установленном Налоговым Кодексом, истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы, а также электронные файлы.

Лицо, которому направлено требование о предоставлении документов или электронных файлов, обязано представить их налоговому органу в течение 15 рабочих дней.

Лицо, к которому во время проведения мер оперативного налогового контроля обращено требование о предоставлении документов или электронных файлов, обязано представить эти документы или электронные файлы в течение 1 рабочего дня.

Документы представляются в виде надлежащим образом заверенных копий.

В случае непредставления налогоплательщиком должностному лицу налогового органа, непосредственно проводящему налоговую проверку, истребованных документов в срок, указанный в абзаце втором статьи 42.1 Налогового Кодекса, или сообщения налогоплательщиком об отсутствии у него указанных документов или электронных файлов составляется акт, подписываемый должностными лицами налогового органа, проводящими проверку, и налогоплательщиком. При отказе налогоплательщика подписать указанный акт, об этом в акте делается отметка. Копия составленного акта предоставляется налогоплательщику. В случае невозможности получения во время выездной налоговой проверки истребованных документов или их копий из других источников, на основании указанного акта налоговый орган вправе определить подлежащие уплате суммы налогов в порядке, предусмотренном статьей 67 Налогового Кодекса.

Отказ налогоплательщика от предоставления налоговому органу истребованных и необходимых для выездной налоговой проверки документов или электронных файлов или

непредставление их в срок, установленный статьей 42.1 Налогового Кодекса, влечет ответственность в порядке, установленном законом. При отказе представить документы или электронные файлы в порядке, указанном в настоящей статье, должностное лицо налогового органа, проводящее выездную налоговую проверку, производит изъятие документов в порядке, предусмотренном статьей 43 Налогового Кодекса.

Документы, необходимые для проведения налогового контроля и исполнения запросов, поступивших согласно международным договорам, к которым присоединилась Азербайджанская Республика, или заверенные в надлежащем порядке их копии на основании запроса налогового органа должны быть представлены в течение 10 рабочих дней.

Изъятие документов и предметов в качестве образцов

Изъятие документов и предметов в качестве образцов допускается при проведении выездной налоговой проверки и оперативного налогового контроля.

Если при проведении выездной налоговой проверки изучение представленных налогоплательщиком документов и предметов, относящихся к предмету проверки и необходимых для исчисления налогов, потребует дополнительного времени, а также при обнаружении в представленных документах фактов нарушения законодательства о налогах либо, если указанные нарушения непосредственно связаны с предметами, то должностное лицо налогового органа, непосредственно проводящее выездную налоговую проверку, вправе изъять представленные ему в соответствии со статьей 42 Налогового Кодекса документы и предметы в качестве образцов. Изъятие документов и предметов в качестве образцов, представленных налогоплательщиком должностному лицу налогового органа, непосредственно проводящему проверку, производится по мотивированному решению руководителя налогового органа (его заместителя).

Объем, количество, срок изъятия предметов в качестве образцов и порядок их исследования устанавливаются в соответствии с настоящей статьей Налогового Кодекса.

Предметы в качестве образцов во время выездной проверки изымаются для следующих целей:

- проверки соответствия стоимости товаров (работ, услуг), отнесенных к затратам, вычитаемым из дохода, их физическим и качественным показателям, виду, происхождению и другим показателям;
- проверки соответствия дохода, полученного от представления товаров (работ, услуг), и поставленного на учет, физическим и качественным показателям этих товаров (работ, услуг), виду, происхождению и другим показателям;
- определения рыночных цен товаров (работ, услуг);
- доказательства нарушения налогового законодательства, в том числе хранения, продажи и ввоза подакцизных товаров, не маркированных акцизной маркой или маркированных поддельной акцизной маркой, товаров, подлежащих обязательной маркировке, но не маркированных, а также подлежащих обязательной маркировке, но не маркированных литературы (на бумажном и электронном носителях), аудио - и видеоматериалов, товаров и изделий религиозного назначения и других информационных материалов религиозного содержания;
- другие случаи, необходимые для изъятия предметов в качестве образцов в целях доказательства нарушения налогового законодательства.

В случаях и целях, определенных статьей 43.2 Налогового Кодекса, должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, при изъятии предметов в качестве образцов при проведении выездной налоговой проверки в этот же день письменно информирует руководителя налогового органа или его заместителя.

Информация должностного лица налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку, обосновывающая изъятие предметов в качестве образцов, изучается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и лишь после этого принимается решение об изъятии предметов в качестве образцов.

Форма решения об изъятии предметов в качестве образцов при выездной налоговой проверке утверждается соответствующим органом исполнительной власти.

Предметы, изъятые в качестве образцов при выездной налоговой проверке, в зависимости от их особенностей упаковываются должностным лицом налогового органа, а в случае необходимости опечатываются проверяющим.

Размер, объем изъятия предметов в качестве образцов при проведении выездной налоговой проверки и другие условия в связи с изъятием определяются на основании стандартов и нормативов, действующих на территории Азербайджанской Республики.

Предметы, изъятые в качестве образцов, могут быть изъяты на срок не более 30 дней, учитывая время, необходимое для исследования этих предметов.

Хранение предметов, изъятых в качестве образцов, и их защита, изучение в организациях, созданных и осуществляющих деятельность в соответствии с законодательством, осуществляется за счет налогового органа.

В случае если предметы, изъятые в качестве образцов, не утратили потребительские свойства, эти предметы возвращаются налогоплательщику. А если предметы, изъятые в качестве образцов, утратили потребительские свойства, их стоимость возмещается налоговым органом.

Берутся заверенные налогоплательщиком копии документов.

Документы и предметы в качестве образцов изымаются в рабочее время (фактическое рабочее время).

Запрещается изъятие при выездной налоговой проверке не являющихся необходимыми для исчисления налогов документов и предметов в качестве образцов.

Изъятие документов и предметов в качестве образцов производится в присутствии лиц, у которых изымаются документы и предметы, и (или) их представителей, а также понятых. В необходимых случаях для участия в изъятии документов и предметов в качестве образцов может быть приглашен специалист.

Должностное лицо налогового органа до изъятия документов и предметов в качестве образцов представляет мотивированное решение руководителя налогового органа (его заместителя) об изъятии и разъясняет участвующим лицам их права и обязанности.

Об изъятии документов и предметов в качестве образцов составляется протокол с соблюдением требований статьи 48 Налогового Кодекса.

Копия протокола об изъятии документов и предметов в качестве образцов вручается лицу, у которого произведено изъятие. Об этом в протокол вносится запись, удостоверяемая подписью лица, документы и предметы которого подверглись изъятию.

В случае если налогоплательщик во время выездной налоговой проверки не выдает документы и предметы в качестве образцов, об этом составляется отказной акт по форме, утвержденной соответствующим органом исполнительной власти, который подписывается должностным лицом налогового органа, другими лицами, принимавшими участие в проверке (наблюдатели, эксперты, специалисты), а также налогоплательщиком или его представителем.

В случае непредоставления налогоплательщиком в порядке, предусмотренном в настоящей статье, документов и предметов в качестве образцов, изъятие производится по решению суда, вынесенного на основании мотивированного обращения налогового органа, непосредственно проводящего выездную налоговую проверку.

Экспертиза

В необходимых случаях к выездной налоговой проверке может быть привлечен эксперт.

Экспертиза назначается при необходимости специальных знаний для разъяснения возникающих вопросов.

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных знаний эксперта.

Эксперт привлекается на основе договора. В договоре могут быть предусмотрены права и обязанности сторон, вопросы, поставленные перед экспертом, ответственность эксперта за дачу ошибочного или заведомо ложного заключения и другие вопросы, установленные гражданским законодательством.

Экспертиза назначается решением налогового органа, непосредственно проводящего выездную налоговую проверку.

В решении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия, имя и отчество эксперта или наименование организации, проводящей экспертизу, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые эксперту.

Эксперт имеет право знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайство о предоставлении ему дополнительных материалов.

Если вопросы, поставленные перед экспертом, выходят за рамки его специальных знаний, или представленные материалы и документы не пригодны либо не достаточны для заключения, эксперт отказывается от предоставления заключения.

Налоговый орган, вынесший решение о производстве экспертизы, обязан ознакомить с этим решением налогоплательщика, проверка которого проводится по указанному решению, и разъяснить ему его права, предусмотренные статьей 44.7. Налогового Кодекса.

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

- заявить отвод эксперту;
- выступить с обращением о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- представить дополнительные вопросы для получения заключения эксперта;
- присутствовать непосредственно или через представителя при производстве экспертизы, заранее поставив в известность должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку;
- ознакомиться с заключением эксперта.

Эксперт дает и подписывает заключение от своего имени. В заключении эксперта отражаются проведенное им расследование, сделанные выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых перед ним не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Копия заключения эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу. Последнее имеет право дать свои объяснения, заявить возражения, потребовать поставить перед экспертом дополнительные вопросы и назначить дополнительную или повторную экспертизу.

Дополнительная экспертиза назначается в случае, когда заключение эксперта недостаточно ясно и полно, и эта экспертиза поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае, когда заключение эксперта необоснованно и имеются сомнения в его правильности, и поручается другому эксперту.

Дополнительная и повторная экспертизы назначаются в порядке, предусмотренном настоящей статьей.

При необеспечении ходатайства проверяемого, которое связано с правами, предусмотренными статьями 44.7 и 44.9 Налогового Кодекса, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит мотивированное решение с указанием причин отклонения ходатайства и предоставляет копию решения проверяемому.

Приглашение специалиста для оказания помощи в проведении налоговой проверки

В случаях, когда при проведении выездной налоговой проверки требуются специальные знания и опыт по областям, непосредственно не относящимся к сфере деятельности налоговых органов, по решению руководителя налогового органа (его заместителя) может быть приглашен специалист.

Специалист должен обладать специальными знаниями и опытом и не иметь заинтересованности в исходе дела. Заключение специалиста, не отвечающего указанным условиям, не может быть использовано налоговыми органами.

Специалист приглашается на договорной основе. В договоре могут быть предусмотрены права и обязанности сторон, вопросы, поставленные перед специалистом, ответственность специалиста за дачу ошибочного или заведомо ложного заключения и иные вопросы, установленные гражданским законодательством

Специалист, привлеченный в соответствии со статьей 45.1 Налогового Кодекса, обязан дать заключение по поставленным перед ним вопросам. Заключение специалиста составляется в письменной форме, подписывается им и прилагается к акту выездной налоговой проверки.

При несогласии с приложенным к акту налоговой проверки заключением специалиста, налогоплательщик вправе сделать об этом соответствующие отметки в акте проверки.

Возмещение убытков, понесенных налоговыми органами или налогоплательщиком вследствие дачи ошибочного или заведомо ложного заключения специалистом, может быть востребовано в соответствии с гражданским законодательством.

Участие переводчика

В необходимых случаях при проведении выездной налоговой проверки может быть приглашен переводчик. Приглашение переводчика осуществляется на основании решения руководителя налогового органа (его заместителя).

Переводчик должен быть не заинтересованным в исходе дела лицом, владеющим необходимым для перевода языком.

Данные положения относятся также к лицу, понимающему знаки немого или глухого физического лица.

Переводчик приглашается на договорной основе. В договоре могут быть установлены права и обязанности сторон, ответственность переводчика за заведомо ложный перевод и иные вопросы в соответствии с гражданским законодательством.

Участие понятых

В случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом, при проведении выездной налоговой проверки приглашаются понятые.

Понятые приглашаются числом не менее двух.

В качестве понятых могут быть приглашены не заинтересованные в исходе дела физические лица.

Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов.

Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии.

Понятые имеют право на занесение в протокол их замечаний по произведенным действиям.

В случае необходимости понятые могут дать свои объяснения по указанным действиям.

Одно и то же лицо не может быть приглашено налоговыми органами в качестве понятого более одного раза в налоговом году.

Общие требования к протоколу, составляемому при производстве действий по осуществлению налоговой проверки

В случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом, при проведении налоговой проверки составляются протоколы. Протоколы составляются на азербайджанском языке.

В протоколе указываются:

- наименование протокола;
- место и дата проведения конкретного действия;
- время начала и окончания действия;
- должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;
- фамилия, имя, отчество лица, принимавшего участие или присутствовавшего при проведении действия, а в необходимых случаях — его адрес, гражданство, сведения о владении азербайджанским языком;
- содержание действия, последовательность его проведения;
- выявленные при проведении действия существенные для дела факты и обстоятельства;
- при изъятии в соответствии с Налоговым Кодексом предметов в качестве образцов в протоколе указываются количество, объем и другие отличительные признаки предметов.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в проведении действия. Указанные лица имеют право делать замечания, подлежащие занесению в протокол или приобщению к делу.

Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в проведении действия.

Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки.

По результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки руководитель налогового органа (заместитель руководителя) в течение 10-ти дней выносит одно из следующих решений:

- о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение законодательства о налогах;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение законодательства о налогах;
- о проведении мер дополнительной налоговой проверки;
- сохранение в силе решения, принятого по результату предыдущей налоговой проверки;
- полная или частичная отмена решения, принятого по результату предыдущей налоговой проверки, или внесение изменений в решение;
- принятие нового решения.

Положения статей 49.1.4.- 49.1.6. Налогового Кодекса применяются к решениям, принятым по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки на основании, предусмотренном статьей 38.3. Налогового Кодекса.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение законодательства о налогах налогоплательщику разъясняется, за нарушение каких конкретно требований законодательства о налогах он привлекается к ответственности, с указанием обстоятельств установленного налоговой проверкой нарушения законодательства о налогах, документов и иных сведений, подтверждающих указанные обстоятельства, доводов, приводимых налогоплательщиком в свою защиту, и результатов проверки этих доводов, статей соответствующих законов, предусматривающих применяемые меры ответственности за нарушение законодательства о налогах.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства не позднее 10 дней налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу, процентов, сумм финансовых санкций, административных штрафов, а также об устранении выявленных нарушений.

Копия решения налогового органа и требование предоставляются налогоплательщику либо его представителю способом, свидетельствующим о дате вручения. В случае если в результате заведомых действий налогоплательщика или его представителя копия решения налогового органа и (или) требование не могут быть ему предоставлены, эти документы (документ) считаются предоставленными со дня их (его) получения заказным письмом.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований настоящей статьи является основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Если налогоплательщик подлежит привлечению к административной ответственности за выявленные налоговым органом нарушения законодательства о налогах, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет отдельный протокол об административном правонарушении. Рассмотрение дел о таких проступках и применение мер административного взыскания в отношении виновных в их совершении должностных лиц налогоплательщиков и налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей производятся налоговыми органами в соответствии с Кодексом Азербайджанской Республики об административных проступках.

**Число проведенных выездных налоговых проверок за 2018-2019 годы
(сумма в тыс.манат)**

	Число проверок		Всего начисленные средства		В том числе					
					Дополнительное средство		Финансовая санкция		Административные санкции	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Всего	11530	12218	904,4	1064,6	561,2	658,8	343,5	403,8	0,0	17,0
<i>в том числе</i>										
очередное	10454	6337	736,5	625,2	461,5	382,0	274,0	242,0	0,0	8,0
внеочередное	1055	5882	167,0	439,5	99,5	277,8	68,4	160,8	0,0	9,0

Источник: <https://www.taxes.gov.az>

Оперативный налоговый контроль

Оперативный налоговый контроль является формой налогового контроля, осуществляемый на складах в связи с их использованием для извлечения дохода юридическими и физическими лицами, занимающихся предпринимательской деятельностью, в торговых и других подобных им помещениях (территориях) (кроме жилых помещений (площадей), на транспортных средствах (кроме личных транспортных средств, не используемых для предпринимательской деятельности), и охватывающий следующие цели:

- выявление налогоплательщиков, не состоящих на учете в налоговых органах, в случаях и порядке, определенных Налоговым Кодексом, или не получивших «Отличительный знак» в соответствии со статьей 221.4.7 Налогового Кодекса;
- выявление фактов продажи, хранения с целью продажи или вывоза за пределы производственного здания подакцизных товаров и товаров, подлежащих обязательной маркировке, а также литературы (на бумажных и электронных носителях), аудио- и видеоматериалов, товаров и изделий религиозного назначения и иных информационных материалов религиозного содержания, которые не маркированы или маркированы поддельной акцизной маркой;
- осуществление контроля в сфере предотвращения умышленного уничтожения, подделки, незаконного изготовления, использования и продажи контрольных марок;
- соблюдение правил денежных расчетов с населением;
- выявление фактов принятия валютных ценностей в качестве платежного средства и незаконной купли-продажи или обмена валютных ценностей в торговых, обслуживающих учреждениях и учреждениях общепита с нарушением установленных законодательством норм;
- выявление лиц, занимающихся видами деятельности, требующих специального разрешения (лицензии), без наличия такого разрешения (лицензии);
- выявление случаев привлечения работодателем физических лиц к выполнению каких-либо работ (услуг) без вступления трудового договора (контракта) в юридическую силу в порядке, предусмотренном Трудовым кодексом Азербайджанской Республики;
- определение и уточнение объема производства или реализационного оборота;
- осуществление надзора за соблюдением требований правил, установленных соответствующим органом исполнительной власти в связи с регулированием оборота товаров, подлежащих маркировке акцизными марками, и товаров, подлежащих обязательной маркировке, на территории Азербайджанской Республики;
- выявление налогоплательщиков, не получивших «Квитанцию об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование» согласно статье 221.8 Налогового Кодекса;

- контроль за соблюдением требований, установленных законом, в связи с осуществлением безналичных расчетов;
- контроль за случаями утаивания денежных средств от учета или не постановки на учет;
- контроль за получением товаров на основании документов, указанных в статье 58.8 Налогового Кодекса, представлением товаров на основании электронной накладной-фактуры, а также составлением накладной-фактуры внутрихозяйственного перемещения для погрузки товаров от хозяйствующего субъекта (объекта) в транспортные средства для представления товаров без предварительного заказа;
- в соответствии со статьей 17 Закона Азербайджанской Республики «О защите прав потребителей» контроль за случаями установления POS-терминалов на объектах, где установление POS-терминалов обязательно, и определение случаев отказа в приеме безналичных платежей на объектах, в которых установлены POS-терминалы.

Основанием для осуществления оперативного налогового контроля является следующее:

- факты, выявленные во время проводимой налоговым органом выездной налоговой проверки;
- сведения, полученные из источников, известных налоговым органам;
- если налогоплательщиком не выполнены в определенный Налоговым Кодексом срок требования налогового органа о предотвращении случаев нарушения налогового законодательства;
- если у налоговых органов достаточно оснований о нарушении юридическими и физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью, законодательства по вопросам, указанным в статье 50.1 Налогового Кодекса;
- в случае, если налогоплательщик является рискованным налогоплательщиком.

Оперативный налоговый контроль осуществляется на основании мотивированного решения налогового органа. В этом решении указываются территория размещения налогоплательщиков, а также вопрос (вопросы), которые охватываются оперативным налоговым контролем, срок оперативного налогового контроля и должностное лицо (лица) налогового органа, осуществляющего оперативный налоговый контроль.

Оперативный налоговый контроль начинается без предварительного извещения налогоплательщика и осуществляется фактически в рабочее время налогоплательщика. Должностное лицо налогового органа, осуществляющего оперативный налоговый контроль, после начала контроля обязано немедленно предъявить налогоплательщику решение налогового органа, предусмотренное в статье 50.3 Налогового Кодекса.

Должностные лица налогового органа, осуществляющего оперативный налоговый контроль, в пределах своей компетенции осуществляют доступ на территории или в помещения налогоплательщика (кроме жилых помещений (площадей), осмотр территорий, помещений (кроме жилых помещений (площадей), а также просмотр документов и предметов, истребование документов, изъятие документов и предметов в качестве образцов, привлечение эксперта, приглашение специалистов, переводчиков и наблюдателей и опись подакцизных товаров, не маркированных акцизной маркой или маркированной поддельной акцизной маркой, а также товаров, не маркированных обязательной маркой или маркированных поддельной маркой, в порядке, определенном Налоговым Кодексом.

По результатам оперативного налогового контроля должностные лица налогового органа составляют акт по форме, определенной соответствующим органом исполнительной власти. В ходе проведения мер оперативного налогового контроля применяются положения статей 39-43 и 46-49 Налогового Кодекса.

Таблица 8.2

**Число проведенных оперативных контрольных мероприятий за
2013-2019 годы (сумма в тыс. манат)**

Оперативный контроль	налоговый	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Правила соблюдения денежных расчетов	Число нарушивших объектов	62291	17256	8976	17892	20652	34227	34103
	Финансовая санкция	5341,0	8229,6	6032,2	10592,2	10799,5	14960,7	16542
Применение акцизных марок	Число нарушивших объектов	543	1303	334	623	704	1764	1950
	Финансовая санкция	5,8	34,0	9,94	34,3	40,3	54,35	73,82
Выявление налогоплательщиков, не состоящих на учете в налоговых органах	Число нарушивших объектов	4026	2903	2302	3346	3246	34227	2557
	Финансовая санкция	163,2	103,8	96,7	125,8	116,3	14960,7	102,0
Выявление налогоплательщиков, не получивших «Отличительный знак»	Число нарушивших объектов	840	731	536	1375	1747	2844	2643
	Финансовая санкция	31,5	26,4	30,1	52,4	65,5	109,75	105,75
Выявление лиц, занимающихся видами деятельности, требующих специального разрешения (лицензии)	Число нарушивших объектов	5730	3954	3075	4598	5782	7865	7964
	Финансовая санкция	23,8	39,3	51,9	87,4	104,6	417,65	276,24
Выявление фактов, принятия ценностей в качестве платежного средства	Число нарушивших объектов	2076	1104	1156	1670	2552	4846	4688
	Финансовая санкция	61,5	26,2	23,3	50,6	51,0	282,36	277,58
Обмен валюты в общественных местах	Число нарушивших объектов	872	550	793	1128	1916	5420	5770
	Финансовая санкция	19,0	14,6	29,4	44,3	84,8	434,78	611,3
Выявление случаев привлечения работодателем физических лиц к выполнению каких-либо работ (услуг) без вступления трудового договора	Число нарушивших объектов	2936	3083	1138	2768	4239	10605	13364
	Финансовая санкция	53,7	106,4	1162,0	5130,0	7459,0	4683	5223,0
Число проведенных контрольных мероприятий	Число нарушивших объектов	2936	3083	1138	2768	4239	10605	13364
	Финансовая санкция	53,7	106,4	1162,0	5130,0	7459,0	4683	5223,0

Источник: <https://www.taxes.gov.az>

Налогоплательщики, осуществляющие наличные расчеты на территории Азербайджанской Республики, осуществляют подобные расчеты с помощью контрольно-кассовых аппаратов в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти.

В чеках контрольно-кассового аппарата должны отражаться следующие сведения:

- наименование налогоплательщика;
- ИНН;
- дата и час, когда был выбит чек;
- наименование хозяйствующего субъекта (объекта), учетный код в налоговом органе и адрес расположения;
- наименование, единица измерения, количество товара или услуги (работы), цена одной единицы и итоговая сумма (в том числе сумма НДС или упрощенного налога);
- число и номер выбитых за день чеков;
- марка и заводской номер контрольно-кассового аппарата;
- знак (признак) фискального режима контрольно-кассового аппарата;
- код быстрого реагирования товара (Quick Response Code);
- уплаченная сумма;
- сумма, возвращаемая клиенту (по части, переплаченной от стоимости товара);
- сумма к оплате при продаже в кредит (остаточная задолженность);
- форма и способ оплаты (наличный или безналичный, аванс (предоплата), кредит, бонус, подарочная карта и другие подобные платежи);
- вид чека (продажа, возврат или отмена);
- регистрационный номер устройства контрольного механизма;
- символы, изображенные в фискальных знаках по чеку продажи на чеке возврата.

Проведение наблюдения хронометражным методом

Целью проведения наблюдения хронометражным методом, являющимся видом оперативного налогового контроля, является определение и уточнение производственного объема или реализационного оборота в производственных, складских, торговых и иных помещениях (территориях), используемых налогоплательщиками для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в случаях:

- если в представленных налогоплательщиком налоговых декларациях налогооблагаемый оборот по сравнению с предыдущими отчетными периодами сократился более чем на 30 процентов, или в налоговом органе имеются сведения из достоверного источника о несоответствии оборотных сумм экономическим показателям о деятельности налогоплательщика, количеству работников, объему товарно-материальных ресурсов, продажным ценам и стоимости активов;

- при выявлении фактов повторного нарушения правил денежных расчетов с населением;
- при поступлении от налогоплательщика требования к налоговому органу о проведении нового наблюдения хронометражным методом в соответствии со статьей 15.1.13 Налогового Кодекса.

Требование налогоплательщика о проведении нового наблюдения хронометражным методом в соответствии со статьей 15.1.13 Налогового Кодекса может быть подано налогоплательщиком в любое время, но не ранее чем через 1 месяц после проведения последнего наблюдения хронометражным методом, а в следующий раз — не ранее чем через 2 месяца после проведения последнего наблюдения. В истечение сроков, указанных в настоящей статье, не входит срок, предусмотренный в статье 16.3 Налогового Кодекса.

Наблюдение хронометражным методом проводится в течение срока, не превышающего 15 рабочих дней, без препятствования нормальной деятельности объекта и с применением правил, предусмотренных статьями 50.3-50.6 Налогового Кодекса.

До начала наблюдения налоговый орган вправе произвести контрольную закупку товара (работы, услуги) в целях определения стоимости товара (работы, услуги) на объекте, где должно проводиться наблюдение хронометражным методом.

Если во время проведения наблюдения хронометражным методом будет установлено, что цены, примененные разными налогоплательщиками, отличаются более чем на 30 процентов (выше или ниже) от цен, оформленных при контрольной закупке товаров, то производственный объем или реализационный оборот рассчитываются с учетом цен, оформленных при контрольной закупке товаров.

Установленные во время наблюдения хронометражным методом показатели в конце рабочего дня оформляются соответствующим актом. Итоговые результаты наблюдения хронометражным методом обобщаются на основе установленных наблюдением ежедневных показателей в качестве среднедневного показателя, о чем составляется соответствующий акт.

Контроль над товарами, подлежащими обязательной маркировке

Перечень произведенных в Азербайджанской Республике или импортируемых в страну товаров, подлежащих обязательной маркировке, применение к этим товарам обязательной маркировки, порядок их выдачи налогоплательщикам и ведения учета определяется органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти.

Подготовка обязательной маркировки, ее выдача налогоплательщикам и ведение ее учета организовывается органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти.

Ввоз, хранение (за исключением для личных целей) или продажа немаркированных товаров, подлежащих обязательной маркировке, запрещается.

За выдачу обязательной маркировки предусмотрена государственная пошлина в размере, определенном Законом Азербайджанской Республики «О государственной пошлине».

Недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении налоговой проверки

При проведении налоговой проверки не допускается причинение неправомерного вреда налогоплательщику либо имуществу, находящемуся в его владении, пользовании или распоряжении.

Убытки, причиненные незаконными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налоговой проверки, подлежат возмещению налогоплательщику в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

За убытки, причиненные налогоплательщику своими незаконными действиями, налоговые органы и их должностные лица несут ответственность в порядке, установленном законом.

Убытки, причиненные налогоплательщику законными действиями должностных лиц налоговых органов, не возмещаются, за исключением случаев, установленных законом.

Порядок взыскания финансовой санкции за нарушение законодательства о налогах

После вынесения решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства соответствующий налоговый орган в порядке, установленном статьей 65 Налогового Кодекса, или в судебном порядке взымает с привлеченного к ответственности лица финансовые санкции, определенные Налоговым Кодексом.

Иски о взымании налоговым органом финансовых санкций рассматриваются в соответствии с Гражданским процессуальным кодексом Азербайджанской Республики.

Исполнение вступившего в законную силу решения суда о взымании финансовых санкций осуществляется в определенном законом порядке.

Способы оценки эффективности налогового контроля и методы отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок

Для оценки налогового контроля разработаны критерии и показатели, позволяющие построить на их основе методику расчета эффективности контрольной работы налоговых органов.

1. Критерий результативности. Он включает следующие показатели:

- динамика сумм дополнительно начисленных налогов и сборов в государственный бюджет по результатам выездных, камеральных и оперативных налоговых проверок по сравнению с периодом прошлого года;
- удельный вес результативных выездных налоговых проверок;
- динамика количества юридических организаций, не представивших налоговую отчетность или представивших «нулевую» отчетность, на конец отчетного периода по сравнению с началом года;
- динамика количества индивидуальных предпринимателей, не представивших налоговую отчетность или представивших «нулевую» отчетность, на конец отчетного периода по сравнению с началом года;
- динамика количества проведенных проверок юридических организаций и индивидуальных предпринимателей по вопросу соблюдения законодательства о применении контрольно-кассовых аппаратов (ККА) при осуществлении денежных расчетов с населением по сравнению с соответствующим периодом прошлого года.

2. Критерий действенности. Он характеризуется следующими показателями:

- динамика сумм дополнительно взысканных налоговых платежей по результатам контрольной проверки по сравнению с соответствующим периодом прошлого года;
- динамика сумм дополнительно взысканных налоговых платежей по камеральным проверкам по сравнению с соответствующим периодом прошлого года;
- удельный вес дополнительно взысканных налоговых платежей по камеральным проверкам от общей суммы дополнительно взысканных налоговых платежей по выездным и камеральным проверкам;
- динамика сумм дополнительно взысканных платежей по результатам выездных проверок (в расчете на одну проверку) по сравнению с соответствующим периодом прошлого года;
- динамика сумм дополнительно взысканных платежей по результатам оперативных проверок (в расчете на одну проверку) по сравнению с соответствующим периодом прошлого года;
- динамика сумм взысканных штрафных санкций по результатам проверок по вопросу соблюдения законодательства о применении ККА при осуществлении денежных расчетов с населением по сравнению с соответствующим периодом прошлого года;
- удельный вес дополнительно начисленных сумм по результатам выездных проверок, уменьшенных, по решениям судебных и вышестоящих органов, в общей сумме до начисленных платежей.

3. Критерий интенсивности контрольной работы налоговых органов. Он характеризует производительность труда сотрудников налогового органа и состоит из показателей:

- сумма дополнительно взысканных налоговых платежей по результатам контрольной работы в расчёте на одного сотрудника налогового органа;
- удельный вес камеральных проверок, в процессе которых использованы дополнительные документы, объяснения и сведения, от их общего количества;
- удельный вес выездных проверок юридических и физических лиц, в процессе которых проведены инвентаризация имущества, осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, привлечение экспертов, допросы свидетелей, привлечение специалистов, встречные проверки, от общего количества выездных проверок.

Предлагаемые критерии и показатели были выбраны не случайно. Сопоставление указанных показателей позволяет дать оценку контрольной работы как в целом по региону, так и отдельных налоговых органов, оценить степень эффективности их деятельности в рамках проведения налогового контроля. С помощью этих общедоступных для налоговых органов показателей (с некоторыми корректировками) может быть осуществлен анализ внутри каждого налогового органа, между отделами и даже среди налоговых работников, осуществляющих камеральные, выездные и оперативные проверки.

Вышеуказанные показатели группируются по пяти стратегическим разделам.

1. Раздел «Общая оценка показателей эффективности контрольной работы». В нём оценивается динамика сумм дополнительно начисленных и взысканных налогов и сборов в государственный бюджет Азербайджанской Республики по результатам налоговых проверок, как в целом, так и в расчёте на одного сотрудника налогового органа. При сравнении показателей нагрузки по дополнительно взысканным налоговым платежам на одного работника налогового органа, исходя из общей численности налогового органа и численности работников, занимающихся налоговыми проверками, можно сделать вывод об эффективности организационной структуры Министерства Налогов.

2. Раздел «Оценка показателей организации и проведения камеральных налоговых проверок соблюдения законодательства о налогах». В нём происходит оценка эффективности проведения камеральных налоговых проверок.

3. Раздел «Оценка показателей организации и проведения выездных налоговых проверок соблюдения законодательства о налогах». Чем ниже данный показатель, тем наиболее эффективна работа налоговых органов в этом направлении.

4. Раздел «Оценка показателей организации и проведения оперативных налоговых проверок соблюдения законодательства о налогах». В нём отражаются такие показатели, как динамика количества проверок налогоплательщиков, соблюдающих законодательство, а также динамика взысканных штрафных санкций по результатам указанных проверок.

5. Раздел «Оценка контрольной работы налоговых органов с юридическими и физическими лицами, не предоставляющими в налоговые органы отчетность или предоставляющими «нулевую» отчетность». Он показывает результативность и интенсивность работы налогового органа с подобными проблемными налогоплательщиками.

Анализируя и оценивая работу налогового органа по каждому приведенному показателю, мы приходим к достаточно объективной комплексной оценке контрольной работы налогового органа в целом, а также к сравнительной оценке деятельности налоговых органов региона.

Следует отметить, что оценка каждого показателя производится в баллах. Изначально определяется количественная оценка значения того или иного показателя в их общей сумме. Причём каждый показатель может иметь в разные периоды времени и различные баллы, в зависимости от выбранных или заданных приоритетных направлений контрольной работы налоговых органов, следовательно, можно изменять приоритет тех или иных направлений.

Оценка конкретного показателя в баллах рассчитывается по следующей формуле:

$$O_n = \sum \delta \cdot KP_1 (\text{или } KP_2)$$

где, O_n - сумма баллов по выбранному показателю;

$\sum \delta$ – KP_1 (или KP_2) - коэффициенты ранжирования.

Для оценки эффективности контрольной работы налогового органа применяются коэффициенты ранжирования, которые классифицируют (ранжируют) отдельно взятый показатель контрольной работы каждой инспекции по рейтингу²¹:

$$KP_1 = \frac{P_{\text{инс}} - P_{\text{мин}}}{P_{\text{max}} - P_{\text{мин}}}, \quad KP_2 = \frac{P_{\text{max}} - P_{\text{инс}}}{P_{\text{max}} - P_{\text{мин}}}$$

где: $P_{\text{инс}}$ - соответствующий показатель контрольной работы налогового органа;

P_{max} - максимальный показатель контрольной работы налогового органа из общих показателей по области;

²¹ Показатели рассчитываются без учёта сумм штрафов и пени по текущей задолженности

P_{min} - минимальный показатель контрольной работы налогового органа из общих показателей по области.

При использовании коэффициента корректировки KP_1 показатель контрольной работы налогового органа ранжируется в порядке убывания рейтинговой оценки, а по коэффициенту корректировки KP_2 - в порядке ее возрастания.

Совокупная рейтинговая оценка контрольной работы каждого отдельного налогового органа осуществляется при суммировании данных всех оценок по каждому блоку показателей, приведенных выше. Учитывая неравные возможности налоговых органов в части объёмных показателей дополнительных начислений, в методике отражено стремление уйти от оценки показателей в абсолютном выражении. С этой целью все показатели выбраны в относительном выражении или в виде динамических показателей. Оценка достигнутых результатов по организации и проведению контрольной работы производится ежеквартально по показателям форм статистической налоговой отчётности налоговых органов за 1 квартал, 6, 9 месяцев и за год.

Общая схема действий в рамках предлагаемого метода оценки эффективности налогового контроля заключается в следующем:

- ежегодная оценка эффективности налогового контроля Государственной налоговой службы в регионе;
- определение налогового органа с наилучшими показателями контрольной работы;
- изучение методов, с помощью которых этого налогового органа удалось достигнуть таких результатов;
- разработка планов повышения эффективности каждого налогового органа;
- осуществление планов повышения эффективности налогового контроля.

Этапами построения методики являются: выбор критериев и показателей оценки, способа оценки (разработка коэффициентов и формул расчета показателей), формирование алгоритма расчётов, непосредственный расчёт оценки контрольной работы налоговых органов и анализ полученных результатов.

Основные требования к методике: оперативность и простота расчетов, использование материалов налоговой внутриведомственной отчётности с минимальным привлечением сведений от сторонних организаций и служб, сравнимость результатов, наглядность и инерционность.

Показатели оценки эффективности выбраны таким образом, чтобы направить усилия налоговых органов на решение задач максимального привлечения средств в бюджет, осуществление эффективной контрольной работы. В методике использованы данные внутриведомственной отчётности.

Отличительными чертами предлагаемого метода оценки эффективности налогового контроля являются:

- объективная оценка деятельности налогового органа;
- создание стимулов для повышения эффективности деятельности государственных ведомств;
- в идентификация «слабых мест» в контрольной деятельности налоговых органов.

Эффективность выездной проверки определяется правильностью выбора объектов для контроля. Задача выбора пока не полностью автоматизирована, поскольку крайне трудно алгоритмически описать полностью все шаги обоснованного выбора именно того налогоплательщика, которого надо проверить.

Самый простой метод выбора налогоплательщиков для проверки — случайный выбор. По сравнению с большинством других подходов случайный выбор обычно дает сравнительно мало дополнительных начислений и сравнительно высокий процент случаев с нулевыми доначислениями по результатам проверок. Применение метода случайного выбора особенно уместно тогда, когда необходимо построить случайную выборку налогоплательщиков, чтобы по этой случайной выборке составить представление о характеристиках генеральной совокупности — например, о том, какова степень ухода от налогов на данной территории,

среди каких категорий налогоплательщиков особенно высок процент случаев ухода от налогов. Например, Федеральное Налоговое Управление (ФНУ) США периодически проводит тщательную проверку случайным образом отобранных деклараций физических и юридических лиц с привлечением информации из внешних источников.

По результатам этих проверок строятся оценки, показывающие степень налогового «непослушания» или ухода от налогов в генеральной совокупности налогоплательщиков, и разрабатываются критерии отбора налоговых деклараций, от выездной проверки которых можно ожидать наиболее высоких налоговых доначислений.

Важным достоинством программы проверки случайным образом выбранных налогоплательщиков является то, что полученные результаты образуют некий эталон, с которым можно сравнивать эффективность методов неслучайного (направленного) отбора. Например, средняя сумма доначислений на одну налоговую декларацию при проверке случайной выборки налогоплательщиков в США составляет 289 долларов США, тогда как налоговая проверка налогоплательщиков, отобранных неслучайным (направленным) образом в среднем дает 5,5 тыс. долларов США доначислений на каждый проверенный случай.

Другой часто применяемый подход заключается в том, чтобы сосредоточить имеющиеся ресурсы (время, деньги, специалистов) на проверке крупнейших налогоплательщиков, на которых приходится значительная часть налоговых поступлений. Хотя вопрос о том, какую именно часть ресурсов налоговых органов уделить проверке таких налогоплательщиков, решается по-разному, федеральные и субфедеральные налоговые органы в США и в Канаде уделяют очень большое внимание (и значительные ресурсы) проверке крупнейших налогоплательщиков с точки зрения правильности уплаты налога на доходы предприятий, налога на доходы физических лиц и налога на продажи (НДС). Например, и в США и в Канаде очень высокий процент крупнейших корпораций подвергается непрерывному (постоянному) контролю со стороны ФНУ США на предмет правильности начисления налога на прибыль предприятий. В 1995 г. в США из 7 тыс. крупнейших американских корпораций (чьи активы превышают 250 млн. долларов США) были проверены 52%, хотя из общего числа корпораций (предприятий) в стране проверено было только 2%. Причем, хотя проверки, произведенные на крупнейших предприятиях, составили только 7% от общего числа проверок, произведенных на всех предприятиях страны, дополнительные начисления по результатам проверок крупных корпораций составили 84% всех дополнительных начислений по корпорациям.

Практика показывает, что при ограниченном объеме ресурсов (времени, персонала) подобные проверки позволяют генерировать наибольший объем дополнительных начислений в расчете на человека/час работы налоговых сотрудников.

Однако опыт ряда стран свидетельствует также о том, что за выбор этого пути приходится расплачиваться тем, что падает налоговая дисциплина среди мелких налогоплательщиков, и хотя доначисления с крупных налогоплательщиков обеспечивают большие поступления в бюджет, рано или поздно потери от мелких и средних налогоплательщиков могут этот выигрыш перевесить.

Весьма распространенным методом отбора является проверка тех налогоплательщиков или тех категорий налогоплательщиков (например, предприятий какой-либо отрасли), прошлые налоговые проверки которых позволили выявить значительное сокрытие налоговой базы. В простейшем случае этот подход может предполагать повторную проверку всех тех налогоплательщиков, у которых в недавнем прошлом были большие доначисления по результатам проверок. Можно также выборочно проверить предприятия, относящиеся к какой-либо конкретной отрасли, или физических лиц определенной профессии, если прошлые проверки показали, что масштабы ухода от налогов среди предприятий этой отрасли или лиц этой профессии весьма значительны.

В основе данного подхода лежит кластеризация плательщиков. Все налогоплательщики разбиваются на ряд классов (ячеек) по отраслевому признаку, а внутри каждой отрасли — по объему продаж. Затем с помощью статистического анализа определяются те ячейки, по которым за последние годы были получены самые большие (в среднем на одно предприятие)

доначисления по результатам проверок, и проверке этих ячеек уделяется повышенное внимание.

Значительный потенциал имеет использование косвенной (наводящей) информации. Источники наводящей информации могут быть разные, например, данные, полученные в ходе проверок других предприятий. Скажем, в ходе проверки правильности уплаты налога на прибыль каким-то предприятием налоговые органы наталкиваются на информацию, которая указывает на то, что данное предприятие и НДС начислило неправильно. Или проверка некоторого предприятия или физического лица показывает, что данное юридическое или физическое лицо участвовало в подозрительных сделках с другими юридическими или физическими лицами.

Статья 67 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики устанавливает порядок определения объекта налогообложения в отдельных случаях. В случаях, указанных в статьях 37.4 и 50.1.1 Налогового Кодекса, а также в случаях, когда не предоставлены документы при проведении выездной налоговой проверки, не разрешен доступ на территорию или в помещение (кроме жилых помещений (площадей)), не ведется бухгалтерский учет или не ведется бухгалтерский учет в установленном порядке, при уничтожении (утере) бухгалтерских и отчетных документов, а также, если определить налоговые объекты невозможно по какой-либо другой причине, налоговый орган имеет право исчислять подлежащие выплате налоговые суммы, используя нижеуказанные схожие сведения:

- налоговые декларации, представленные налогоплательщиком в налоговый орган за предыдущие отчетные периоды;
- официальные сведения о доходах налогоплательщика, в том числе о внереализационном доходе;
- официальные сведения о затратах налогоплательщика, в том числе затратах на приобретение товаров (движимого и недвижимого имущества), работ и услуг для индивидуального потребления;
- официальные сведения о материальном и нематериальном имуществе, находящегося в собственности или пользовании налогоплательщика;
- официальные сведения о физическом объеме произведенных и (или) предоставленных налогоплательщиком товаров (работ, услуг);
- официальные сведения об импортно-экспортных операциях налогоплательщика;
- официальные сведения, полученные о средствах на банковских счетах налогоплательщика, в том числе движении средств на банковских счетах;
- другие какие-либо сведения, полученные налоговым органом из известного источника.

Для определения налога, который подлежит уплате налогоплательщиком, на основании схожих сведений, используются находящиеся в налоговых органах сведения о налогоплательщике, занимающемся деятельностью, аналогичной деятельности налогоплательщика, с учетом следующих признаков:

- производство аналогичных или однородных товаров;
- предоставление аналогичных или однородных товаров, выполнение работ и оказание услуг;
- территория осуществления деятельности.

Если налоги исчисляются на основании схожих сведений и сведений об аналогичном налогоплательщике, налоговая сумма определяется умножением соответственно суммы дохода, либо затрат, вычитаемых из дохода налогоплательщика на коэффициент, показывающий удельный вес налога в отчетный период в доходах, либо в затратах, вычитаемых из дохода налогоплательщика, занимающегося аналогичной деятельностью.

Если схожие сведения о налогоплательщике получить невозможно, налоги исчисляются на основании учетных и отчетных данных налогоплательщика, занимающегося аналогичной деятельностью.

Если на основании схожих сведений невозможно исчислить подоходный налог физических лиц, работающих по найму, или если работа физических лиц не документирована, налоговый

орган исчисляет сумму подоходного налога на основании среднемесячной зарплаты по стране за прошлый год.

Если в налоговом органе для исчисления налога имеется несколько схожих сведений о налогоплательщике, налог исчисляется на основании схожих сведений, дающих основание к исчислению налога на самую высокую сумму.

При исчислении налога на основании схожих сведений учитываются излишне уплаченные налоги, проценты и финансовые санкции налогоплательщика.

Налогоплательщикам, представившим в налоговый орган справку об отсутствии предпринимательской деятельности, имущества, земли и налогооблагаемых операций в соответствии со статьей 16.2 Налогового Кодекса, налоги на основании схожих сведений не начисляются.

После представления в налоговые органы деклараций по налогам, исчисленным на основании схожих сведений, исчисленные налоги перерасчитываются с учетом деклараций.

Взимание налогов, исчисленных на основании схожих сведений, осуществляется в соответствии со статьей 65 Налогового Кодекса.

При проведении какой-либо операции между взаимозависимыми лицами налоговый орган может распределить доходы и расходы между этими лицами для определения налогооблагаемого дохода, который мог бы быть получен при операциях между независимыми лицами.

Если лицо заявляет о получении дохода в сумме, недостаточной для индивидуального потребления, в том числе и для покрытия расходов, произведенных на приобретение имущества, налоговый орган определяет доход и налоги на основании понесенных расходов с учетом доходов указанного лица за предыдущие периоды, а также его кредитов и долгов.

Если для налоговых целей бартерные операции оцениваются как предоставление товаров (работ, услуг) по рыночным ценам, соответствующие операции должны быть оформлены электронными налоговыми счетами-фактурами.

Если указанная в электронной налоговой счет-фактуре сумма бартерной операции занижена, налоговый орган уточняет объекты налогообложения с учетом рыночных цен, пересчитывает сумму налога и применяет санкции, предусмотренные за нарушение законодательства Азербайджанской Республики о налогах.

Представляет ценность отбор налогоплательщиков для проведения проверок по результатам сравнения (по абсолютной или относительной величине) значимых показателей, указанных в конкретных декларациях, со средним значением этих показателей, рассчитанным по всем декларациям налогоплательщиков данной категории (например, по всем предприятиям данной отрасли). Те налоговые декларации, в которых значения этих показателей особенно сильно отклоняются от среднего значения в ту или иную сторону, выбираются для проверки. Например, в случае НДС весьма эффективным методом обнаружения случаев занижения продаж или завышения закупок материалов является выбор предприятию данной отрасли с подозрительно низкой нормой прибыли (которую можно определить как (объем реализации — закупки материалов)/(закупки материалов)). Другой пример: рассчитать отношение расходов по конкретной статье (например, командировочных расходов) к объему реализации. Если это отношение получилось низким по сравнению с некоторым эталонным значением (скажем, по сравнению с прошлыми значениями этого показателя у того же налогоплательщика или по сравнению с текущими значениями этого показателя у других налогоплательщиков), то очень может быть, что данный налогоплательщик либо объем реализации снизил, либо командировочные расходы завысил.

Отобранные случайным образом налоговые декларации стратифицируются (разбиваются на группы) по заданным экономическим параметрам. Затем с помощью статистических методов строится математическая формула, которая предсказывает вероятность того, что проверка данного налогоплательщика приведет к большим доначислениям. При этом формула представляет собой функцию от значимых показателей отчетности (декларации). Формула может быть построена так. Берется конкретная группа налоговых деклараций, по которым уже известны результаты доначислений, и все эти налоговые декларации разбиваются на два класса:

условно говоря, «стоило проверять» и «не стоило проверять» (0 и 1). Принадлежность декларации к одной из этих двух категорий — это и есть моделируемая переменная, т.е. задача регрессионного анализа — определить, какую оценку получает данная декларация — 0 или 1 — в зависимости от того, какие данные указаны в этой декларации налогоплательщиком. Построение формулы начинается с того, что в ее правую часть в качестве объясняющих переменных включают большое число переменных, а затем постепенно исключаются те переменные, чей вклад в объяснение зависимой переменной («проверять» - «не проверять») невелик. В формулу подставляют не сами значения, указанные в налоговой декларации, а их бинарные аналоги, которые принимают значение 1, если указанное в декларации значение попадает в некоторый интервал, и 0 - в противном случае. Таким образом, вначале составляется довольно большой список переменных - кандидатов на включение в формулу, затем с помощью статистического анализа этот список сокращается до небольшого числа переменных (порядка 10), вклад которых в объяснение моделируемой переменной наиболее значителен. После этого окончательная версия модели или формула применяется ко всем налоговым декларациям данного класса или страты и отобранные по формуле декларации передаются особо квалифицированному налоговому инспектору.

Рассмотрим базовые комплексы задач, реализующих следующие функциональные блоки.

1) создание стандартных групп налогоплательщиков.

2) работа с иерархическими структурами для анализа финансово-экономической деятельности (ФЭД) налогоплательщика.

3) создание, расчет показателей или аналитических таблиц по анализу ФЭД налогоплательщиков, построение групп налогоплательщиков по условиям на элементы аналитических таблиц или показателей ФЭД.

4) рейтинговый анализ ФЭД налогоплательщика с помощью интегрального показателя.

Одним из способов оценки финансово-хозяйственной деятельности является комплексная оценка финансово-хозяйственной деятельности. Комплексная оценка представляет собой характеристику финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученную в результате комплексного исследования, т.е. одновременного и согласованного изучения совокупности показателей, отражающих все (или многие) аспекты хозяйственных процессов, и содержащую обобщающие выводы о результатах. При проведении комплексной оценки финансово-хозяйственной деятельности эффективность финансово-хозяйственной деятельности одного налогоплательщика может сравниваться с эффективностью деятельности других налогоплательщиков.

В данном случае комплексная оценка превращается в сравнительную рейтинговую комплексную оценку финансово-хозяйственной деятельности и представляет собой характеристику финансово-хозяйственной деятельности, полученную в результате комплексного исследования и содержащую обобщающие выводы не только о результатах, но и о количественных отличиях от базы сравнения.

Итоговый показатель рейтинговой оценки рассчитывается путем сравнения каждого показателя финансового состояния налогоплательщика с таким же показателем условного эталонного налогоплательщика, имеющего наилучшие результаты по всем сравниваемым параметрам.

Если интерес представляют только вполне определенные объекты хозяйственной деятельности, то эталонный налогоплательщик формируется из совокупности однотипных объектов. Однако в большинстве случаев эталонный налогоплательщик может характеризоваться показателями работы объектов, принадлежащих к различным отраслям деятельности. Это не препятствует применению метода сравнительной комплексной оценки финансово-хозяйственной Деятельности, потому что многие финансовые показатели сопоставимы и для разнородных объектов хозяйствования.

Таким образом, базой отчета для получения рейтинговой оценки финансового состояния предприятия являются не субъективные предположения экспертов, а сложившиеся в реальной

рыночной инфраструктуре наиболее высокие результаты из всей совокупности сравниваемых объектов.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности с помощью приведенных выше способов усложняется с увеличением количества объектов (налогоплательщиков) и особенно показателей оценки финансово-хозяйственной деятельности.

В настоящее время существует огромное множество показателей и таблиц по оценке финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, но единого мнения по применению тех или иных показателей нет. Поэтому при использовании того или иного показателя при оценке финансово-хозяйственной деятельности присутствует субъективизм аналитика, который производит оценку с использованием конкретных, выбранных им для анализа, показателей.

Теоретически следует, что надо оценивать результаты финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков по одному какому-либо показателю, синтезирующему все стороны деятельности этого объекта. Однако сложность производственно-хозяйственной деятельности не позволяет выделить один показатель в качестве основного из числа обобщающих результативных показателей.

Для получения обобщающих рейтинговых оценок можно применять различные методы сведения всевозможных показателей оценки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика в единый интегральный показатель. Сведение ряда показателей в единый интегральный показатель позволяет определить отличие достигнутого состояния от базы сравнения в целом по группе выбранных показателей, хотя оно и не дает возможности измерить степень отличия.

Выводы, полученные на базе единого интегрального показателя, дают существенную дополнительную информацию для объективной оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и выполняют важную роль определения характера изменений (отличий) в результатах финансово-хозяйственной деятельности в целом по всем показателям.

Алгоритм сравнительной рейтинговой оценки финансового состояния налогоплательщика может быть представлен последовательностью следующих действий:

1. Исходные данные представляются в виде матрицы A . Это таблица, где по строкам записаны номера показателей ($i = 1, 2, \dots, n$), а по столбцам — номера налогоплательщиков ($j = 1, 2, 3, \dots, m$).

2. По каждому показателю находится максимальное значение и заносится в столбец условного эталонного налогоплательщика. Это будет налогоплательщик с номером « $m+1$ »:

$$A_{i, m+1} = \max (A_{i1}, A_{i2}, \dots, A_{im}).$$

3. Определяются стандартизованные показатели финансового состояния налогоплательщика. Для этого исходные показатели матрицы A стандартизируются в отношении соответствующего показателя эталонного налогоплательщика по формуле

$$x_{ij} = \frac{A_{ij}}{A_{im}} + 1$$

где x_{ij} - стандартизованные показатели финансового состояния j -го налогоплательщика по i -му показателю.

4. Для каждого анализируемого налогоплательщика значение его рейтинговой оценки определяется по формуле:

$$R_j = \sqrt{(1 - x_{1i})^2 + (1 - x_{2i})^2 + \dots + (1 - x_{ni})^2}$$

где R_j — рейтинговая оценка для j -го налогоплательщика;

$x_{1j}, x_{2j}, \dots, x_{nj}$ — стандартизованные показатели j -го анализируемого налогоплательщика.

5. Предприятия упорядочиваются (ранжируются) в порядке убывания рейтинговой оценки. Наивысший рейтинг имеет предприятие с минимальным значением рейтинговой оценки.

5) работа с группами налогоплательщиков как средством для отбора налогоплательщиков для включения в план проведения работ на планируемый отчетный период.

Технология отбора налогоплательщиков для включения в план проведения выездной налоговой проверки (ВНП) представляет собой последовательность действий по созданию групп налогоплательщиков, отобранных по различным критериям.

6) работа с планом ВНП (создание, корректировка, печать планов, программ проведения ВНП и так далее).

На основании сформированного списка налогоплательщиков (группы налогоплательщиков) можно создать план выездных проверок на планируемый отчетный период.

7) учет результатов проверок.

Учитывается информация различных документов, которые имеют какое-нибудь отношение к выездным проверкам. К такой информации, в частности, можно отнести:

- сведения о результатах проверок организаций по вопросам соблюдения установленного порядка применения контрольно-кассовых аппаратов при осуществлении денежных расчетов с населением;

- протоколы о налоговых нарушениях;

- результаты выездных налоговых проверок;

- сведения о результатах контрольной работы по выявлению лиц, уклоняющихся от постановки на учет в налоговых органах и уплаты налогов и других обязательных платежей;

- сведения о результатах проверок по вопросам полноты уплаты налогов и сборов гражданами на рынках и в других местах массовой торговли, по обеспечению полноты уплаты акцизных сборов;

- сведения о результатах проверок автотранспортных средств, выполняющих перевозки крупных партий товаров;

- сведения о нарушениях, полученные от других контролирующих и правоохранительных органов и др.

8) формирование базы данных и печать документов, регламентирующих и сопровождающих ВНП, и документов по результатам ВНП.

ГЛАВА IX. ОБЩИЕ ОСНОВЫ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Общие основы уплаты налогов

Порядок взыскания задолженностей по налогам.

Если налогоплательщик не выполнил налогового обязательства в срок, определенный Налоговым Кодексом, налоговый орган направляет налогоплательщику извещение об уплате в течение 5 дней налогов, процентов и примененных финансовых санкций, начисленных или переначисленных в соответствии с Налоговым Кодексом.

За исключением случаев, предусмотренных статьями 65.2.1.1 и 65.2.1.4 Налогового Кодекса, в иных случаях по начисленным или переначисленным налогам, процентам или примененным финансовым санкциям налоговый орган дает кредитной организации или лицу, осуществляющему банковские операции, являющееся исполнительным документом распоряжение о замораживании по расходным операциям на текущих или иных счетах налогоплательщика в национальной или иностранной валюте денежных средств в размере 105% от суммы задолженности. При этом кредитные организации или лица, осуществляющие банковские операции, выполняют платежные поручения налогоплательщика, предусматривающие списание со счета относительно денежных средств сверх суммы, замороженной на банковских счетах.

Налоговый орган дает кредитной организации или лицу, осуществляющему банковские операции, являющееся исполнительным (платежным) документом распоряжение для взыскания в государственный бюджет с текущих или иных счетов налогоплательщика в национальной или иностранной валюте задолженностей по налогам, процентам и финансовым санкциям:

- при неуплате налогоплательщиком исчисленных и задекларированных налогов в установленный срок с учетом статьи 65.1 Налогового Кодекса;
- если с момента получения уведомления, указанного в статье 65.1 Налогового Кодекса, налогоплательщик в течение 30 календарных дней не обратится в суд или орган (структура), определенный соответствующим органом исполнительной власти, с жалобой по начисленным налоговым органом налогам, процентам или примененным финансовым санкциям;
- при наличии соответствующего решения суда или органа (структуры), определенного соответствующим органом исполнительной власти, в соответствии с данным решением;
- при наличии письменного согласия налогоплательщика.

Если с момента получения уведомления, указанного в статье 65.1 Налогового Кодекса, налогоплательщик в течение 30 календарных дней обратится в суд или орган (структура), определенный соответствующим органом исполнительной власти, с жалобой в связи с расчетами налогового органа, кредитная организация или лицо, осуществляющее банковские операции, обеспечивает исполнение распоряжения, выданного в соответствии со вступившим в законную силу решением суда или решением органа (структуры), определенного соответствующим органом исполнительной власти, и согласно статье 65.2.1.3 Налогового Кодекса.

Налоговый орган обеспечивает взыскание с депозитного счета НДС налогоплательщика в государственный бюджет только налоговых задолженностей по НДС. В случае отсутствия у налогоплательщика средств на депозитном счету НДС, достаточных для уплаты налоговых задолженностей по НДС, с целью взыскания в государственный бюджет налоговых задолженностей по НДС, в порядке, установленном Налоговым Кодексом, может быть выдано распоряжение на иные счета данного лица.

В иных случаях, за исключением случаев, предусмотренных статьями 65.2.1.1 и 65.2.1.4 Налогового Кодекса, налоговый орган принимает решение о замораживании в депозитном счету налогоплательщика денежных средств в размере 105 процентов от суммы задолженности по налогу, проценту и финансовой санкции по НДС, начисленному или переначисленному налоговым органом.

Если по расчетам налогового органа налогоплательщик не подает жалобу в суд или орган (структуру), определенный соответствующим органом исполнительной власти, в течение 30 календарных дней с даты получения уведомления, указанного в статье 65.1 Налогового

Кодекса, то налоговый орган взимает с депозитного счета НДС задолженность, проценты и примененные финансовые санкции по НДС в государственный бюджет.

Если по расчетам налогового органа налогоплательщик подает жалобу в суд или орган (структуру), определенный соответствующим органом исполнительной власти, в течение 30 календарных дней с даты получения уведомления, указанного в статье 65.1 Налогового Кодекса, то в соответствии со статьей 65.2.3-1 Налогового Кодекса, взимание с замороженного депозитного счета НДС долгов по налогу по НДС, процентам и примененной финансовой санкции осуществляется в соответствии с решением органа (структуры), определенного соответствующим органом исполнительной власти, принятым в соответствии с [Законом Азербайджанской Республики «Об административном производстве»](#).

При наличии у налогоплательщика средств на текущих или иных счетах в национальной или иностранной валюте распоряжение налогового органа исполняется банком или иной кредитной организацией в день поступления этого распоряжения.

При отсутствии у налогоплательщика средств на текущих или иных счетах в национальной или иностранной валюте или их нехватке для погашения задолженностей и процентов, погашения примененных финансовых санкций по налогам или замораживания средств в размере, установленном Налоговым Кодексом, распоряжение налогового органа остается в банке или иной кредитной организации и исполняется по мере поступления средств на счета налогоплательщика.

Распоряжения налоговых органов о взыскании в государственный бюджет задолженностей и процентов, примененных финансовых санкций по налогам исполняются банком и иной кредитной организацией в соответствии с предусмотренной Гражданским кодексом Азербайджанской Республики последовательностью в очередности платежей.

Если распоряжение налоговых органов о взыскании в государственный бюджет задолженностей и процентов, примененных финансовых санкций по налогам обращено на банковский счет налогоплательщика в валюте, банк или иная кредитная организация замораживает средства на счет в порядке, установленном в [статье 60.1.2](#) Налогового Кодекса, и немедленно отправляет налогоплательщику сообщение об этом. После проведения налогоплательщиком конвертационной операции банк или иная кредитная организация исполняет распоряжение налогового органа.

Если налогоплательщиком не конвертированы денежные средства, имеющиеся у него на банковском счете в иностранной валюте, в течение 10 банковских дней с момента поступления распоряжения налогового органа, то распоряжение исполняется с конвертацией банком замороженных денежных средств в иностранной валюте в течение следующего рабочего дня по курсу, объявленному Центральным Банком Азербайджанской Республики. При отсутствии у банка национальной валюты в сумме, достаточной для конвертации иностранной валюты, распоряжение исполняется с осуществлением операции конвертации в соответствии с имеющейся национальной валютой и исполняется по мере поступления на счет банка национальной валюты.

Если распоряжение налогового органа о взыскании в государственный бюджет задолженностей, процентов и финансовых санкций по налогам отдано нескольким банкам или кредитным организациям и при этом задолженности, проценты и финансовые санкции по налогам взысканы в государственный бюджет с текущих или иных счетов налогоплательщика в национальной или иностранной валюте или заморожены на них, налоговый орган обеспечивает немедленный возврат распоряжений, отданных другим банкам или кредитным организациям.

До отзыва распоряжения налогового органа кредитные организации или лица, осуществляющие банковские операции, приостанавливают исполнение распоряжения по таким средствам с замораживанием на счету налогоплательщика средств в размере суммы, взысканной (уплаченной) в государственный бюджет, на основании документа, подтверждающего взыскание (уплату) в государственный бюджет задолженностей по налогам, процентам и финансовым санкциям.

Возврат средств, излишне взысканных в государственный бюджет с текущих или иных счетов налогоплательщика в национальной или иностранной валюте, осуществляется в порядке, установленном статьей 87 Налогового Кодекса.

Незаконный доход

Если доход, полученный незаконно, не конфискуется в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики, незаконность этого дохода не влияет на его налогообложение.

Порядок определения объекта налогообложения в отдельных случаях

В случаях, указанных в статьях 37.4 и 50.1.1 Налогового Кодекса, а также в случаях, когда не предоставлены документы при проведении выездной налоговой проверки, не разрешен доступ на территорию или в помещение (кроме жилых помещений (площадей)), не ведется бухгалтерский учет или не ведется бухгалтерский учет в установленном порядке, при уничтожении (утере) документов бухгалтерского учета и отчетных документов, а также если определить налоговые объекты невозможно по какой-либо другой причине, налоговый орган имеет право исчислять подлежащие выплате налоговые суммы, используя нижеуказанные схожие сведения:

- налоговые декларации, представленные налогоплательщиком в налоговый орган за предыдущие отчетные периоды;
- официальные сведения о доходах налогоплательщика, в том числе о внереализационном доходе;
- официальные сведения о затратах налогоплательщика, в том числе затратах на приобретение товаров (движимого и недвижимого имущества), работ и услуг для индивидуального потребления;
- официальные сведения о материальном и нематериальном имуществе, находящегося в собственности или пользовании налогоплательщика;
- официальные сведения о физическом объеме произведенных и (или) предоставленных налогоплательщиком товаров (работ, услуг);
- официальные сведения об импортно-экспортных операциях налогоплательщика;
- официальные сведения, полученные о средствах на банковских счетах налогоплательщика, в том числе движении средств на банковских счетах;
- результаты хронометражных наблюдений, проведенных у налогоплательщика;
- любые другие сведения, полученные налоговым органом из известного источника.

Для определения налога, который подлежит уплате налогоплательщиком, на основании схожих сведений, используются находящиеся в налоговых органах сведения о налогоплательщике, занимающемся деятельностью, аналогичной деятельности налогоплательщика, с учетом следующих признаков:

- производство аналогичных или однородных товаров;
- предоставление аналогичных или однородных товаров, выполнение работ и оказание услуг;
- территория осуществления деятельности.

Если налоги исчисляются на основании схожих сведений и сведений об аналогичном налогоплательщике, налоговая сумма определяется умножением соответственно суммы дохода, либо затрат, вычитаемых из дохода налогоплательщика на коэффициент, показывающий удельный вес налога в отчетный период в доходах, либо в затратах, вычитаемых из дохода налогоплательщика, занимающегося аналогичной деятельностью.

Если схожие сведения о налогоплательщике получить невозможно, налоги исчисляются на основании учетных и отчетных данных налогоплательщика, занимающегося аналогичной деятельностью.

Если на основании схожих сведений невозможно исчислить подоходный налог физических лиц, работающих по найму, или если работа физических лиц не документирована, налоговый орган исчисляет сумму подоходного налога на основании среднемесячной зарплаты по стране за прошлый год.

Если в налоговом органе для исчисления налога имеется несколько схожих сведений о налогоплательщике, налог исчисляется на основании схожих сведений, дающих основание к исчислению налога на самую высокую сумму.

При исчислении налога на основании схожих сведений учитываются излишне уплаченные налоги, проценты и финансовые санкции налогоплательщика.

Налогоплательщикам, представившим в налоговый орган справку об отсутствии предпринимательской деятельности, имущества, земли и налогооблагаемых операций в соответствии со статьей 16.2 Налогового Кодекса, налоги на основании схожих сведений не начисляются.

После представления в налоговые органы деклараций по налогам, исчисленным на основании схожих сведений, исчисленные налоги перерасчитываются с учетом деклараций.

Взимание налогов, исчисленных на основании схожих сведений, осуществляется в соответствии со статьей 65 Налогового Кодекса.

При проведении какой-либо операции между взаимозависимыми лицами налоговый орган может распределить доходы и расходы между этими лицами для определения налогооблагаемого дохода, который мог бы быть получен при операциях между независимыми лицами.

Если лицо заявляет о получении дохода в сумме, недостаточной для индивидуального потребления, в том числе и для покрытия расходов, произведенных на приобретение имущества, налоговый орган определяет доход и налоги на основании понесенных расходов с учетом доходов указанного лица за предыдущие периоды, а также его кредитов и долгов.

Если для налоговых целей бартерные операции оцениваются.

Если указанная электронная накладная-фактура сумма бартерной операции занижена, налоговый орган уточняет объекты налогообложения с учетом рыночных цен, пересчитывает сумму налога и применяет санкции, предусмотренные за нарушение законодательства Азербайджанской Республики о налогах.

В случаях, указанных в статье 67.1 Налогового Кодекса, при наличии возможности определения доходов или расходов налогоплательщиком налог на прибыль (подходный налог) исчисляется согласно статье 83.9 Налогового Кодекса.

При обнаружении налоговым органом во время проводимой налоговой проверки того, что товары, указанные в учетных данных налогоплательщика, фактически не находятся в его владении, то налоги рассчитываются за отчетный период, в котором было обнаружено обстоятельство, а во время выездной налоговой проверки - в течение последнего отчетного периода, охватываемого проверкой.

В случае выявления у лиц, занимающихся деятельностью по строительству зданий, при проведении выездной налоговой проверки представления жилых и нежилых помещений, жилые и нежилые помещения для целей налогообложения считаются представленными в последний отчетный период, охватываемый проверкой, в следующих случаях:

- в случае непредставления информации, предусмотренной в статье 16.8 Налогового Кодекса, до дня начала выездной налоговой проверки;
- в случае представления информации, предусмотренной в статье 16.8 Налогового Кодекса, но указания в представленной информации жилых и нежилых помещений как непредставленных.

Налогообложение в промышленном, либо технологическом парке

Если резидент промышленного, либо технологического парка представит расположенные в промышленном, либо технологическом парке хозяйственные и другие объекты налогообложения до истечения льготного периода, установленного Налоговым Кодексом:

- новому резиденту, который приобрел хозяйственные и другие объекты налогообложения и обязался приступить к производству или продолжить производство товаров (работ, услуг) в соответствии с имеющимся инвестиционным проектом прежнего резидента, налоговые льготы предоставляются в течение оставшейся части данного периода;
- новому резиденту, который приобрел хозяйственные и другие объекты налогообложения и обязался организовать производство других видов товаров (работ, услуг) в соответствии с

новым инвестиционным проектом и сделать капиталовложения в размере не менее суммы, установленной соответствующим органом исполнительной власти, налоговые льготы предоставляются в течение полного периода, предусмотренного Налоговым Кодексом.

Если резидент промышленного, либо технологического парка представит расположенные в промышленном, либо технологическом парке хозяйственные и другие объекты налогообложения после истечения льготного периода, установленного Налоговым Кодексом:

- новому резиденту, который приобрел хозяйственные и другие объекты налогообложения и продолжает производство товаров (работ, услуг) в соответствии с имеющимся инвестиционным проектом прежнего резидента, налоговые льготы не предоставляются;

- новому резиденту, который приобрел хозяйственные и другие объекты налогообложения и обязался организовать производство других видов товаров (работ, услуг) в соответствии с новым инвестиционным проектом и сделать капиталовложения в размере не менее суммы, установленной соответствующим органом исполнительной власти, налоговые льготы предоставляются в течение полного периода, предусмотренного Налоговым Кодексом.

Если резидент промышленного, либо технологического парка создаст другую производственную площадку в промышленном, либо технологическом парке согласно новому инвестиционному проекту, налоговые льготы, установленные Налоговым Кодексом, исчисляются с момента регистрации резидента в промышленном, либо технологическом парке по новому инвестиционному проекту в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти. В этом случае налоговые льготы, установленные Налоговым Кодексом, распространяются на деятельность по новому инвестиционному проекту.

Если в период применения налоговых льгот резидент промышленного, либо технологического парка осуществляет деятельность вне промышленного, либо технологического парка, он должен вести учет доходов и расходов, связанных с этой деятельностью, отдельно. При этом резидент промышленного, либо технологического парка уплачивает налоги с доходов от деятельности, осуществляемой вне этого парка, в общем порядке, установленном Налоговым кодексом.

В случае, предусмотренном статьей 67-1.3 Налогового Кодекса, в течение периода применения налоговых льгот резидент промышленного, либо технологического парка должен вести учет доходов и расходов, связанных с деятельностью другой производственной площадки, созданной в промышленном, либо технологическом парке согласно новому инвестиционному проекту, отдельно.

Налогообложение юридических лиц и частных предпринимателей, получивших документ о поощрении инвестиций

Если лицо, получившее документ о поощрении инвестиций, представит хозяйственные и другие объекты налогообложения до истечения льготного периода, установленного Налоговым Кодексом, то в отношении нового лица, которое приобрело хозяйственные и другие объекты налогообложения и обязалось начать или продолжить производство товаров (работ, услуг) в соответствии с действующим инвестиционным проектом, налоговые льготы предоставляются в течение оставшейся части этого периода.

Если лицо, ранее получившее документ о поощрении инвестиций, создаст производственную площадку согласно новому инвестиционному проекту, то налоговые льготы, установленные Налоговым Кодексом, исчисляются с момента получения лицом документа о поощрении инвестиций по новому инвестиционному проекту.

Если в период применения налоговых льгот лицо, получившее документ о поощрении инвестиций, занимается деятельностью, не относящейся к инвестиционному проекту, то оно ведет учет доходов и расходов в связи с этой деятельностью отдельно и уплачивает налоги с доходов от этой деятельности в общем порядке, установленном Налоговым Кодексом.

Если минимальная сумма по объему инвестиционного проекта не инвестирована, а также документ о поощрении инвестиций аннулируется в случаях, предусмотренных в порядке, установленном органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, за исключением уплаты процентов по налогам, начиная с даты исполнения

инвестиционного проекта, расчет и уплата в государственный бюджет налогов по доходам и операциям, к которым применены налоговые освобождения, установленные Налоговым Кодексом, производится лицами, которым выдан документ о поощрении инвестиций. При этом сумма налогов, подлежащих пересчету, определяется в отчетный период, когда документ о поощрении инвестиций был аннулирован, или в случае обнаружения этого обстоятельства в ходе налоговых проверок — в последний отчетный период, охваченный проверкой.

Порядок определения сроков

Течение любого срока, установленного Налоговым Кодексом, начинается со дня, следующего за днем совершения юридического действия или фактического события, обуславливающего исчисление этого срока.

Любой срок истекает в конце последнего дня указанного в Налоговом Кодексе периода. Если какой-либо срок, предусмотренный Налоговым Кодексом, приходится на нерабочий день, то он переносится на следующий за ним ближайший рабочий день.

Пересчет иностранной валюты на манаты

Любая операция, совершаемая в иностранной валюте и подлежащая налогообложению, рассчитывается в манатах по официальному обменному курсу Центрального банка Азербайджанской Республики на день ее совершения.

Курсовая разница, возникающая по операциям с иностранной валютой, относящимся к налогообложению, определяется разницей между курсом на день совершения операции и курсом на день оплаты стоимости товаров (работ, услуг). Курсовая разница по дебиторской и кредиторской задолженности, возникающая по полученным и представленным на конец отчетного года товарам (работам и услугам) в иностранной валюте должны относиться к прибыли или убытку с оценкой по курсу, объявленному Центральным Банком Азербайджанской Республики. Денежные средства налогоплательщика в иностранной валюте по состоянию на конец календарного года определяются с расчетом по официальному курсу, объявленному Центральным банком Азербайджанской Республики.

Переписка с налогоплательщиками

Если требование налогового органа к налогоплательщику либо налогоплательщика к налоговому органу не составлено в письменном виде или в электронном формате и не представлено одной стороной другой, то ни одно из таких требований не имеет юридической силы ни для налогового органа, ни для налогоплательщика.

Любое решение, акт, извещение, истребование, письмо или иные документы (их копии), направляемые налоговым органом налогоплательщику, должны быть подписаны руководителем налогового органа (его заместителем) с указанием его имени и заверены печатью. Заверять печатью документы, отправляемые электронным способом, не требуется.

Документы (их копии) считаются должным образом переданными в случае направления (передачи) налогоплательщику налоговым органом в соответствии с одной из следующих форм:

- в случае передачи налогоплательщику (его уполномоченному представителю) лично - в день выдачи лично;
- в случае отправления почтовой связью по адресу, указанному в документах о государственной регистрации юридического лица, являющегося налогоплательщиком, или учетных документах физического лица, являющегося налогоплательщиком, в качестве последнего адреса, - по истечении 5 рабочих дней со дня представления в почту;
- в случае направления на электронный кабинет электронным способом - по истечении 3 рабочих дней со дня отправления электронным способом;
- если документы (их копии) представляются в соответствии со статьей 70.2-1.1 Налогового Кодекса представляются лично, то они представляются налогоплательщику (его уполномоченному представителю) способом, подтверждающим дату представления.

Порядок, предусмотренный в статьях 70.2-1.2 и 70.2-1.3 Налогового Кодекса, не распространяются на случаи отсутствия у налогоплательщика (его уполномоченного представителя) или позднего получения административного акта.

Ни один из документов по исчислению налогов или иных документов, составленных на основе налогового законодательства, не может быть признан недействительным либо составленным с процессуальными нарушениями, если:

- они по своему содержанию и сути соответствуют налоговому законодательству; и
- в них ясно для всех указано лицо, налоги которого исчисляются, или к которому эти документы относятся.

Составление и хранение документов учета налогоплательщиками

Всякое лицо, являющееся налогоплательщиком, обязано оформлять операции, которые могут повлечь возникновение у данного лица следующих обязательств:

- по налогам;
- по взиманию налогов;
- по предоставлению сведений в соответствии с Налоговым Кодексом;

Налогоплательщики обязаны вести учетные документы, указанные статьей 71.1 Налогового Кодекса, в порядке, установленном законодательством.

В случае оформления отдельных учетных документов налогоплательщика на иностранном языке налоговые органы требуют их официального перевода на азербайджанский язык.

Документы бухгалтерского учета, в том числе сведения в электронном и (или) бумажном формате должны храниться в читаемом виде в течение срока, установленного законом, но не менее чем в течение 5 лет.

Электронные накладные-фактуры

Находящееся на учете в налоговом органе лицо, представляющее товары, выполняющее работы и оказывающее услуги в случаях, установленных Налоговым Кодексом, представляет электронную накладную-фактуру в следующие сроки:

- в случаях, предусмотренных статьями 71-1.5.1, 71-1.5.4, 71-1.5.5, 71-1.5.7 и 71-1.5.8 - во время отправки (выдачи) товаров;
- по представлению товаров, не заказанных предварительно, - в течение 5 дней с даты выдачи документа, подтверждающую сдачу товаров;
- по выполнению работ и оказанию услуг - в течение 5 дней с даты выполнения работ и оказания услуг;
- в случаях, предусмотренных статьями 71-1.5.2, 71-1.5.3 и 71-1.5.6 Налогового Кодекса, - в течение 3 дней с момента возврата товаров и уточнения налогооблагаемого оборота.

Форма, правила применения, учета и использования электронных накладных-фактур устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

Единая форма электронной накладной-фактуры на возврат налога на добавленную стоимость, уплаченного за товары, не предусмотренные для производственных или коммерческих целей и приобретенные иностранцами и лицами без гражданства на территории Азербайджанской Республики, утверждается органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти.

Единая форма электронной накладной-фактуры на возврат налога на добавленную стоимость, уплаченного за товары, приобретенные физическими лицами на территории Азербайджанской Республики в период торговых фестивалей и не предусмотренные для производственных или коммерческих целей, утверждается соответствующим органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти.

При операциях, совершаемых налогоплательщиком, в зависимости от характера операции выдается электронная накладная-фактура следующего вида:

- о представлении товаров, работ и услуг;
- о возврате товаров;
- на основании статьи 163 Налогового Кодекса, за исключением возврата товаров;
- о передаче товаров доверителем (комитентом) агенту (комиссионеру);
- представляемый агентом (комиссионером) покупателю товаров;
- о возврате товаров агентом (комиссионером) доверителю (комитенту);

- о передаче товаров на обработку;
- о возврате товаров, прошедших процесс обработки;
- на основании статьи 177.5 Налогового Кодекса.

Акт покупки товаров

В случае покупки товаров у лиц, не состоящих на учете в налоговом органе, с учетом положений статьи 130.1-1 Налогового Кодекса составляются акты покупки за купленные товары и в течение 5 дней с даты покупки товаров - электронный акт покупки.

Форма электронного акта покупки, порядок применения, учета и использования утверждается органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти.

В случае, если электронный акт покупки, составленный налогоплательщиком, был напечатан и подписан физическим лицом, не находящимся на учете в налоговом органе, данный документ считается документом, подтверждающим покупку товара, а акт покупки на бумажном носителе не составляется.

Порядок представления и составления налогового отчета

В целях Налогового Кодекса налоговый отчет состоит из налоговой декларации.

Налогоплательщики, которые в соответствии с Налоговым Кодексом и принятыми в соответствии с ним законами обязаны представлять налоговый отчет, представляют его в налоговый орган в сроки, указанные в Налоговом Кодексе, по форме и месту, установленным соответствующим органом исполнительной власти.

Налоговые отчеты могут представляться налогоплательщиком лично или в любой иной форме, в которой возможно подтверждение представления отчета (включая сдачу либо отправление в соответствии с соответствующим законодательством в форме электронного документа в учреждение связи).

Представление налогового отчета в форме электронного документа осуществляется в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти. В отношении налогоплательщиков, представивших налоговый отчет в форме электронного документа, не применяются положения статей 72.3, 72.4, 72.6.3 и 72.6.4 Налогового Кодекса.

Налоговый отчет подписывается налогоплательщиком или его уполномоченным в установленном порядке представителем.

Если в соответствии с законодательством в составлении налогового отчета налогоплательщика участвует независимый аудитор, то он должен подписать налоговый отчет, скрепить его печатью и указать свой идентификационный номер налогоплательщика. Если отчет составляется более чем одним составителем, он подписывается только главным составителем.

При несоответствии данных отчетов, представленных за предыдущие отчетные периоды, данным по первичным учетным документам, за исключением случаев, предусмотренных статьей 163 Налогового Кодекса, налогоплательщиками должен быть представлен уточненный отчет за данный отчетный период. Если налоговая сумма, полагающаяся бюджету по уточненному отчету, выше налоговой суммы, полагавшейся бюджету по ранее представленному отчету, то дополнительно начисленная налоговая сумма уплачивается в бюджет вместе с процентами, а если ниже - подсчитанные суммы налога и процента понижаются. Уточненные или своевременно не представленные отчеты могут быть представлены налогоплательщиком до дня проведения у него выездной налоговой проверки.

В случае добровольного декларирования налогоплательщиками, налоговому органу представляется об этом отчет в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

По отчету, представленному в случае добровольного декларирования, налогоплательщик платит взносы на обязательное государственное социальное страхование, страхование по безработице и обязательное медицинское страхование только сумму начисленного налога.

Обусловливание приема налоговым органом налогового отчета проведением камеральной налоговой проверки по нему либо осуществлением каких-либо других действий недопустимо и

служит основанием установленной законом ответственности. Налоговый отчет не принимается налоговым органом только при наличии одного из следующих обстоятельств:

- при не указании либо при ошибочном указании идентификационного номера налогоплательщика;
- при не отражении налогового периода;
- при не подписании и не утверждении печатью налогового отчета, представляемого посредством бумажного носителя, юридическим лицом — налогоплательщиком;
- при не подписании налогового отчета физическим лицом — налогоплательщиком.

при несоответствии налогового отчета, представленного в форме электронного документа со стороны являющихся налогоплательщиками юридических и физических лиц, требованиям соответствующего законодательства или правил.

В случае если налоговый отчет, представленный в налоговый орган в соответствии с Налоговым Кодексом либо другими законодательными актами, не принимается в случаях, указанных в статьях 72.6.1. - 72.6.5. Налогового Кодекса, в течение 3 рабочих дней со дня поступления отчета в налоговый орган налогоплательщику направляется об этом извещение, а также о представлении его в налоговый орган после устранения выявленных неточностей.

Представление сведений о платежах

Лицо, оплачивающее выполненные работы или оказанные услуги либо производящее любые другие платежи, обязано в установленных законом случаях и порядке представить в налоговый орган сведения об уплаченных им суммах.

Продление срока представления отчета

В случае, когда до истечения срока представления отчета налогоплательщик обращается с просьбой о продлении срока представления отчета о налоге с дохода или о налоге на прибыль и при этом полностью уплачивает сумму подлежащего уплате налога, срок представления отчета считается продленным до трех месяцев.

Продление срока в соответствии с настоящей статьей не изменяет срока уплаты налога.

Если сумма исчисленного по отчету налога превышает уплаченную по нему сумму, то образовавшаяся разница должна быть перечислена в бюджет с учетом процентов, начисляемых со дня истечения срока уплаты налога.

Обязанности банков и иных кредитных организаций, осуществляющих отдельные виды банковских операций, в отношении налогоплательщиков

Банки и иные кредитные организации, осуществляющие отдельные виды банковских операций, обязаны:

- открывать текущие или иные счета в национальной или иностранной валюте юридическим и физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, лишь после представления ими документов, свидетельствующих о присвоении налоговыми органами идентификационного номера налогоплательщика, не вести операции по счетам в случае не указания в банковских документах идентификационного номера налогоплательщика;
- исполнять платежные поручения юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, об уплате налогов с их текущих или иных счетов в национальной или иностранной валюте;
- перечислять в соответствующий бюджет (в банк или в иное финансовое учреждение, осуществляющее кассовое обслуживание бюджета) суммы налогов в день совершения операций по удержанию средств с текущих или иных счетов в национальной или иностранной валюте юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Предоставление сведений банками и иными кредитными организациями, осуществляющими отдельные виды банковских операций

Отправив во время налогового контроля письменное извещение кредитным организациям или лицам, осуществляющим банковские операции, налоговые органы вправе получить

информацию о банковском счете и операциях налогоплательщика (лица), которого обслуживает этот банк.

Независимо от положений статьи 76.1 Налогового Кодекса, с целью определения налоговых обязательств налогоплательщика ежемесячная информация об операциях, осуществленных налогоплательщиками, зарегистрированным по НДС, по счетам, открытым на основе свидетельства-дубликата, представляется банками в электронном порядке после истечения каждого месяца до 10 числа следующего месяца в форме, утвержденной органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, в орган (структуру), установленный соответствующим органом исполнительной власти.

По получении уведомления, направленного в порядке, установленном статьей 76.1 Налогового Кодекса, кредитная организация или лицо, осуществляющее банковские операции, по форме, утвержденной соответствующим органом исполнительной власти, должны в течение 5 рабочих дней отправить (передать) владельцу счета официальную информацию о предоставлении налоговому органу указанных в этом уведомлении сведений и в течение 15 дней представить налоговому органу необходимую информацию.

Полученные в порядке, установленном настоящей статьей, сведения о банковских счетах или операциях на основании положений соответствующего международного договора могут быть переданы соответствующим органам другого государства. В остальных случаях запрещается передавать другим органам или гражданам полученные сведения о счетах или об операциях.

Предоставление информации финансовыми институтами

В соответствии с международными договорами, предусматривающими обмен налоговыми и финансовыми данными, стороной которых выступает Азербайджанская Республика, финансовые институты должны предоставлять информацию о финансовых операциях, осуществляемых юридическими и физическими лицами этих зарубежных стран на территории Азербайджанской Республики, полномочным органам этих стран посредством соответствующего органа исполнительной власти в пределах и порядке, установленных соответствующим органом исполнительной власти.

Налоговое обязательство

Обязанность налогоплательщика по уплате налогов (в том числе текущих налоговых платежей), устанавливаемых в случаях и порядке, указанных в Налоговом Кодексе, начисленных процентов и примененных финансовых санкций признается его налоговым обязательством.

Основания к возникновению, изменению или отмене налогового обязательства, а также порядок и условия выполнения налогового обязательства устанавливаются исключительно Налоговым Кодексом.

С момента возникновения условий, предусматривающих уплату налога в соответствии с требованиями законодательства о налогах, налогоплательщик несет ответственность за выполнение налоговых обязательств.

Налоговое обязательство признается прекращенным:

- с уплатой налога;
- с возникновением обстоятельств, при которых в соответствии с налоговым законодательством прекращается обязательство по уплате налога, а также при списании задолженностей по налогам, процентам и финансовым санкциям на основании закона;
- со смертью налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Азербайджанской Республики. Задолженность умершего или объявленного умершим лица по налогу на имущество погашается в пределах стоимости его наследственного имущества;
- с ликвидацией юридического лица-налогоплательщика — после проведения ликвидационной комиссией (упразднителем, ликвидатором) всех расчетов с бюджетом в соответствии с Налоговым Кодексом;
- если требования, ликвидированного вследствие банкротства в установленном законодательством Азербайджанской Республики порядке налогоплательщика-должника, в погашении которых отказано решением суда, признаются аннулированными.

Стоимость расходов, понесенных налогоплательщиком, устанавливающим контрольно-кассовые аппараты, отвечающие критериям, утвержденным органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, и подключенные в режиме реального времени к электронной информационной системе органа (структуры), установленного соответствующим органом исполнительной власти, на установку каждого контрольно-кассового аппарата (включая стоимость контрольно-кассовых аппаратов) замещается налоговыми обязательствами, возникающими после установки контрольно-кассовых аппаратов, в пределах, утвержденных органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти.

Статья 77.5 Налогового Кодекса распространяется на налогоплательщиков, заменивших контрольно-кассовый аппарат, отвечающий критериям, утвержденным органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, и эксплуатировавшийся до 1 января 2019 года, контрольно-кассовым аппаратом, подключенным в режиме реального времени к электронной информационной системе органа (структуры), установленного соответствующим органом исполнительной власти, и сумма, превышающая предел, утвержденный органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, уплачивается налогоплательщиком.

Расходы, понесенные на установку контрольно-кассовых аппаратов, не замещаются налоговыми обязательствами в порядке, установленном настоящей статьей, в следующих случаях:

- если контрольно-кассовый аппарат установлен до 1 января 2019 года;
- если контрольно-кассовый аппарат установлен после 1 января 2019 года, но не отвечает критериям, установленным органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти;
- если контрольно-кассовый аппарат установлен после 1 января 2019 года, отвечает критериям, утвержденным органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, но не замещает использовавшийся ранее контрольно-кассовый аппарат.

Решение о предварительном установлении налогового обязательства

Налогоплательщик представляет налоговому органу заявление с целью принятия решения (далее для целей настоящей статьи — решение) о предварительном установлении налогового обязательства в порядке, предусмотренном в статьях 29 и 30 Закона Азербайджанской Республики «Об административном производстве».

К заявлению прилагается следующее:

- документы, относящиеся к операции, облагаемой налогом, в отношении которой требуется принятие решения;
- примечания налогоплательщика о правовых последствиях применения налоговых обязательств и налогового законодательства по налогооблагаемым операциям;
- другие сведения, считающиеся необходимыми для принятия решения.

Документы, приложенные к заявлению, должны быть на государственном языке. Оригиналы документов, составленных на иностранном языке, должны сопровождаться официально заверенным переводом на государственный язык.

Решение принимается в течение 30 рабочих дней после представления документов и сведений, предусмотренных в статьях 77-1.2 и 77-1.3 Налогового Кодекса.

Налоговый орган проверяет соответствие заявления и приложенных к нему документов требованиям статей 77-1.1 - 77-1.3. При обнаружении в заявлении и приложенных к нему документах недостатков, которые возможно устранить и которые не являются причиной отказа в принятии решения, налоговый орган должен не позднее 10 рабочих дней со дня регистрации заявления уведомить налогоплательщика об их устранении.

Налогоплательщик обязан устранить эти недостатки в течение 10 рабочих дней со дня получения уведомления. В этом случае течение срока, связанного с принятием решения, приостанавливается и приостановленные сроки не включаются в срок принятия решения.

Течение срока восстанавливается после обращения налогоплательщика об устранении недостатков.

Решение принимается налоговым органом в отдельности по отношению к каждому налогоплательщику и к каждой налогооблагаемой операции, заверяется подписью и печатью руководителя налогового органа и имеет обязательную юридическую силу в течение 3 лет, за исключением случаев внесения до совершения операции изменений в нормативные правовые акты, регулирующие отношения, связанные с операцией, в отношении которой принимается решение.

При отсутствии в представленных налогоплательщиком заявлении и приложенных к нему документах недостатков или при устранении выявленных недостатков в сроки, установленные в статье 77-1.6 Налогового Кодекса, налоговый орган устно или посредством письма уведомляет налогоплательщика об обязанности оплатить государственную пошлину, установленную **Законом** Азербайджанской Республики «О государственной пошлине».

Государственная пошлина для принятия решения оплачивается налогоплательщиком в соответствии со статьей 77-1.8 Налогового Кодекса, в течение 3 рабочих дней со дня получения уведомления налогового органа и документ, подтверждающий оплату, представляется налоговому органу.

После представления налоговому органу документа, подтверждающего факт оплаты государственной пошлины, решение принимается в сроки, установленные Налоговым Кодексом, и вручается налогоплательщику или отправляется ему посредством заказного почтового отправления.

Исполнение решения имеет обязательную юридическую силу для налогового органа только по операции, указанной в заявлении, для налогоплательщика, который будет осуществлять операцию, указанную в решении, при условии, что налогоплательщик уже осуществил эту операцию.

Выполнение операции, в отношении которой принято решение, не носит обязательный характер для налогоплательщика.

Налоговый орган отказывает в принятии решения в следующих случаях:

- если в заявлении и приложенных к нему документах содержатся сведения, не соответствующие закону (за исключением случая, предусмотренного во втором предложении статьи 77-1.5 Налогового Кодекса);

- если по операции, указанной в заявлении, имеется решение налогового органа об установлении налогового обязательства, соответствующее Налоговому Кодексу, и если в показателях по этой операции не произошло никаких изменений;

- если операция, указанная в заявлении, уже совершена или в связи с этой операцией существует решение налогового органа или вступившее в законную силу решение суда;

- при обнаружении налоговым органом того, что созданием схемы уклонения от налога по операции, в отношении которой подано обращение для принятия решения, налогоплательщик преследует цель получения налогового преимущества;

- если стоимость операции, в отношении которой предусмотрено принятие решения, меньше 10000000 (десять миллионов) манатов;

- если документ, подтверждающий уплату государственной пошлины, не представлен налоговому органу в сроки, указанные в статье 77-1.9 Налогового Кодекса;

- при не соблюдении налогоплательщиком требований, установленных Налоговым Кодексом, во время обращения для принятия решения, в том числе, если к обращению не приложены сведения и документы, требуемые в связи с установлением правовых последствий применения налогового обязательства и налогового законодательства, или если приложенные сведения и документы являются недостаточными для установления правовых последствий применения налогового обязательства и налогового законодательства;

- если установление правовых последствий применения налогового обязательства и налогового законодательства по операции, по которой предусмотрено принятие решения, не относится к полномочиям налогового органа.

Если до совершения операции в нормативных правовых актах, регулирующих отношения, связанные с операцией, в отношении которой принято решение, произойдет изменение, то решение налогового органа о предварительном установлении налогового обязательства не имеет юридической силы.

Налогоплательщик может обжаловать решение, принятое налоговым органом в соответствии с настоящей статьей, а также отказ от принятия этого решения в административном порядке и в суде.

Исполнение налоговых обязательств

Исполнением налоговых обязательств считается уплата подлежащего уплате налога в установленные сроки и в установленном порядке. Исполнение налоговых обязательств обязательно независимо от наличия у налогоплательщика средств на счетах или в кассе, а также от наличия у него имущества.

Исполнение налоговых обязательств осуществляется в последовательности, установленной Гражданским Кодексом.

Исполнение налоговых обязательств осуществляется непосредственно налогоплательщиком, если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом.

Исполнение, исключая выгодоприобретателя по бестоварной операции, налоговых обязательств не может быть возложено на другое лицо. Для целей настоящей статьи выгодоприобретателем является физическое лицо, фактически получающее доход от деятельности, осуществляемой с целью получения прибыли, совершая бестоварные операции, в том числе фактический владелец юридического лица, получающего прибыль (доход), совершая бестоварные операции, или осуществляющее контроль за налогоплательщиком, получающим доход, совершая бестоварные операции.

Исполнение налоговых обязательств при ликвидации предприятия (организации)

Налоговые обязательства ликвидируемого предприятия (организации) исполняются ликвидационной комиссией (упразднителем, ликвидатором) за счет денежных средств указанного предприятия (организации), в том числе, дохода, полученного от реализации его имущества. Ликвидационная комиссия (упразднителем, ликвидатором) должна исполнить также и налоговые обязательства филиалов, иных структурных подразделений и постоянных представительств предприятия (организации), если иное не предусмотрено настоящей статьей. Обязательства филиала или иного обособленного подразделения ликвидируемого предприятия (организации) исполняются непосредственно предприятием (организацией), в состав которого входит данный филиал или обособленное подразделение, а при ликвидации этого предприятия (организации) ликвидационной комиссией (упразднителем, ликвидатором) данного предприятия (организации).

Если денежных средств ликвидируемого предприятия (организации), в том числе полученных от реализации его имущества, произведенной с целью исполнения налоговых обязательств, недостаточно для исполнения в полном объеме его налоговых обязательств, то остающаяся задолженность по налоговым обязательствам должна быть погашена участниками (учредителями) указанного предприятия (организации), если в соответствии с законом, уставом или иным учредительным документом участники (учредители) данного предприятия несут долевую ответственность по его обязательствам.

В случае банкротства предприятия его налоговые обязательства исполняются в порядке очередности, определенной законом.

Исполнение налоговых обязательств при реорганизации предприятия (организации)

Налоговые обязательства реорганизованного предприятия (организации) исполняются его правопреемником (правопреемниками) в порядке, установленном настоящей статьей.

Налоговые обязательства реорганизованного юридического лица должен исполнить его правопреемник (правопреемники) независимо от того, было ли известно ему (им) до завершения реорганизации о неисполнении или ненадлежащем исполнении реорганизованным юридическим лицом указанных обязательств.

Реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его налоговых обязательств правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица.

При слиянии нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязательств по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо.

При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязательств по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо.

При разделении юридического лица возникшие в результате такого разделения юридические лица признаются правопреемниками разделенного юридического лица в части исполнения обязательств по уплате налогов.

При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении налоговых обязательств реорганизованного или разделенного юридического лица определяется согласно разделительному балансу или передаточному акту.

Если разделительный баланс или передаточный акт не позволяет определить долю каждого правопреемника реорганизованного или разделенного юридического лица либо исключает возможность исполнения в полном объеме налоговых обязательств каким-либо правопреемником, то вновь возникшие юридические лица несут солидарную ответственность за исполнение налоговых обязательств реорганизованного или разделенного юридического лица или их соответствующей части.

При преобразовании одного юридического лица в другое юридическое лицо путем изменения его организационно-правовой формы правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязательств по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.

При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемство выделенных юридических лиц по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его налоговых обязательств не возникает, при условии чтобы такая реорганизация не была направлена на неисполнение налоговых обязательств юридического лица.

Исполнение налоговых обязательств умершего, недееспособности или безвестно отсутствующего физического лица

Налоговые обязательства умершего физического лица исполняются его наследником (наследниками) в пределах стоимости наследственного имущества и пропорционально его (их) доле в наследственном имуществе на дату получения наследства.

При отсутствии наследника (наследников) налоговые обязательства умершего физического лица списываются (аннулируются).

Налоговые обязательства физического лица, признанного судом в порядке, установленном законодательством, безвестно отсутствующим или недееспособным, исполняются лицом, уполномоченным распоряжаться имуществом безвестно отсутствующего или недееспособного лица за счет этого имущества.

В случае недостаточности имущества физического лица, признанного в порядке, установленном законодательством, безвестно отсутствующим или недееспособным, для исполнения его налоговых обязательств, неуплаченная в связи с недостатком имущества часть налогов списывается в порядке, указанном в статье 93 Налогового Кодекса.

При принятии судом в порядке, установленном законодательством, решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным списанные налоговые обязательства восстанавливаются, однако проценты за период со дня признания лица безвестно отсутствующим либо недееспособным до принятия решения об отмене такого признания не начисляются и финансовые санкции не применяются.

Общие основы исчисления налогов

Порядок подсчета и уплаты налогов налогоплательщиком

• Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащего уплате за отчетный период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если Налоговым Кодексом не предусмотрено иное.

• В случаях, установленных Налоговым Кодексом, обязанность по исчислению суммы налога, подлежащей уплате, может быть возложена на налогового агента.

• Сумма налога исчисляется в порядке, установленном Налоговым Кодексом или принятым в соответствии с ним законодательным актом для соответствующего налога.

• Сумма налога, подлежащая уплате в установленные сроки, уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или, в случаях, установленных законом, иным лицом.

Подсчет налогов налоговыми органами

Исчисление суммы налога в Налоговом Кодексе означает фиксирование в документах учета налогового органа суммы налога за конкретный отчетный период, подлежащий уплате налогоплательщиком. Фиксирование в документах учета суммы налога, переисчисленного налоговыми органами в случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом, также означает исчисление налога.

Налоговый орган вправе исчислять налоговые обязательства налогоплательщика в соответствии с Налоговым Кодексом на основе данных одного или нескольких перечисленных ниже источников:

- сведений, содержащихся в налоговых декларациях;
- сведений о выплатах в соответствии со статьей 73 Налогового Кодекса;
- материалов налоговых проверок;
- любых иных полученных налоговым органом сведений, источник которых известен, в том числе схожие сведения, предусмотренные статьей 67 Налогового Кодекса.

Налоговый орган имеет право перерасчитывать налоги, проценты и финансовые санкции, начисленные по результатам выездной и камеральной налоговой проверки (за исключением исчисления камеральной налоговой проверкой по случаю, указанному в статье 37.2 Налогового Кодекса), в соответствии со статьей 85.4 Налогового Кодекса.

При обнаружении ошибок в уплате налога при условии его уплаты путем подачи налоговой декларации в соответствии с Налоговым Кодексом либо в исчислении налога за прошлый период налоговый орган исчисляет налог в соответствии с законодательством и затем, в соответствии со статьей 84 Налогового Кодекса, в течение 5 рабочих дней направляет уведомление об исчислении налога налогоплательщику. Налоговый орган до истечения срока, указанного в статье 85 Налогового Кодекса, в установленном законодательством порядке может исчислить сумму налога либо откорректировать ранее исчисленную сумму налога.

В случае, когда Налоговым Кодексом установлена уплата налога с условием подачи налоговой декларации, составление налоговой декларации, отражающей обязательства по уплате налога, является извещением об исчислении и уплате такого налога.

В случае, когда при взимании налогов в соответствии со статьями 5.0.1, 212.4 или

Налогового Кодекса налогоплательщиком не представлена налоговая декларация, а налоговый орган не исчислил подлежащие уплате налогоплательщиком суммы налога на основе иных данных в порядке, установленном Налоговым Кодексом, считается, что налоговый орган исчислил годовое налоговое обязательство налогоплательщика в размере налога, удержанного или уплаченного с налогооблагаемой базы, полученной налогоплательщиком в течение года, и вручил налогоплательщику уведомление об исчислении налога.

Если у налоговых органов имеется конкретная обоснованная информация, свидетельствующая о намерении налогоплательщика уклониться от уплаты налога и есть необходимость, а также, если налогоплательщик является рискованным налогоплательщиком, в обеспечении взимания налога, налоговый орган вправе исчислить налог до даты его уплаты. Налоговый орган выносит об этом мотивированное решение.

Налогоплательщик вправе обжаловать в суд решение налогового органа об исчислении налога в соответствии со статьей 83.7 Налогового Кодекса по следующим основаниям:

- сумма налога превышает подлежащую уплате сумму;
- отсутствуют фактор или положение, послужившие основой для досрочного исчисления налога.

В случае невозможности прямого определения прибыли (дохода) налогоплательщика, такая прибыль (доход) исчисляется в соответствии с правилами, установленными соответствующим органом исполнительной власти.

Уведомление об исчислении налога

Налогоплательщику направляется уведомление об исчислении налога. В уведомлении об исчислении налога указывается:

- наименование налогоплательщика или объекта;
- идентификационный номер налогоплательщика;
- дата уведомления;
- объект, к которому относится уведомление, и охватываемый уведомлением налоговый период или налоговые периоды;
- вид налога, суммы исчисленного налога и процентов;
- требование об уплате налога и сроки уплаты;
- место и способ уплаты налога;
- обстоятельства, послужившие основанием для исчисления налога;
- порядок обжалования.

Сроки исполнения налогового обязательства и изменение этих сроков

Сроки уплаты налогов устанавливаются применительно к каждому налогу. Изменение установленного срока уплаты налога допускается только в порядке, установленном Налоговым Кодексом.

При уплате налогов с нарушением сроков уплаты налогоплательщик уплачивает проценты в порядке и на условиях, установленных Налоговым Кодексом.

Сроки уплаты налогов определяются календарной датой или истечением времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, декадами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Налоговые органы имеют право исчислять, переисчислять налоги, проценты и финансовые санкции налогоплательщика в течение 3 лет после окончания налогооблагаемого отчетного периода, взыскивать исчисленные (переисчисленные) суммы налогов, процентов и финансовых санкций в течение 5 лет после окончания налогооблагаемого отчетного периода.

3-летний срок, установленный настоящей статьей (за исключением взносов на обязательное государственное социальное страхование, страхование по безработице и обязательное медицинское страхование), охватывает 3-летний период, предшествующий дате принятия налоговым органом решения о проведении выездной налоговой проверки. Расчет налогов налоговым органом по налоговой декларации, представленной налогоплательщиком, в сроки, указанные в настоящей статье, осуществляется в сроки, указанные в [статье 37.2](#) Налогового Кодекса.

В случаях поступления соответствующей информации от компетентных органов зарубежных государств по доходам, полученным за рубежом, налоговые проверки (за исключением взносов на обязательное государственное социальное страхование, страхование по безработице и обязательное медицинское страхование), охватывают 5-летний период, предшествующий дате принятия налоговым органом решения о проведении проверки, а по налоговым проверкам, назначенным в соответствии с Уголовно-Процессуальным Кодексом, - период, определяемый сроком привлечения к уголовной ответственности в соответствии с Уголовным Кодексом.

Налогоплательщик имеет право требовать подсчета неправильно взысканных с него в течение 3 лет по истечении отчетного налогового периода налогов, процентов и финансовых санкций и пересчета начисленных сумм, возврата или зачета излишне уплаченных сумм налогов, процентов и финансовых санкций в течение 5 лет.

Ограничения, установленные в статьях 85.4 и 85.5 Налогового Кодекса в связи со сроком, не применяются в отношении взноса на обязательное государственное социальное страхование, взносу на страхование по безработице и взносу на обязательное медицинское страхование.

Если налогоплательщик подал жалобу в суд по начисленным налоговым органам налогам, процентам и примененным финансовым санкциям, то срок, прошедший с даты подачи жалобы до даты принятия вступившего в законную силу решения суда, а также сроки, установленные статьями 38.7.1, 38.7.2, 38.7.4 и 38.7.5 Налогового Кодекса, не включаются в срок, установленный статьями 85.4 и 85.5 Налогового Кодекса.

Сроки исполнения налоговых обязательств могут быть отсрочены на более поздние, чем установлено Налоговым Кодексом, сроки при наличии одного из указанных ниже обстоятельств:

- причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия или иной непреодолимой силы. В этом случае налогоплательщик должен представить в соответствующий государственный орган справки о случившемся происшествии и о сумме понесенного в результате этого ущерба.

- угроза банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога. В этом случае налогоплательщик должен представить справки о дебиторских и кредиторских задолженностях на дату обращения с указанием остатка в кассе, на текущих или других счетах в национальной или иностранной валюте, фамилии дебиторов и кредиторов, ИНН.

Изменение срока уплаты налога не отменяет существующего и не создает нового налогового обязательства.

Срок исполнения налогового обязательства не может быть продлен, если в отношении налогоплательщика возбуждено или налогоплательщик является рискованным налогоплательщиком уголовное дело в связи с нарушением законодательства о налогах.

Продление исполнения налогового обязательства производится на основании мотивированного письменного обращения налогоплательщика в налоговый орган, в котором указывается, что такая отсрочка обеспечена налогоплательщиком в виде соответствующего залога либо поручительства. Обращение должно быть представлено до платежного срока, установленного законодательством по виду (видам) налога для их соответствующего отчетного периода. Соответствующий орган исполнительной власти рассматривает это обращение в течение 30 дней и в случае соответствующих оснований принимается решение о продлении срока.

При наличии оснований, предусмотренных статьей 85.6 Налогового Кодекса, срок исполнения налогового обязательства может быть продлен от 1 до 9 месяцев в течение налогового года. В течение этого срока проценты налогоплательщику не начисляются.

Решение соответствующего органа исполнительной власти о продлении срока исполнения налогового обязательства должно содержать указание на сумму задолженности по налогу, вид (виды) налога, срок уплаты которого продлевается, срок и порядок уплаты, а также отметки о залоге либо поручительстве.

При поэтапном выполнении налогового обязательства в сроки, предусмотренные статьей 85.10 Налогового Кодекса, в решении налоговых органов о продлении срока выполнения налогового обязательства должен быть указан порядок поэтапного выполнения налогового обязательства.

Решение о продлении срока исполнения налогового обязательства вступает в силу со дня, указанного в этом решении.

Признание договора залога недействительным в порядке, предусмотренном законодательством, не отменяет налогового обязательства налогоплательщика.

Продленный срок выполнения налогового обязательства прекращается преждевременно в следующих случаях:

- при преждевременном выполнении налогоплательщиком налогового обязательства;
- в случаях, предусмотренных в статье 85.8 Налогового Кодекса;
- несоблюдения условий решения налогового органа о продлении срока выполнения налогового обязательства.

В случаях, предусмотренных в статье 85.14 Налогового Кодекса, налоговый орган, принявший решение о преждевременном прекращении продленного срока выполнения налогового обязательства, в течение 5 дней должен информировать об этом налогоплательщика. Налогоплательщик в течение 30 дней с даты получения информации обязан уплатить в бюджет суммы задолженности и проценты, начисленные на эту сумму до дня оплаты в соответствии с законодательством.

Соответствующий орган исполнительной власти поквартально (периодически) информирует соответствующий орган исполнительной власти о сумме налоговых обязательств, срок которых продлен.

Место уплаты налогов

Налог уплачивается:

- по месту, указанному в уведомлении;
- если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом, - по месту учета налогоплательщика;
- налоги, удержанные у источника выплаты, — налоговыми агентами по месту своего учета;
- если место уплаты налога не установлено Налоговым Кодексом, то по месту проживания налогоплательщика - физического лица либо по месту нахождения налогоплательщика – юридического лица.

Возврат сумм излишне уплаченных налогов, процентов и финансовых санкций

Если уплаченные суммы налогов, исключая часть акцизного налога, начисленного на основании статьи 191.5 Налогового Кодекса и уплаченного в фонд обязательного медицинского страхования, процентов и финансовых санкций превышают их исчисленные суммы, излишне уплаченные суммы:

- относится в счет уплаты других налогов, процентов, финансовых санкций и административных штрафов;
- с согласия налогоплательщика зачитываются в счет платежей по последующим обязательствам.

В случае зачета излишне уплаченных сумм налогов, процентов и финансовых санкций в счет иных налогов, процентов и финансовых санкций по требованию налогоплательщика ему выдается выписка из лицевой карточки и акт сверки, а также раз в квартал в течение 20 дней по окончании квартала ему направляется уведомление. В соответствии с Уголовно-процессуальным кодексом Азербайджанской Республики, во время проведения соответствующим органом исполнительной власти предварительного следствия по делам о преступлениях, предусмотренных статьями 213 и 213-1 Уголовного кодекса Азербайджанской Республики, выписка из лицевой карточки и акт сверки не выдаются за период, не охваченный налоговой проверкой.

Возврат налогоплательщику остальных излишне уплаченных сумм налогов, процентов и финансовых санкций производится в течение 45 дней по письменному заявлению налогоплательщика, если иное не установлено Налоговым Кодексом.

В случае обращения рискованными налогоплательщиками за возвратом переплаты сроки, установленные настоящей статьей, применяются после полного завершения камеральных или выездных налоговых проверок и мер оперативного налогового контроля по их деятельности.

Правила возврата налогоплательщику излишне уплаченных сумм налогов, процентов и финансовых санкций устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

Независимо от других положений настоящей статьи и статьи 179 Налогового Кодекса, ошибочно уплаченные суммы из-за ошибочного указания реквизитов и (или) ошибочного выполнения банковских операций при отсутствии задолженности налогоплательщика возвращаются в течение 20 дней в соответствии со статьей 87.4 Налогового Кодекса (в отношении взносов на обязательное государственное социальное страхование, страхование по безработице и обязательное медицинское страхование - в течение 45 дней).

Порядок погашения задолженностей по налогам

Возникшая по налогам задолженность уплачивается с учетом положений [статьи 85.4](#) Налогового Кодекса в следующей очередности:

- сумма налога, начисленная в последовательности даты возникновения;

- сумма начисленных процентов;
- сумма примененных финансовых санкций.

Возникшая по обязательному государственному социальному страхованию задолженность уплачивается в следующей очередности:

- задолженность по текущему кварталу;
- последовательно задолженность, возникающая от текущего квартала назад (по задолженности, возникшей ранее);
- сумма начисленных процентов в последовательности даты возникновения;
- сумма примененных финансовых санкций в последовательности даты возникновения;

В случае, если после уплаты задолженности по текущему кварталу у страхователя останутся излишние средства, данные средства относятся в порядке, указанном в статьях 88.2.2 - 88.2.4 Налогового Кодекса, к уплате прежней задолженности.

Таблица 9.1

Объем налоговых долгов (сумма в тыс. манат)

Годы	Всего налоговые долги						
	В том числе						
	Всего налоговые долги	Основной долг	У/вес налогового долга, в %	Финансовые санкции	У/вес налогового долга, в %	Проценты	У/вес налогового долга, в %
01.01.2014	5465,2	2852,3	53,0	282,7	5,3	2341,3	42,7
01.01.2015	3847,4	2485,1	64,5	317,3	8,3	1035,2	27,3
01.01.2016	3089,3	1629,4	52,8	370,4	12,0	1089,5	35,4
01.01.2017	1260,2	1127,5	89,6	132,9	10,3	X	X
01.01.2018	8612,4	8591,5	99,8	21,0	0,2	X	X
01.01.2019	6930,7	6907,5	99,7	23,2	0,3	X	X

Источник: <https://www.taxes.gov.az>

Опись имущества

В случае если налогоплательщик не выполняет налоговое обязательство в установленный Налоговым Кодексом срок, то как метод обеспечения уплаты задолженностей по налогу, а также процентов, начисленных по задолженности по налогу в связи с невыполнением данного обязательства и примененных финансовых санкций, его имущество может быть описано.

Описью имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться описанным имуществом или частью его, а владение и пользование этим имуществом осуществляются под контролем налогового органа.

В случае неуплаты налогоплательщиком своих задолженностей по налогам, процентам и финансовым санкциям в сроки, указанные в извещении, отмеченном в [статье 65.1](#) Налогового Кодекса, налоговый орган вправе потребовать у налогоплательщика представления в налоговый орган сведений об активах в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти. За несвоевременное представление сведений налогоплательщик несет ответственность в соответствии с требованиями Налогового Кодекса.

При наличии у налогового органа достаточных оснований полагать, что налогоплательщик уклоняется от выполнения обязательства по налогам, а также в случае, если налогоплательщик является рискованным налогоплательщиком, налоговый орган может направить налогоплательщику письменное уведомление и одновременно потребовать от него немедленной уплаты обязательства по налогам.

При невыполнении обязательства по налогам налогоплательщиком в случае, указанном во втором абзаце настоящей статьи, налоговый орган на основании своего мотивированного решения может произвести опись имущества налогоплательщика.

Проведение описи имущества в ночное время (с 20-00 вечера до 8-00 утра) не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства.

Опись может производиться у налогоплательщика - юридического лица в отношении всего имущества, а у налогоплательщика - физического лица — в отношении иного имущества, чем имущество, на которое в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики не может быть обращено взыскание.

Описывается только имущество, необходимое и достаточное для выполнения налогового обязательства, начисленных процентов и примененных финансовых санкций по налоговой задолженности в связи с невыполнением этого обязательства, пригодное для продажи и не потерявшее свои товарные свойства.

Опись имущества производится с учетом положений статьи 89.5 Налогового Кодекса в следующей последовательности:

- наличные денежные средства;
- имущество, не участвующее непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценные бумаги, валютные ценности непромышленные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений;
- готовая продукция (товары), а также иные материальные ценности, не участвующие и (или) не предназначенные для непосредственного участия в производстве;
- сырье и материалы, предназначенные для непосредственного участия в производстве, а также станки, оборудование, здания, сооружения и другие основные средства;
- другое имущество с проведением инвентаризации.

Опись имущества производится на основании решения руководителя налогового органа. В решении указываются наименование налогоплательщика и адрес, по которому находится имущество.

Опись имущества производится налоговым органом с участием налогоплательщика, а также понятых и в необходимых случаях специалистов.

Налоговый орган, производящий опись имущества, не вправе отказать налогоплательщику (его законному и (или) уполномоченному представителю) присутствовать при производстве описи имущества.

Лицам, участвующим в процессе описи имущества в качестве понятых, специалистов, а также налогоплательщику (его представителю) разъясняются их права и обязанности.

Должностные лица налогового органа, производящие опись имущества, обязаны предоставить налогоплательщику (его представителю) решение руководителя налогового органа о производстве описи и документы, удостоверяющие их полномочия.

При описи должностными лицами налоговых органов составляется протокол об описи имущества, описывается имущество и опись вместе с фотографией имущества прилагаются к протоколу.

В описи точно указываются наименование, количество, индивидуальные признаки, по возможности цена имущества. Все описываемое имущество предоставляется понятым и налогоплательщику (его представителю) для осмотра.

Налогоплательщик предупреждается налоговым органом о том, что он в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики несет ответственность за нарушение установленных в статьях 89.2. и 89.11. Налогового Кодекса ограничений в отношении описанного имущества.

Сделки, совершенные налогоплательщиком в отношении описанного имущества в нарушение порядка, установленного настоящей статьей, признаются недействительными.

Решение об описи имущества теряет силу с момента его отмены в установленном законом порядке или с момента исполнения налогового обязательства.

Опись подакцизных товаров, не маркированных акцизными марками или маркированных поддельными акцизными марками, осуществляется в следующем порядке:

- Опись подакцизных товаров, не маркированных акцизными марками или маркированных поддельными акцизными марками, а также товаров, не маркированных обязательной маркой

или маркированных поддельной маркой, это такое ограничение прав налогоплательщика на данные товары, при котором налогоплательщик не имеет права собственности, пользования, распоряжения описанными подакцизными товарами, не маркированными акцизными марками или маркированными поддельными акцизными марками, а также товаров, не маркированных обязательной маркой или маркированных поддельной маркой.

- При выявлении продажи или хранения подакцизных товаров, не маркированных акцизными марками или маркированных поддельными акцизными марками, а также товаров, не маркированных обязательной маркой или маркированных поддельной маркой (пищевого спирта, пива, всех видов спиртных напитков и табачных изделий), общее количество, количество подакцизных товаров, не маркированных акцизными марками или маркированных поддельными акцизными марками, а также товаров, не маркированных обязательной маркой или маркированных поддельной маркой (пищевого спирта, пива, всех видов спиртных напитков и табачных изделий), оформляется актом, соответствующим форме, утвержденной соответствующим органом исполнительной власти, с указанием реквизитов юридических лиц и физического лица, занимающегося предпринимательской деятельностью, и их уполномоченных представителей, акт подтверждается подписями представителей налогового органа, а также ответственного лица объекта и наблюдателей. Налогоплательщик или его уполномоченный представитель могут записать свои замечания в акте, отказаться подписывать акт, о чем в данном акте делаются соответствующие отметки.

- Составляется опись подакцизных товаров, не маркированных акцизными марками или маркированных поддельными акцизными марками, а также товаров, не маркированных обязательной маркой или маркированных поддельной маркой (пищевого спирта, пива, всех видов спиртных напитков и табачных изделий), по соответствующей форме, утвержденной соответствующим органом исполнительной власти. В описи указываются наименование, отличительные признаки, источник происхождения, покупные и продажные цены этих товаров, наименование налогового органа, имена, отчества и фамилия должностных лиц, производящих опись, дата и место проведения описи, отражаются данные о налогоплательщике и о его представителе, информация о наблюдателях и приглашенных специалистах.

- Источник происхождения, покупные и продажные цены подакцизных товаров, не маркированных акцизными марками или маркированных поддельными акцизными марками, а также товаров, не маркированных обязательной маркой или маркированных поддельной маркой (пищевого спирта, пива, всех видов спиртных напитков и табачных изделий) определяются по первичным документам или по объяснительной, полученной от должностного лица (при его отсутствии - продавца).

- Копии составленного акта и описи передаются должностному лицу.

- Представитель налогового органа, проводящего опись подакцизных товаров, не маркированных акцизными марками или маркированных поддельными акцизными марками, а также товаров, не маркированных обязательной маркой или маркированных поддельной маркой, не уполномочен запретить участие налогоплательщика или его представителя в процессе описи данных товаров.

- Представитель налогового органа, проводящего опись подакцизных товаров, не маркированных акцизными марками или маркированных поддельными акцизными марками, а также товаров, не маркированных обязательной маркой или маркированных поддельной маркой, в процессе описи данных товаров должен объяснить налогоплательщику или его представителю их права и обязанности.

Оставление описанных товаров у налогоплательщика на ответственное хранение осуществляется следующим образом:

- Описанные товары оставляются на ответственное хранение у налогоплательщика или при его согласии в местах, определяемых должностными лицами налогового органа.

- Сделки, совершаемые налогоплательщиком в нарушение этих правил, считаются не действительными в порядке, установленном законодательством.

В случае отказа налогоплательщика принять на ответственное хранение описанные товары или при отсутствии у налогоплательщика соответствующих условий для хранения товаров, действия, осуществляемые при участии должностных лиц (лица) налогового органа, налогоплательщика (или его представителя), двух наблюдателей и ответственного лица объекта, оформляются протоколом, товары упаковываются там же, опечатываются, изымается с объекта для ответственного хранения у другого налогоплательщика или должностного лица, определяемых налоговым органом.

В протоколе об изъятии товаров с объекта указывается следующее:

- должность, фамилия, имя, отчество, лица, составившего протокол;
- дата и место составления протокола;
- сведения о лице, у которого изъяты товары;
- сведения о наблюдателях, участвовавших при составлении протокола;
- сведения об описи и количестве изъятых товаров.

Протокол об изъятии товаров подписывается должностными лицами налогового органа, а также налогоплательщиком (или его представителем), ответственным лицом объекта и наблюдателями. В случае если налогоплательщик или его уполномоченный представитель отказываются подписывать протокол, в данном протоколе делаются соответствующие отметки об этом.

До рассмотрения дела об административном проступке изъятые товары сдаются для ответственного хранения у другого налогоплательщика или должностного лица, определяемых налоговым органом.

При сдаче описанных товаров на ответственное хранение налогоплательщику, он должен быть предупрежден о несении ответственности в порядке, установленном законодательством за допущение случаев их отчуждения, растраты, замены, сокрытия.

Составленные акты и протоколы рассматриваются в соответствии с Налоговым Кодексом.

Опись государственного имущества, приватизация которого запрещена законодательством Азербайджанской Республики, а также имущества налогоплательщиков, приватизация которого проводится решением органа исполнительной власти, но решение о приватизации которого еще не принято или приватизация не доведена до конца, проводится только с разрешения соответствующего органа исполнительной власти.

Налоговый орган, в течение 15 дней со дня издания распоряжения о взимании банками или другими кредитными организациями в государственный бюджет задолженностей, процентов и примененных финансовых санкций по налогам, официально обращается в соответствующий орган исполнительной власти в целях уведомления о согласии на опись имущества, указанного в настоящей статье. При выдаче согласия на опись имущества в течение одного месяца, опись проводится налоговым органом в порядке, установленном Налоговым Кодексом.

При описи денежные средства налогоплательщика вносятся на депозит соответствующего государственного счета не позднее одного рабочего дня со дня описи. Налоговый орган представляет налогоплательщику копию документа, подтверждающего внесение его денежных средств на депозит. При описи ювелирных изделий, изготовленных из золота, серебра, платины и материалов платиновой группы, драгоценных камней и жемчуга, они упаковываются, скрепляются печатью и сдаются под ответственное хранение налогоплательщика (его законного и (или) полномочного представителя) или иному лицу, определенному налоговым органом.

Порядок взыскания налога за счет имущества налогоплательщика

В случае неисполнения налогоплательщиком налогового обязательства в течение 30 дней после описи имущества налоговый орган в целях обеспечения уплаты налогов, процентов и возникших по финансовым санкциям задолженностей в государственный бюджет может обратиться в суд для принятия решения о реализации на открытых специализированных аукционах описанного имущества в достаточных и необходимых объемах.

Если срок годности описанного имущества истекает до истечения срока, указанного в настоящей статье, налоговый орган вправе немедленно обратиться в суд.

Суд рассматривает обращение налогового органа, указанного в статье 90.1 Налогового Кодекса, в порядке, установленном Гражданским процессуальным кодексом Азербайджанской Республики.

После вступления в законную силу решения суда о продаже на специализированном открытом аукционе (далее — аукционе) специализированной организацией, созданной в рамках товарной биржи (далее — организатором аукциона), описанного имущества налогоплательщика начисление процентов на обеспеченную решением задолженность приостанавливается, и исполнительный чиновник обеспечивает выплату налоговой задолженности в государственный бюджет с учетом положений статьи 90.4 Налогового Кодекса.

Описанное имущество налогоплательщика может быть продано и посредством электронного аукциона на основании заявки исполнительного чиновника. Правила организации и проведения электронного аукциона утверждаются соответствующим органом исполнительной власти.

Соответствующий орган исполнительной власти не позднее 20-го числа месяца, следующего за завершением каждого квартала, представляет соответствующему органу исполнительной власти информацию в электронном виде о средствах, полученных от реализации описанного имущества налогоплательщика, а также о заявках, поданных исполнительным чиновником для реализации описанного имущества на аукционе (в том числе на электронном аукционе) или в торговых сетях (в том числе в торговых сетях, осуществляющих продажу в электронном виде) в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

В целях продажи имущества на аукционе описанное имущество налогоплательщика оценивается оценщиком в соответствии с Законом Азербайджанской Республики «Об оценочной деятельности», за исключением случаев применения цен, регулируемых в соответствии с законодательством.

Оценщик приглашается исполнительным чиновником в установленном законодательством порядке в течение 10 (десять) дней с момента поступления исполнительных листов, выданных согласно решениям суда. Услуги налогоплательщика оплачиваются налогоплательщиком, имущество которого продается по решению суда.

Данное имущество продается в следующем порядке:

- Продажа имущества на аукционе — это продажа описанного имущества налогоплательщика без какого-либо условия на основании вступившего в законную силу решения суда. При этом покупатель, предложивший самую высокую цену, приобретает право собственности на это имущество.

В качестве организатора аукциона выступает специализированная организация. Специализированная организация проводит аукцион на основании заявки исполнительного чиновника.

К заявке исполнительного чиновника должны быть приложены следующие документы:

- копия решения суда, вступившего в законную силу в соответствии с Гражданским процессуальным кодексом Азербайджанской Республики, о продаже имущества налогоплательщика на аукционе;

- копия исполнительного документа о начале исполнения, выданный в соответствии с решением суда;

- фотография имущества, сведения об адресе его расположения;

- информация о стартовой продажной цене имущества;

- номер банковского счета, на который будет перечислена выручка от продажи имущества;

- копия акта, составленного исполнительным чиновником о наложении ареста на имущество;

- при продаже недвижимого имущества копии документов об этом имуществе, необходимые в соответствии с законодательством;

- при продаже отдельной постройки - копии документов, подтверждающих право пользования земельным участком или право собственности на этот земельный участок, на котором находится эта постройка;

- при продаже долгосрочного права на аренду - копия договора и копия документа, подтверждающего государственную регистрацию этого договора в случаях, предусмотренных законодательством;

- при продаже права на не завершенный строительный объект - дополнительно, копии документа, подтверждающего право собственности, аренды или пользования земельным участком, и разрешения на строительство.

По истечении срока годности описанного имущества ранее 60 дней после вступления в силу судебного решения или если это пищевой продукт, то исполнительный чиновник обязан представить документы организатору аукциона в течение 3 дней.

Организатор аукциона после получения документов, указанных в статье 90.3.3 Налогового Кодекса, не позднее чем за 20 дней, а по истечении срока годности или продаже имущества, являющегося пищевым продуктом, а также продовольственные и непродовольственные продукты, могущие прийти в непригодность, не позднее 5 дней до дня проведения аукциона публикует объявление в средствах массовой информации, в том числе на интернет-сайтах и в социальных сетях о выставляемом на аукцион имуществе.

В объявлении должна быть указана следующая информация:

- перечень, фотография, место нахождения выставляемого на продажу имущества отдельно по каждому лоту;

- стартовая продажная цена отдельно каждого имущества по перечню;

- день, окончательный срок и место приема заявок и других документов для участия в аукционе;

- информация о владельце имущества;

- сумма задатка, начисляемая в размере 5 процентов стартовой продажной цены недвижимого имущества, в размере 10 процентов стартовой продажной цены движимого имущества, и банковский счет, на который будет перечислена эта сумма;

- счета банка, на которые будут перечислены суммы от продажи имущества, и сумма средств, которые будут перечислены на эти счета;

- дата, время и место проведения аукциона, номер контактного телефона;

- наименование организатора аукциона, адрес, контактный телефон и прочие реквизиты.

С момента опубликования информации лицам, получившим в соответствии с законодательством право на участие в аукционе, предоставляется возможность ознакомиться с выставленным на продажу имуществом. После ознакомления с имуществом лица, допущенные на аукцион, за 5 дней до аукциона должны в письменном виде представить организатору аукциона свое окончательное решение по поводу участия в аукционе.

В аукционе могут участвовать лица, обратившиеся с целью участия в аукционе и подготовившие в надлежащем порядке документы в срок, указанный в объявлении, а также представившие заявку о перечислении задатка на указанный в объявлении банковский счет.

Заявление на участие в аукционе, подписанное лицом или его уполномоченным представителем (дополнительно скрепленное печатью юридического лица), в соответствии с установленным заказчиком образцом предоставляется организатору аукциона и к заявлению прилагаются следующие документы:

- документ, подтверждающий перечисление задатка на указанный в объявлении банковский счет;

- для физических лиц — копию документа, удостоверяющего личность;

- для юридических лиц и (или) индивидуальных предпринимателей — копию свидетельства о постановке на учет налогоплательщика.

Лица не допускаются к участию в аукционе, если организатором аукциона установлены следующие обстоятельства:

- реорганизация, ликвидация или банкротство юридических лиц;

- лицо подало о себе неточные сведения;

- документы представлены после истечения срока приема заявок;

- заявка подана лицом, не имеющим соответствующего полномочия;
- представлены не все документы в соответствии с указанным в информации перечнем, либо представленные документы составлены не в соответствующем порядке.

Организатор аукциона отказывает в приеме документов с указанием мотивов. Документы лиц, заявление и документы которых не были приняты, с указанием в письменном виде мотивов отказа возвращаются в течение следующего рабочего дня.

Лица представляют организатору аукциона заявление на участие в аукционе и прилагаемые к нему документы, а также в 2 экземплярах перечень представленных документов.

Каждое заявление и прилагаемые к нему заявления регистрируются организатором аукциона в специальном журнале последовательно с указанием даты и времени подачи.

Организатор аукциона возвращает заявителю один экземпляр перечня представленных документов с указанием в нем даты и времени подачи заявления, а также номера в регистрационном журнале.

Участникам аукциона выдается билет с указанием номера их участия в аукционе.

Лицо может отозвать свое заявление до окончания приема заявок на участие в аукционе. Для этого оно должно письменно обратиться к организатору аукциона.

В журнале приема документов производятся соответствующие записи об отзыве заявлений на участие в аукционе.

В соответствии с условиями аукциона лицам, отзывавшим заявления на участие в аукционе, возвращается оплаченный задаток.

Решение организатора аукциона по поводу допуска к аукциону лиц, обратившихся для участия в аукционе, оформляется протоколом. В этом протоколе записываются фамилии лиц, обращения (заявления) которых были приняты или отклонены. Мотивы отказа в обращениях (заявлениях) доводятся до лиц в письменном виде.

Соответствующие лица приобретают статус участника аукциона после подписания протокола по приему обращений (заявлений).

Организатор аукциона принимает необходимые меры для хранения в соответствующем порядке представленных заявлений и прилагаемых к ним документов.

Организатор аукциона:

- обеспечивает организацию и проведение аукциона;
- подтверждает факт состоявшейся или несостоявшейся продажи;
- приостанавливает аукцион в случае возникновения спорной ситуации в ходе аукциона до устранения причин спора. Если невозможно устранить причины спора, объявляет аукцион не состоявшимся;

- составляет протокол по итогам аукциона и представляет его заказчику для утверждения;

Аукцион проводится в следующем порядке:

- объявляется стартовая продажная цена выставляемого на продажу имущества. При объявлении стартовой продажной цены или продажной цены, повысившейся после надбавки, лица, участвующие в аукционе, поднимая свои билеты, выражают свое согласие на покупку имущества по объявленной цене;

- ведущий аукциона трижды объявляет каждую новую объявленную цену. Если число участников аукциона, согласных на покупку имущества по объявленной продажной цене, равно двум и более, эта цена повышается заказчиками путем надбавок. При согласии только одного заказчика на покупку имущества по объявленной продажной цене это лицо признается победителем торгов. При этом ведущий аукциона сообщает о продаже имущества, его продажной цене и номере билета победителя;

- если после 3-кратного объявления стартовой цены или сниженной на очередном аукционе цены на имущество никто из участников не поднимет билета, аукцион признается не состоявшимся;

- если первый аукцион не состоялся или не состоялась продажа по отдельности имущества по описи, то за 10 дней до очередного аукциона в средствах массовой информации, в том числе на интернет-сайтах и в социальных сетях публикуется объявление об аукционе, указанное в

статье 90.3.5. На втором аукционе цена может быть занижена на 20 процентов от первоначальной продажной цены имущества, не проданного на первом аукционе, или его не проданной отдельной части по описи, а на третьем аукционе их цена может быть занижена на 40 процентов;

- при этом период между последующими аукционами не может превышать 10 дней, а по завершении срока годности (либо заканчивающийся в течение этого периода) период между очередными аукционами имущества не может превышать 3 дней;

- запрещается выставлять на аукцион пищевую продукцию с завершенным сроком годности вновь в виде пищевых продуктов. Если это имущество в соответствии с законодательством пригодно для использования в корм животным, в течение 5 дней должно пройти переоценку и продано в порядке, определенном законодательством;

- по завершении аукциона организатором аукциона по итогам аукциона в двух экземплярах составляется протокол и в соответствии с законодательством между заказчиком и покупателем подписывается договор купли-продажи;

- протокол подписывается победителем или его представителем, в двух экземплярах. В протоколе содержится краткая информация о заказчике и победителе, опись проданного имущества и продажная цена, банковский счет, на который будет оплачена продажная цена, поступление суммы задатка, внесенного победителем аукциона в счет исполнения обязательств по подписанному протоколу, а также другие права и обязанности сторон. Один экземпляр протокола вручается победителю. Победитель аукциона и организатор аукциона подписывают протокол в день завершения аукциона. Подписанный протокол не позднее трех дней должен быть представлен продавцу. В договоре купли-продажи указывается наименование объекта (опись), цена его покупки, сведения о заказчике и победителе и другие данные в соответствии с законодательством. Договор должен быть подписан в течение 5 дней с даты подписания протокола.

Если победитель отказывается подписать протокол, составленный в соответствии с законодательством, внесенный задаток не возвращается. Заказчик, отказывающийся подписать этот протокол, должен вернуть победителю задаток в двойном размере, а также компенсировать ущерб, понесенный в результате участия в аукционе. Размер ущерба определяется по соглашению заказчика и победителя. Если стороны не пришли к соглашению, сумма ущерба определяется в судебном порядке на основании заявления одного из них:

- если аукцион не состоялся, задаток не возвращается. Задаток участвовавших в аукционе, но не победивших лиц возвращается в течение 5 банковских дней;

- в случае, если аукцион не состоялся, организатором аукциона составляется протокол.

Информация по итогам аукциона в течение 15 календарных дней со дня проведения аукциона публикуется в средствах массовой информации, в которых организатором аукциона было дано объявление о проведении аукциона.

В течение не позднее пяти банковских дней с момента подписания договора между победителем аукциона и заказчиком денежные средства, которые победитель аукциона должен уплатить, переводятся на определенный продавцом банковский счет. Организатор аукциона представляет заказчику документы, подтверждающие затраты в связи с проведением аукциона.

После представления платежного документа (документов), подтверждающего полную оплату цены имущества (или определенного лота), право собственности на имущество (на лот) переходит к победителю аукциона.

Должностным лицам органов юстиции, в том числе исполнительных чиновников, налоговых органов и организатора аукциона, запрещается принимать участие непосредственно или косвенно в качестве покупателя в продаже описанного имущества на открытом аукционе.

В случаях и порядке, предусмотренных Законом Азербайджанской Республики «Об исполнении», описанное имущество налогоплательщика может быть продано в торговых сетях (в том числе в торговых сетях, осуществляющих продажу в электронном виде), установленных службой исполнения.

Организатор аукциона должен иметь официальный интернет-сайт, на котором должны быть подробно опубликованы объявление о проведении аукциона, а также сведения об имуществе, выставляющемся на аукцион.

Организатор аукциона (в том числе организатор электронного аукциона) не позднее 20-го числа следующего месяца после завершения каждого месяца представляет соответствующему органу исполнительной власти ежемесячную информацию о проведенных аукционах, завершенных или не состоявшихся аукционах, а также о средствах, полученных от продажи описанного имущества, в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

Торговые сети (в том числе торговые сети, осуществляющие продажу в электронном виде) не позднее 20-го числа следующего месяца после завершения каждого месяца представляют соответствующему органу исполнительной власти ежемесячную информацию об имуществе, выставленном на продажу, проданном имуществе или возвращенном по причине невозможности его продажи имуществе, а также о средствах, полученных от продажи описанного имущества, в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

Суммы, выручаемые от реализации имущества, обращаются в первую очередь на возмещение расходов по применению мер взыскания и по реализации имущества, а затем на погашение сумм задолженностей в государственный бюджет, возникших по налогам, процентам и финансовым санкциям. Оставшаяся часть средств, если не образовалась новая задолженность налогоплательщика, возвращается налогоплательщику в течение 3 банковских дней.

Если денежные средства, поступившие от продажи имущества, недостаточны для уплаты задолженностей в государственный бюджет по налогам, процентам и финансовым санкциям или имущество не было продано на аукционе в порядке, установленном законодательством, с целью обеспечения выплаты задолженностей в государственный бюджет исполнительный чиновник может описать другое имущество налогоплательщика в объеме оставшейся суммы этих задолженностей в порядке, предусмотренном законодательством.

Положения настоящей статьи распространяются и на налоговых агентов.

Не допускается непосредственное или опосредованное участие в качестве покупателя должностных лиц или иных работников налоговых органов на открытых специализированных аукционах по реализации описанного имущества.

Солидарная ответственность за неуплаченные налоги

Если после реализации описанного имущества налоговые обязательства налогоплательщика остались неисполненными, лицо, действующее под другим именем, но приобретшее активы за предшествующий трехлетний период до дня применения описи в порядке, установленном Налоговым Кодексом, и принадлежность которых указанному налогоплательщику установлена решением суда, в оставшейся после вычета из стоимости активов любых сумм, выплаченных за эти активы, несет солидарную с налогоплательщиком ответственность в оставшейся части сумм налоговых обязательств.

Ответственность за не взимание налогов у источника выплаты либо за не перечисление их в бюджет

Юридические лица и их соответствующие работники либо физические лица, выплачивающие суммы без удержания налога с дохода (прибыли) у источника выплат в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, за не удержание и не перечисление в бюджет налогов несут ответственность в соответствии с требованиями Налогового Кодекса.

Списание безнадежных долгов

Безнадежные долги по налогам, процентам и финансовым санкциям налоговыми органами списываются в случаях:

- истечения срока исполнения налоговых обязательств, установленных настоящим Кодексом;
- утраты силы налоговых обязательств по основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом;

- при истечении 5-летнего срока с даты вступления в силу решения суда о взыскании в государственный бюджет задолженностей и процентов, примененных финансовых санкций по налогам, обеспеченным вступившим в законную силу решением суда (за исключением взносов на обязательное государственное социальное страхование, страхование по безработице и обязательное медицинское страхование).

В иных случаях суммы, признанных решением суда безнадежными задолженностей по налогам, процентам и финансовым санкциям списываются в установленном законом порядке.

Бремя доказывания

Бремя доказывания ошибочности исчисления налога в случаях, установленных настоящим Кодексом, возлагается:

- при ошибочности расчетов налогоплательщика — на налоговый орган,
- при ошибочности расчетов налогового органа — на налогоплательщика.

ГЛАВА X. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

Подходный налог с физических лиц

Плательщики подходного налога

Налогоплательщиками подходного налога являются физические лица — резиденты и нерезиденты.

Объект налогообложения дохода

Объектом налогообложения по доходам резидента является налогооблагаемый доход, представляющий собой разницу между совокупным доходом за налоговый год и суммой, вычитаемой из дохода за этот период, установленного Налоговым Кодексом.

Плата (без учета расходов) за нотариальные действия, проведенные частным нотариусом в течение одного месяца, а также за услуги, предоставленные им в связи с нотариальными действиями, является объектом налогообложения.

При удержании налога у источника выплат объектом налогообложения является доход, подлежащий налогообложению.

Налогоплательщик-нерезидент, осуществляющий деятельность в Азербайджанской Республике через постоянное представительство, является налогоплательщиком подходного налога по доходам, облагаемым налогом в связи с постоянным представительством.

Налогооблагаемым доходом является разница между валовым доходом, полученным с азербайджанских источников за конкретный период в связи с постоянным представительством, и суммой расходов, понесенных в этот же период в связи с извлечением этого дохода и вычитаемых из дохода.

Валовой доход нерезидента, не указанный в статье 96.2 Налогового Кодекса, но обложение налогом которого предусмотрено статьей 125 Налогового Кодекса, является объектом налогообложения у источника выплат без учета сумм, вычитаемых с дохода.

Физическое лицо-нерезидент, извлекающее доход от занятости или от предоставления имущества, является плательщиком подходного налога по суммам извлеченного им за календарный год с азербайджанского источника такого вида валового дохода, уменьшенного на сумму расходов, установленных Налоговым Кодексом, относящихся к этому доходу в указанный период и вычитаемых из этого дохода.

Если доля участия юридического лица в уставном капитале или акции представлены по цене, превышающей пропорциональную стоимость доли участия чистых активов или акций, то налогооблагаемым доходом является разница между ценой фактического представления и номинальной стоимостью доли участия в уставном капитале или акции, а если доля участия или акции представлены по цене ниже пропорциональной стоимости доли участия чистых активов или акций (льготной цене), то - разница между пропорциональной стоимостью чистых активов на дату заключения договора купли-продажи и номинальной стоимостью доли участия в уставном капитале. Если доли участия или акции приобретены по цене, превышающей номинальную цену, то расходы, вычитываемые при представлении данных долей участия или акций, учитываются по фактической цене покупки этих активов.

Доход

Доход налогоплательщика-резидента состоит из дохода, извлеченного им в Азербайджанской Республике и за пределами Азербайджанской Республики.

Доход налогоплательщика-нерезидента состоит из доходов, извлеченных им из источников в Азербайджанской Республике.

К доходам относятся:

- доход, получаемый в связи с работой по найму;
- доход, извлекаемый от деятельности, не относящейся к работе по найму;
- все иные доходы, кроме доходов, освобождаемых от обложения налогом, и прироста, возникающего от переоценки основных средств (средства).

Доход, полученный в связи с работой по найму

Доходом, получаемым физическим лицом в связи с работой по найму, признается доход в виде заработной платы, любых выплат или выгод, получаемых от такой работы, в том числе получаемый из прежнего места работы либо от будущей работы по найму.

Для целей статьи 98.1 Налогового Кодекса сумма дохода считается равной сумме, остающейся после вычета из нижеуказанных сумм любых расходов, выплаченных работником за полученный им доход:

- в случае предоставления физическому лицу ссуды по более низким процентным ставкам, чем процентные ставки, действующие на межбанковском кредитном торге, — разница между суммой, подлежащей уплате в процентах в соответствии с процентными ставками, действующими на межбанковском кредитном торге для ссуд такого типа, и суммой, подлежащей уплате в соответствии с более низкими ставками;
- при предоставлении либо дарении работодателем своему работнику товара, работы или услуги — рыночная стоимость таких товаров, работ и услуг;
- при возмещении расходов работника — сумма возмещаемых средств;
- в случае прощения работнику его долга или обязательства перед работодателем — сумма этого долга или обязательства;
- страховые взносы, выплачиваемые работодателем;
- в любом ином случае — стоимость, определяемая в соответствии со статьей 14 Налогового Кодекса, если нормативными правовыми актами не указан иной метод оценки;
- если подотчетные средства, выданные работодателем работнику (подотчетному лицу), не возвращаются в порядке, установленном органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, — то сумма данных средств.

Возмещение фактических командировочных расходов, а также суточные выплаты членам плавсостава на морском транспорте вместо командировочных расходов, установленных соответствующим органом исполнительной власти, либо иных рабочих расходов в доход не включается.

В суммы и расходы, указанные в статье 98.2 Налогового Кодекса, включаются акцизы, налог на добавленную стоимость и любой иной налог, подлежащий уплате работодателем по оцениваемой сделке.

Доход, полученный работодателем как результат расходов, предусмотренных статьей Налогового Кодекса, не относится на налогооблагаемый доход.

Доход от деятельности, не относящейся к работе по найму

Доходы от деятельности, не относящейся к работе по найму, состоят из доходов от предпринимательской и непредпринимательской деятельности.

К доходам от предпринимательской деятельности относятся:

- доход от предоставления активов, используемых для целей предпринимательской деятельности;
- доход, получаемый за согласие на ограничение предпринимательской деятельности или на закрытие предприятия;
- суммы, выручаемые от предоставления основных средств и включаемые в доход в соответствии со статьей 114.7 Налогового Кодекса;
- доход от компенсационных сумм, вычитываемых из дохода в соответствии со статьей 141 Налогового Кодекса или от уменьшения ресурсов.

К доходам от непредпринимательской деятельности относится, в частности:

- процентный доход;
- дивиденды;
- доход от сдачи в аренду имущества;
- роялти;
- сумма прощенного долга налогоплательщика, кроме тех, которые указаны в статье Налогового Кодекса;

- доход от предоставления активов, не используемых для целей предпринимательской деятельности;
- суммы дарений и наследства, полученных в календарном году, за исключением тех, которые указаны в статье 98.2.2 Налогового Кодекса;
- любой иной доход, показывающий рост первоначальной цены активов налогоплательщика (в случае представления)— кроме оплаты труда;
- разница между страховыми взносами, уплаченными страхователем или внесенными в его пользу по накопительному страхованию жизни, и страховыми выплатами;
- плата за нотариальные действия, проводимые частным нотариусом, а также за услуги, предоставленные им в связи с нотариальными действиями;
- вознаграждение, полученное лицами, осуществляющими адвокатскую деятельность, за услуги, оказанные в связи с этой деятельностью;
- выигрыши, полученные от азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми.

Уточнение дохода

Из общего дохода вычитаются полученные физическим лицом дивиденды, проценты, арендная плата, роялти, доходы от предоставления недвижимого имущества и выигрыши, полученные от азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми, с которых у источника выплаты в Азербайджанской Республике удержан налог в соответствии со статьями 122, 123, 124, 150.1.9 и 150.1.10 Налогового Кодекса.

Ставки подоходного налога

С учетом положений статьи 101.1-1 Налогового Кодекса, налог с ежемесячных доходов физических лиц, работающих по найму, исчисляется в соответствии с таблицей, приведенной ниже:

Таблица 10.1

Сумма месячного налогооблагаемого дохода	Ставка налога
до 2500 манатов	14 процентов
свыше 2500 манатов	350 манатов + 25 процентов от суммы свыше 2500 манатов

Налог с ежемесячного дохода с работы по найму физических лиц, работающих у налогоплательщиков, не функционирующих в нефтегазовой сфере и относящихся к негосударственному сектору, удерживается с 1 января 2019 года в течение 7 лет в соответствии со следующей таблицей:

Таблица 10.2

Сумма месячного налогооблагаемого дохода	Ставка налога
до 8000 манатов	0 процентов
свыше 8000 манатов	14 процентов суммы, превышающей 8000 манатов

Подоходный налог от доходов физических лиц, работающих в двух или более местах по найму, рассчитывается и выплачивается в государственный бюджет отдельно от суммы, выплачиваемой на каждом рабочем месте.

Налог с налогооблагаемых доходов физических лиц у источника выплаты в соответствии со статьями 150.1.1 и 150.1.2 Налогового Кодекса исчисляется по ставкам, предусмотренным статьями 101.1 и 101.1-1 Налогового Кодекса, и уплачивается в соответствующие инстанции. При применении статей 150.1.3 и 150.1.7 Налогового Кодекса подоходный налог исчисляется путем применения к доходам лица, получающего соответственно пенсию и оказывающего услугу, ставки подоходного налога, предусмотренного статьей 101.1 Налогового Кодекса.

Для целей Налогового Кодекса критерии деятельности в нефтегазовой отрасли и негосударственном секторе определяются органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти.

С годового дохода по деятельности, не связанной с предпринимательством, удерживается налог по 14-процентной ставке.

С налогооблагаемых доходов физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без создания юридического лица, взимается налог по ставке 20 процентов.

С объекта налогообложения, установленного в отношении частных нотариусов вторым пунктом статьи 96.1 Налогового Кодекса, налог удерживается по 10-процентной ставке.

С суммы, остающейся после вычета денежных средств (денежного вложения), уплаченных в связи с участием, из выигрышей (вознаграждений), полученных в виде денег от проводимых в связи со спортивными играми азартных игр, проведения лотерей, а также от других соревнований и конкурсов, удерживается налог по 10-процентной ставке (за исключением наличных денежных средств, полученных от азартных игр, соревнований и конкурсов, организованных за пределами Азербайджанской Республики).

Физические лица, не зарегистрированные в налоговом органе в качестве налогоплательщиков, облагаются налогом по 2%-ной ставке без вычета расходов из доходов, полученных из представления товаров, указанных в статье 3.5 Закона Азербайджанской Республики «О безналичных расчетах» (за исключением доходов, освобождаемых от налогов Налоговым Кодексом).

Освобождения и льготы по подоходному налогу

От подоходного налога освобождаются следующие виды доходов физических лиц:

- зарплата, получаемая за рубежом сотрудниками дипломатической службы, командированными за рубеж в порядке ротации, лицами, осуществляющими административно-техническое обслуживание органов дипломатической службы, торговыми представителями в посольствах и консульствах Азербайджанской Республики, действующих в зарубежных странах, и работниками их аппаратов, и военнослужащими, осуществляющими охрану дипломатических представительств и консульств Азербайджанской Республики, которые осуществляют деятельность в зарубежных странах и международных организациях и нуждаются в охране, доход от официальной занятости, полученный сотрудниками дипломатических или консульских служб, не являющимися гражданами Азербайджана;

- доход с места работы лица, не являющегося резидентом Азербайджанской Республики — если этот доход выплачивается работодателем, не являющимся резидентом Азербайджанской Республики, или от его имени и не выплачивается постоянным представительством нерезидента или от его имени, либо в связи с его деятельностью в постоянном представительстве;

- дарения, материальная помощь, единовременное пособие и наследство, получаемые в календарном году:

- стоимость дарения, материальной помощи, единовременного пособия для оплаты образования или лечения — в части до 1000 манатов, стоимость материальной помощи, единовременного пособия для оплаты лечения за рубежом — в части до 2000 манатов, стоимость наследства — в части до 20000 манатов;

Лицам, получившим плату за образование или лечение, данная льгота предоставляется только в том случае, если они представят соответствующие документы, подтверждающие уплату этих сумм по назначению.

- в случае получения дара, материальной помощи и наследства от членов семьи налогоплательщика — их полная стоимость;

- государственные пособия, безвозмездные государственные перечисления, государственные пенсии, государственные стипендии, обеспечения, выплачиваемые в соответствии с Трудовым кодексом Азербайджанской Республики работникам, трудовой договор с которыми был расторгнут в связи с сокращением количества работников и штатов, а также персональные единовременные выплаты или материальная помощь за счет средств государственного бюджета на основании Законов Азербайджанской Республики и решений соответствующих органов исполнительной власти, за исключением пособий, выплачиваемых в связи с временной утратой трудоспособности;

- алименты;

- часть в 200 манатов, если месячный доход физического лица, получаемый в связи с какой-либо наемной работой на основном рабочем месте (по месту нахождения трудовой книжки), не

превышает 2500 манатов, и часть в 2400 манатов, если годовой доход не превышает 30000 манатов;

- доход от предоставления движимого материального имущества, кроме драгоценных камней и металлов, изделий из драгоценных металлов и драгоценных камней, произведений искусства, предметов антиквариата и имущества, использованного либо используемого в предпринимательской деятельности налогоплательщика;

- средства, уплаченные в денежной или в натуральной форме при наступлении страхового случая, для возмещения ущерба, причиненного жизни застрахованного и выгодоприобретателя, а также ущерба его имуществу или имущественным интересам, а также осуществляемые работодателем все виды взносов по обязательному страхованию и добровольному медицинскому страхованию, страховые взносы, выплачиваемые работодателем страховщикам Азербайджанской Республики по накопительному страхованию жизни и пенсионному страхованию по договорам, заключенным на срок не менее 3 лет, из части, не превышающей 50 процентов от облагаемых налогом доходов застрахованного, любые суммы, выплачиваемые застрахованному и выгодоприобретателю по истечении 3 лет с момента вступления в силу договора по накопительному страхованию жизни и пенсионному страхованию;

- компенсационные выплаты, полученные в связи с возмещением причиненных убытков;
- доходы, полученные непосредственно от производства сельскохозяйственной продукции;
- доходы физических лиц, осуществляющих деятельность по ремесленному изготовлению медных, лудильных и фаянсовых изделий, хозяйственной утвари, садово-огороднических инструментов, народных музыкальных инструментов, игрушек, сувениров, бытовых изделий из тростника и камыша, художественной обработке керамических изделий, художественной вышивке, изготовлению из древесных материалов бытовых предметов;

Выплаты компенсационного характера физическим лицам:

- предусмотренная законодательством сумма дополнительных средств, а также суточных выплат плавсоставу на морском транспорте, установленных соответствующим органом исполнительной власти вместо командировочных расходов, выдаваемых взамен ежедневных командировочных расходов работникам, постоянно находящимся в рабочее время в пути или работа которых носит разъездной характер, работающим в полевых организациях;

- установленные решением соответствующего органа исполнительной власти суммы командировочных расходов;

- суммы расходов, выплачиваемые в утвержденном законодательством порядке за счет работодателя для прохождения медицинского обследования работниками в тяжелых, вредных и опасных производствах;

- стоимость бесплатного лечебно-профилактического питания, молока и других равноценных продуктов, выдаваемых работникам, занятым на работах с вредными, тяжелыми условиями труда и на подземных работах, и стоимость специальной одежды, специальной обуви и иных средств индивидуальной защиты, выдаваемых работникам в установленные сроки и в требуемом ассортименте;

- суммы стипендий, выплачиваемых за счет предприятий и организаций студентам, докторантам и магистрам, направленным для получения образования с отрывом от производства;

- единовременная помощь, оказываемая на основании решений соответствующих органов исполнительной власти, а также иностранными государствами и другими организациями в связи со стихийными бедствиями и иными чрезвычайными обстоятельствами;

- суммы компенсации, выплачиваемой донорам за сданную кровь;

- денежное вознаграждение за водолазные работы;

- материальная помощь, выдаваемая общественными организациями, благотворительными обществами и фондами;

- все виды платежей военнослужащим, судьям, работникам прокуратуры органов прокуратуры и военнослужащим, не являющимся работниками прокуратуры, сотрудникам правоохранительных органов, имеющих специальное звание (за исключением должностных окладов и

за военные (специальные) звания), а также все виды заработной платы, вознаграждений и других материальных дольствий лицам, сотрудничающим с субъектами оперативно-розыскной деятельности, лицам, помогающим субъектам разведывательной и контрразведывательной деятельности;

- сумма пособий, выплачиваемых работодателем в соответствии с законодательством в связи с призывом работника на военную и альтернативную службу;

- полная стоимость призов, полученных в виде предметов на конкурсах и соревнованиях. Стоимость призов, полученных на международных соревнованиях и конкурсах в виде денег — до 4000 манатов, а полученных на республиканских, городских и районных соревнованиях и конкурсах, — до 200 манатов;

- единовременная выплата, предоставляемая в связи с добровольным уходом государственного служащего с работы по достижении пенсионного возраста;

- месячное денежное довольствие в установленном законом размере, выдаваемое депутатам Милли Меджлиса Азербайджанской Республики для возмещения расходов в связи с исполнением своих полномочий, и дополнительное месячное денежное довольствие к должностным окладам руководящих работников органов исполнительной власти Азербайджанской Республики, назначаемых на должность по решению соответствующего органа исполнительной власти, и других органов государственной власти (учреждений), Центрального банка Азербайджанской Республики, юридических лиц публичного права, установленных органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, для возмещения представительских расходов, связанных с исполнением полномочий;

- компенсация, подлежащая выплате физическим лицам согласно Закону Азербайджанской Республики «О выкупе земель под государственные нужды»;

- размер пенсии, пособий и других выплат бывшему Президенту Азербайджанской Республики и членам его семьи;

- доход (за исключением подоходного налога, удерживаемого с заработной платы), полученный от деятельности в промышленном, либо технологическом парке физическими лицами, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, являющимися резидентами созданных в соответствии с решением соответствующего органа исполнительной власти промышленных, либо технологических парков - в течение 10 лет с отчетного года регистрации в промышленном, либо технологическом парке в соответствии с законодательством;

- годовые процентные доходы, выплачиваемые местным банком или действующим в Азербайджанской Республике филиалом иностранного банка по вкладам физических лиц, а также выплачиваемые эмитентом по ценным бумагам дивиденды, дисконт (разница в результате размещения облигаций по цене ниже номинала) и процентные доходы — в течение 7 (семи) лет с 1 февраля 2016 года;

- дивидендные доходы физических лиц, являющихся учредителем (пайщиком) или акционерами предприятия-резидента, ведущего учет доходов и расходов в порядке, установленном Налоговым Кодексом, не взятого на учет для целей НДС, объем операций которого в любой месяц (месяцы) 12-месячного периода последовательно составлял до 200000 манатов;

50% дохода частного предпринимателя, получившего документ о поощрении инвестиций, с момента получения этого документа — на 7-летний срок.

Сумма подоходного налога, подлежащая уплате в бюджет индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность в сфере торговли и (или) общественного питания по продаже товаров в порядке розничной торговли, с 1 января 2019 года уменьшается в размере 25 процентов от налога, установленного в соответствии с удельным весом в общем доходе платежей, производимых в безналичном порядке через POS-терминал, установленный Законом Азербайджанской Республики «О защите прав потребителей», сроком на 3 года. При определении права на получение такой льготы сумма платежей, произведенных лицами, состоящими на учете в налоговом органе, через POS-терминал, не учитывается.

Доходы от списания налоговой задолженности в государственный бюджет в соответствии с законом.

Часть до 10 манатов призов, полученных в денежной форме от зарегистрированных в органе по надзору за финансовым рынком лотерей;

50 процентов доходов налогоплательщика от представления доли участия или акции, находящихся в собственности в течение не менее 3 (трех) лет.

Материальная помощь (поддержка), выплачиваемая органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти.

Доходы, полученные в качестве результата погашения заемщиком долгов, в случае осуществления платежа по кредиту под гарантию, выданную органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, в порядке, установленном органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти.

75 процентов дохода от предпринимательской деятельности индивидуальных предпринимателей, являющихся субъектом микропредпринимательства.

Доходы от инновационной деятельности стартапов, являющихся субъектом микро- или малого предпринимательства и функционирующих в качестве индивидуальных предпринимателей, с даты получения свидетельства «Startup» - на 3 года.

Часть дохода, полученного индивидуальным предпринимателем, являющимся участником кластера МСП, по товарам (работам, услугам), представленным на основании договора, заключенного с кластерной компанией МСП, и направленная на капитальные затраты - на 7 лет.

Доходы работников органа (структуры), определенного соответствующим органом исполнительной власти, привлеченных ими к оплачиваемым общественным работам в соответствии с Законом Азербайджанской Республики «О занятости», в связи с этой деятельностью.

Статья 102.1.34 действует до 1 августа 2020 года, доходы физических лиц-нерезидентов, привлеченных к представлению товаров, выполнению работ и предоставлению услуг в связи с проводимыми в Азербайджанской Республике финальной игрой Лиги Европы 2019 УЕФА и играми Чемпионата по футболу 2020 УЕФА, доходы игроков и работников футбольных клубов-нерезидентов в рамках этой деятельности, полученные в связи с этими играми, на основании подтверждающего документа от органа (структуры), установленного соответствующим органом исполнительной власти, в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти.

Стимулирование экспорта, уплаченное за счет средств государственного бюджета в порядке, утвержденном органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти.

Месячный доход от любой работы по найму, подлежащий налогообложению, уменьшается на сумму 400 манатов у следующих физических лиц:

- Национальных Героев Азербайджанской Республики;
- Героев Советского Союза и Социалистического Труда;
- инвалидов войны;
- вдов (вдовцов и детей) погибших либо скончавшихся впоследствии воинов;
- лиц, награжденных орденами и медалями за самоотверженный труд в тылу в 1941-1945 гг.;
- лиц, получивших в порядке, установленном законодательством, звание ветерана войны;
- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с лучевой нагрузкой, вызванные последствиями катастрофы на Чернобыльской АЭС и других радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Месячный доход инвалидов I и II группы (кроме инвалидов войны), лиц до 18 лет с ограниченными возможностями здоровья от любой работы по найму, подлежащей налогообложению, уменьшается на сумму 200 манатов.

Месячный доход от любой работы по найму, подлежащий налогообложению, уменьшается на сумму 100 манатов у следующих физических лиц:

- родителей погибших или скончавшихся впоследствии воинов, а также родителей и супругов государственных служащих, погибших при исполнении обязанностей. Супругам этих лиц льгота предоставляется в том случае, если они не вступили в повторный брак;
- родителей и супругов лиц, погибших в результате вторжения войск СССР 20 января 1990 года и при защите территориальной целостности Азербайджанской Республики. Супругам этих лиц льгота предоставляется в том случае, если они не вступили в повторный брак;
- военнослужащих, направленных в Афганистан и другие страны, в которых велись боевые действия, и военнообязанных, призванных на учебные и поверочные сборы;
- одного из родителей (по их выбору), супруга (супруги), опекуна или попечителя, ухаживающим за проживающим совместно с ним и требующим постоянного ухода ребенком с ограниченными возможностями здоровья или инвалидом I группы;
- вынужденных переселенцев и приравненных к ним лиц. Эта льгота в соответствии с жилищным законодательством или сделок гражданского права не распространяется на лиц, поселенных на постоянное жительство в результате получения отдельной жилой площади.

Месячный доход, подлежащий налогообложению, уменьшается на сумму 50 манатов у одного из супругов, имеющего на иждивении не менее трех человек независимо от степени родства, включая учащихся и студентов дневной формы обучения в возрасте до 23 лет.

Этот порядок сохраняется до конца года, в котором дети достигли возраста 18 лет, студенты и учащиеся — 23 лет, а в случае смерти детей и иждивенцев — до конца года смерти.

Уменьшение облагаемого налогом дохода физических лиц производится с месяца рождения ребенка или установления попечительства над подопечным.

При уменьшении в течение года числа иждивенцев (за исключением случаев смерти детей) вычеты на их содержание прекращаются с месяца, следующего за месяцем, в котором число иждивенцев уменьшилось.

К числу иждивенцев не относятся:

- лица, получающие стипендии, пенсии и страховое возмещение по безработице (кроме детей);
- лица, находящиеся на государственном содержании (воспитанники детских домов и домов ребенка);
- учащиеся специальных школ и дети, находящиеся в домах-интернатах, за содержание которых с опекунов не взимается плата, а также в интернатах при школах с полным государственным содержанием.

При наличии у физического лица прав на льготы по статьям 102.2, 102.3. и 102.4. Налогового Кодекса ему предоставляется одна из этих льгот, наибольшая по размеру.

Таблица 10.3

Льготы и освобождения по подоходному налогу (сумма тыс.манат)

Классификация	2013	2014	2015	2016	2017
<i>Освобождения от доходов предпринимательской деятельности</i>	0,0	0,0	0,1	0,5	0,3
<i>Льготы и освобождения от наемного труда</i>	273,6	206,4	235,8	354,7	376,4
<i>Освобождения от процентных доходов сбережений</i>	65,9	70,6	-	60,3	59,7
Всего утраченная налоговая сумма	339,6	277,0	235,9	415,5	436,4

При исчислении налога, взимаемого с заработной платы, права на налоговые льготы физических лиц, перечисленные в настоящей статье, возникают с момента представления документов, определенных соответствующим органом исполнительной власти, и предоставляются только на основном рабочем месте (по месту нахождения трудовой книжки) физического лица.

Налог на прибыль с юридических лиц

Налогоплательщики

Предприятия-резиденты, а также некоммерческие организации, получающие доход от предпринимательской деятельности, и нерезиденты в Азербайджанской Республике являются плательщиками налога на прибыль.

Любое иностранное нефизическое лицо для целей настоящей главы рассматривается как предприятие, пока не докажет, что не должно рассматриваться как объект совместной предпринимательской деятельности в соответствии со статьей 137 Налогового Кодекса.

Положения статей 103.1. и 103.2. Налогового Кодекса не распространяются на указанных в статье 13.2.39.3. Налогового Кодекса.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения предприятия-резидента является его прибыль. Прибыль определяется как разница между всеми доходами, в том числе доходами, полученными через его постоянные представительства за пределами Азербайджанской Республики, дивидендами, процентами, роялти, полученными за пределами Азербайджанской Республики (кроме доходов, освобожденных от налогообложения), и указанными в главе X Налогового Кодекса расходами, вычитаемыми из дохода (кроме расходов, понесенных по доходам, освобожденным от налога).

Предприятие-нерезидент, осуществляющее деятельность в Азербайджанской Республике через свое постоянное представительство, уплачивает налог с прибыли, полученной в связи с такой деятельностью, т.е. с суммы, оставшейся после вычета из валового дохода, полученного из азербайджанского источника в связи с деятельностью через постоянное представительство, расходов, понесенных на получение этого дохода в соответствии с Налоговым Кодексом.

Валовой доход нерезидента, не связанный с его постоянным представительством, в случаях, предусмотренных статьей 125 Налогового Кодекса, облагается налогом у источника выплаты без вычета расходов.

Из валового дохода такого вида, полученного из азербайджанского источника за календарный год предприятием-нерезидентом, извлекающим доход от предоставления имущества, не связанного с постоянным представительством в Азербайджанской Республике, взимается налог после вычета расходов, указанных в Налоговом Кодексе и относящихся на такой доход за этот период.

Прирост, возникающий в результате переоценки основных средств (средства) (положительная разница, возникающая в результате переоценки), не является объектом налогообложения налога на прибыль.

Если доля участия юридического лица в уставном капитале или акции представлены по цене, превышающей пропорциональную стоимость доли участия чистых активов или акций, то налогооблагаемой прибылью является разница между ценой фактического представления и номинальной стоимостью доли участия в уставном капитале или акции, а если доля участия или акции представлены по цене ниже пропорциональной стоимости доли участия чистых активов или акций (льготной цене), то — разница между пропорциональной стоимостью чистых активов на дату заключения договора купли-продажи и номинальной стоимостью доли участия в уставном капитале. Если доли участия или акции приобретены по цене, превышающей номинальную цену, то расходы, вычитаемые при представлении данных долей участия или акций, учитываются по фактической цене покупки этих активов.

Ставки налога

Прибыль предприятий облагается налогом по ставке 20 процентов.

Валовой доход (за вычетом НДС и акцизов) нерезидента, не связанный с деятельностью его постоянного представительства, но полученный из азербайджанского источника, облагается налогом по ставкам, указанным в статье 125 Налогового Кодекса.

Освобождения и льготы

Налогом не облагаются:

- доходы благотворительных организаций — кроме доходов от предпринимательской деятельности;
- безвозмездные переводы, членские взносы и пожертвования, полученные некоммерческими организациями;
- доходы международных, межгосударственных и межправительственных организаций — кроме доходов, полученных от предпринимательской деятельности;
- доходы органов государственной власти, бюджетных организаций, органов местного самоуправления и юридических лиц публичного права, созданных от имени государства (за исключением доходов от предпринимательской деятельности);
- доходы Центрального банка Азербайджанской Республики, его структур, органа (структуры), установленного соответствующим органом исполнительной власти, функционирующего в сфере ипотечного кредитования и выдачи гарантий по кредитам, полученным предпринимателями, и Государственного нефтяного фонда Азербайджанской Республики, а также Фонда страхования вкладов;
- полученные страховые выплаты (за исключением сумм, относящихся на убытки в связи с данным страховым случаем);
- прибыль образовательных учреждений, в том числе образовательных учреждений, созданных для обучения лиц с ограниченными возможностями здоровья, — за исключением части прибыли, направляемой на выплату дивидендов;
- доход от списания налоговых задолженностей в государственный бюджет в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики;
- стоимость активов, безвозмездно переданных по решению юридического лица с его собственного баланса или одного из резидентских дочерних предприятий, находящихся в его полной собственности, на баланс другого в случаях, установленных соответствующим органом исполнительной власти;
- стоимость основных средств, безвозмездно переданных по решению соответствующего органа исполнительной власти с баланса одного юридического лица на баланс другого лица;
- операции по представлению в той или иной форме стороне, представляющей Азербайджанскую Республику в соглашениях о разведке, разработке и долевом разделе добычи нефтяных и газовых ресурсов, экспортных трубопроводах и других аналогичных соглашениях, основных фондов, движимого имущества и других активов в соответствии с данными соглашениями;
- часть доходов управляющих организаций или операторов промышленных, либо технологических парков, созданных в соответствии с постановлением соответствующего органа исполнительной власти, которая направлена ими на строительство и содержание инфраструктуры промышленных, либо технологических парков;
- доход, полученный от деятельности в промышленных, либо технологических парках юридическими лицами, являющимися резидентами созданных в соответствии с постановлением соответствующего органа исполнительной власти промышленных, либо технологических парков, - в течение 10 лет с отчетного года регистрации в промышленных, либо технологических парках в соответствии с законодательством;
- доходы юридических лиц, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции (в том числе промышленным способом), полученные от этой деятельности — на 10-летний срок с 1 января 2014 года;
- доходы дошкольных образовательных учреждений и детских домов, полученные от этой деятельности — на 10-летний срок с 1 января 2014 года;

- компенсация, выплачиваемая юридическим лицам согласно Закону Азербайджанской Республики «О выкупе земель под государственные нужды»;

- 50% прибыли юридического лица, получившего документ о поощрении инвестиций, с момента получения этого документа — на 7-летний срок;

- за исключением юридических лиц, 51% или более процентов долей (акций) которых прямо или косвенно принадлежат государству, и юридических лиц публичного права, созданных от имени государства, часть части от прибыли отчетного года налогоплательщика, не превышающая 10 процентов, перечисленная предприятиям, учреждениям и организациям, функционирующим в сфере науки, образования, здравоохранения, спорта и культуры и отвечающим определенным критериям, установленным органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, - с 1 января 2019 года на 10 лет. Положения настоящей статьи применяются только к расходам, произведенным в безналичном порядке.

- 50 процентов доходов налогоплательщика от представления доли участия или акции, находящихся в собственности в течение не менее 3 (трех) лет;

- 75 процентов прибыли от предпринимательской деятельности юридических лиц, являющихся субъектом микро-предпринимательства;

- прибыль кластерной компании МСП — на 7 лет с даты внесения кластерной компании МСП в Реестр кластерных компаний;

- часть прибыли, полученной юридическим лицом, являющимся участником кластера МСП, по товарам (работам, услугам), представленным на основании договора, заключенного с кластерной компанией МСП, и направленная на капитальные затраты — на 7 лет.»;

- прибыль от инновационной деятельности стартапов, являющихся субъектом микро- или малого предпринимательства и функционирующих в качестве юридических лиц, с даты получения свидетельства «Startup» — на 3 года.

- доход органа (структуры), определенного органом соответствующим органом исполнительной власти, от деятельности по организации оплачиваемых общественных работ в соответствии с Законом Азербайджанской Республики «О занятости»;

- статья 106.1.25. действует до 1 августа 2020 года, доходы УЕФА, созданных им юридических лиц-нерезидентов, футбольных клубов (ассоциаций)-нерезидентов, полученные в связи с проводимой в Азербайджанской Республике финальной игрой Лиги Европы 2019 УЕФА, на основании подтверждающего документа от органа (структуры), установленного соответствующим органом исполнительной власти, в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти;

- статья 106.1.26. действует до 1 августа 2020 года, доходы, полученные УЕФА, созданными им и представляющими его юридическими лицами-нерезидентами, а также футбольными клубами (ассоциациями) - нерезидентами в связи с проводимыми в Азербайджанской Республике играми Чемпионата по футболу 2020 УЕФА, на основании подтверждающего документа от органа (структуры), установленного соответствующим органом исполнительной власти, в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти;

- стимулирование экспорта, выплаченное за счет средств государственного бюджета в порядке, утвержденном органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти;

- доходы от роялти, выплачиваемые органом (структурой), установленной соответствующим органом исполнительной власти, юридическому лицу-нерезиденту на основании заключенного с ним договора об использовании авторских прав на нематериальные активы или передаче прав пользования, относящиеся к соревнованиям Формула 1 и Формула 2, проводимым в Азербайджанской Республике, - с 1 января 2018 года на 6-летний срок.

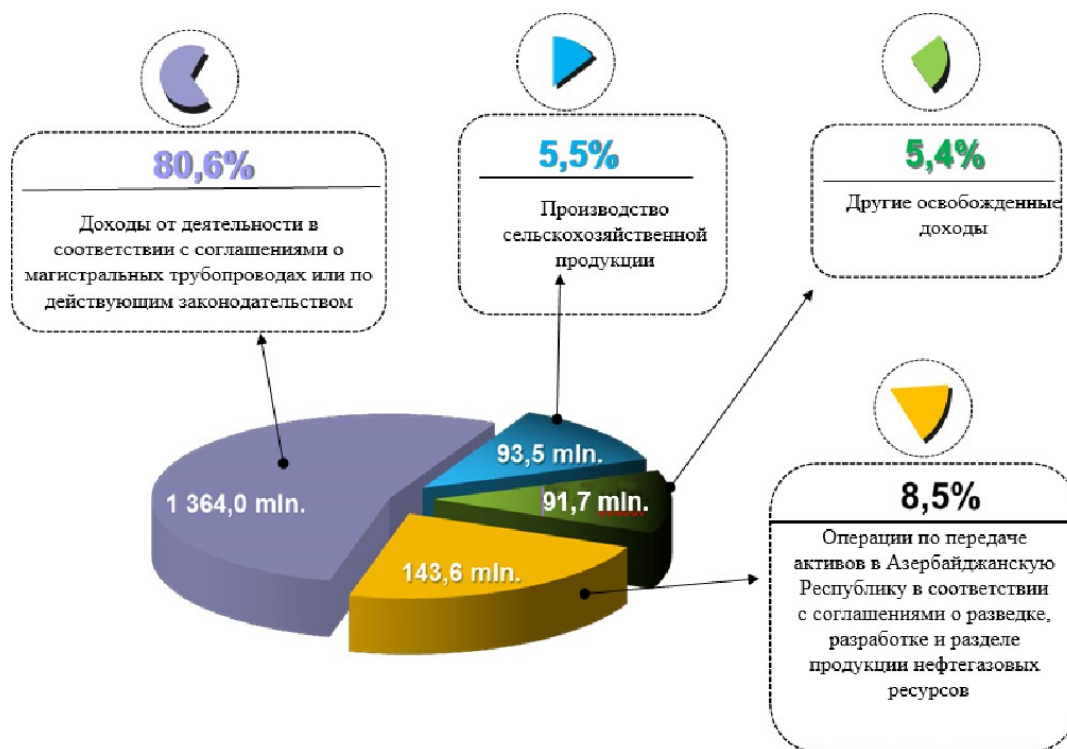
Ставка налога на прибыль производственных предприятий, принадлежащих общественным организациям инвалидов или детей с ограниченными возможностями здоровья, снижается на 50 процентов при условии, что не менее 50 процентов общей численности работников такого предприятия составляют инвалиды или лица до 18 лет с ограниченными возможностями здоровья.

При установлении права на получение таких льгот в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды или лица до 18 лет с ограниченными возможностями здоровья, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

Сумма подоходного налога, подлежащая уплате в бюджет юридическим лицом, осуществляющим деятельность в сфере торговли и (или) общественного питания по продаже товаров в порядке розничной торговли, с 1 января 2019 года уменьшается в размере 25 процентов от налога, установленного в соответствии с удельным весом в общем доходе плательщиков, производимых в безналичном порядке через POS-терминал, установленный Законом Азербайджанской Республики «О защите прав потребителей», сроком на 3 года.

Таблица 10.4

Льготы и освобождения по налогу на прибыль (сумма в тыс.манат)



При определении права на получение такой льготы сумма платежей, произведенных лицами, состоящими на учете в налоговом органе, через POS-терминал, не учитывается.

Дивидендные доходы юридических лиц, являющихся учредителем (пайщиком) или акционерами предприятия-резидента, ведущего учет доходов и расходов в порядке, установленном Налоговым Кодексом, не взятого на учет для целей НДС, объем операций которого в любой месяц (месяцы) 12-месячного периода последовательно составлял до 200000 манатов, освобождаются от налога.

Статьи, относящиеся к подоходному налогу физических лиц и налогу на прибыль юридических лиц

Расходы, связанные с извлечением дохода

Из дохода вычитаются все расходы, связанные с извлечением дохода, кроме расходов, не подлежащих вычету из дохода в соответствии с настоящей главой, а также обязательные платежи, предусмотренные законом.

В случае совершения налогоплательщиком наряду с налогооблагаемыми операциями и операций, освобождаемых от налогов или не облагаемых налогом на прибыль (доход), учет доходов и расходов по данным операциям должен производиться отдельно. Вычитываемая из доходов сумма расходов, понесенных налогоплательщиком по налогооблагаемым операциям и операциям, освобождаемым от налогов, либо по операциям, не облагаемым налогом на прибыль (доход), а также по операциям, связанным с непредпринимательской деятельностью, распределение которых невозможно, определяется на основе удельного веса налогооблагаемых доходов в общих доходах налогоплательщика.

В случае выделения из зданий, строящихся лицами, занимающимися деятельностью по строительству зданий, жилых и нежилых помещений государству, расходы на жилые и нежилые помещения, выделенные государству, относятся к расходам, вычтенным из дохода.

Расходы, не подлежащие вычету из дохода

Не допускается вычет из дохода расходов на приобретение и установку основных средств и иных расходов капитального характера в соответствии со статьей 143 Налогового Кодекса.

Не допускается вычет из дохода расходов, связанных с некоммерческой деятельностью.

Не допускается вычет из дохода расходов на развлечение и питание (за исключением расходов на лечебно-профилактическую пищу, молоко и другие равноценные продукты и средства, а также расходы на питание плавсоставу морского транспорта в пределах норм, установленных соответствующим органом исполнительной власти), а также жилищных и иных расходов социального характера, понесенных работниками.

В случае если расходы налогоплательщика, предпринимательская деятельность которого носит развлекательный или социальный характер, несутся в рамках такой деятельности, то из дохода вычитаются расходы соответственно развлекательного и социального характера.

Расходы физического лица, связанные с индивидуальным потреблением или получением заработной платы, за исключением расходов на получение зарплатных карт, из дохода не вычитаются.

Отчисления в резервные фонды вычитаются из дохода только в соответствии со статьями 111 и 112 Налогового Кодекса.

Из дохода не вычитывается часть фактических командировочных расходов, превышающая норму, установленную соответствующим органом исполнительной власти.

Чек контрольно-кассового аппарата или квитанция (за исключением чеков и других бланков серьезной отчетности, выданных лицами, предусмотренными в статьях 16.1.11-6.1 — 16.1.11-

Налогового Кодекса) не считаются документом, подтверждающим расходы, понесенные в связи с приобретением товаров (работ, услуг).

Документы, приобретенные в рамках бестоварных операций, не считаются документом, подтверждающим расходы, вычитываемые из дохода, а стоимость представленных товаров (работ, услуг) вычитывается из дохода с учетом статей 14 и 67 Налогового Кодекса.

Ограничение сумм, вычитаемых из дохода по процентам

Фактическая сумма процентов по долгам, полученным из-за рубежа, а также выплачиваемых друг другу взаимозависимыми лицами (при использовании метода расчетов — сумма процентов, подлежащих выплате), вычитывается из дохода в период, к которому относятся проценты, в той же самой валюте, в размере, не превышающем 125 процентов от среднего уровня процентов по кредитам, выданным со схожим сроком в межбанковском кредитном торге или, если торги не проводились, — по межбанковским кредитам, опубликованным Центральным Банком Азербайджанской Республики.

К операциям по займам, полученным от лиц, предусмотренных в статье 14-1.2 Налогового Кодекса, применяются положения статьи 14-1 Налогового Кодекса.

Независимо от других положений настоящей статьи, если займы, полученные за границей (за исключением займов, выданных иностранными банками и кредитными организациями, а также займов по облигациям, торгуемым в зарубежных биржах), превышают чистые активы (капитал) налогоплательщика более чем в два раза, то вычитывать с дохода проценты, начисленные на часть займа, превышающую чистый актив (капитал) более чем в два раза, не допускается.

Положения настоящей статьи не распространяются на банки-резиденты и кредитные организации.

Вычет из дохода безнадежных долгов

В случаях, когда доход, связанный с предоставлением товаров, выполнением работ и оказанием услуг, включен в валовой доход, вырученный от прежней предпринимательской деятельности, налогоплательщик вправе вычесть из дохода сумму связанного с ними безнадежного долга.

Вычет из дохода суммы безнадежного долга допускается тогда, когда в бухгалтерских книгах налогоплательщика сумма безнадежного долга списывается как долг, не имеющий стоимости.

Банки и осуществляющие отдельные виды банковской деятельности кредитные организации в целях налогообложения имеют право в зависимости от классификации активов в порядке, соответствующем законодательству, вычитывать из дохода суммы, отнесенные в порядке, установленном органом надзора за финансовыми рынками, на создание специальных резервных фондов, в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти.

Вычет из дохода отчислений в резервные страховые фонды

Юридическое лицо, занимающееся страховой деятельностью, вправе вычитывать из дохода суммы отчислений в резервный страховой фонд в соответствии с нормами, определенными законодательством Азербайджанской Республики.

Вычет из дохода расходов, понесенных на научно-исследовательские, проектно-изыскательские и опытно-конструкторские работы

Из дохода вычитаются расходы, понесенные на научно-исследовательские, проектно-изыскательские и опытно-конструкторские работы, производимые с целью извлечения дохода (за исключением расходов, связанных с приобретением и монтажом основных средств, а также иных расходов капитального характера).

Амортизационные отчисления и суммы вычетов из дохода по амортизированным доходам

Амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в предпринимательской и непредпринимательской деятельности, установленной в статье 99 Налогового Кодекса, вычитаются из дохода в соответствии с положениями настоящей статьи.

Земля, произведения искусства, здания, строения (постройки), являющиеся редкими историческими и архитектурными памятниками, и иные износостойкие активы, определяемые настоящей статьей, не амортизируются:

- оборудование, экспонаты, образцы, действующие и недействующие модели, макеты и другие наглядные средства, используемые в кабинетах и лабораториях для научно-исследовательских, учебных и практических целей;
- продуктивный скот (племенные коровы, буйволицы, кобылы, верблюдицы, маралы, свиноматки, овцы, козы; племенные быки, буйволы, жеребцы, верблюды, боровы, бараны, козлы и подобный им другой продуктивный скот);
- экспонаты животного мира, находящиеся в зоопарках и других аналогичных заведениях;
- многолетние насаждения с не наступившим сроком эксплуатации;
- библиотечные фонды, кинофонды (видео, аудио, фото), сценические реквизиты, музейные ценности (экспонаты);
- полностью амортизированные основные средства, если они пригодны к эксплуатации;
- основные средства, прошедшие консервацию;
- автомобильные дороги общего пользования;
- парковое оборудование в общем пользовании;
- основные средства на складах, не выданные в эксплуатацию.

Ежегодные амортизационные нормы по амортизированным активам определяются в следующем порядке:

- здания, капитализированные расходы на улучшение земель строения и сооружения — до 7%;
- машины и оборудование — до 20%;
- по вычислительной технике, являющейся продуктом высоких технологий — до 25 %;

- транспортные средства — до 25 %;
- рабочие животные — до 20 %;
- расходы на геологоразведочные работы и на подготовительные работы к добыче природных ресурсов — до 25 %;
- нематериальные активы - для тех, срок использования которых неизвестен, - до 10 процентов, а для тех, срок использования которых известен, - по годам в суммах, пропорциональных сроку использования.
- прочие основные средства — до 20 %.

Субъекты микропредпринимательства в отношении используемых в предпринимательской деятельности основных средств имеют право вычитать амортизационные отчисления из дохода с применением коэффициента 2 к амортизационным нормам, установленным статьей 114.3 Налогового Кодекса.

Субъекты малого предпринимательства в отношении основных средств, использованных в предпринимательской деятельности, имеют право вычитать амортизационные отчисления из дохода с применением коэффициента 1,5 к амортизационным нормам, установленным статьей Налогового Кодекса.

Амортизационные отчисления по категориям основных средств исчисляются путем применения амортизационной нормы, установленной для основных средств, относящихся к каждой категории, предусмотренной статьей 114.3 Налогового Кодекса, к остаточной стоимости основных средств, относящихся к данной категории, на конец налогового года.

При применении более низких амортизационных норм, чем те, которые установлены на налоговый год по основным средствам, относящимся к какой-либо категории, разница, образованная вследствие этого, может быть прибавлена к суммам амортизации, вычитываемым из дохода в последующие налоговые годы.

Амортизационные отчисления для зданий, помещений и сооружений (далее — помещения) производятся отдельно для каждого помещения.

Для целей начисления амортизации остаточная стоимость по основным средствам (основному средству) на конец налогового года составляет сумму, устанавливаемую в следующем порядке (но не ниже нуля):

- к остаточной стоимости основных средств (основного средства) на конец предшествующего года (стоимость, оставшаяся после вычитывания амортизационной суммы, начисленной за этот год) прибавляются стоимость основных средств (основного средства), поступивших в текущем году в соответствии со статьей 143 Налогового Кодекса, а также сверхлимитная часть ремонтных расходов за текущий год, установленных на основе статьи 115 Налогового Кодекса, и вычитывается остаточная стоимость основных средств, предоставленных, ликвидированных в налоговом году или имевших в нем остаточную стоимость менее 500 манатов или 5 процентов от первоначальной стоимости. Прирост, возникающий в результате переоценки основных средств (средства) (положительная разница, возникающая в результате переоценки), для целей расчета амортизации не включается в остаточную стоимость основных средств (средства) на конец налогового года.

Если сумма, полученная от предоставления основных средств (основного средства), превышает остаточную стоимость этих основных средств (этого основного средства), то образовавшаяся разница включается в доход.

Если остаточная стоимость основного средства на конец года составляет менее 500 манатов или 5 процентов от первоначальной стоимости, то сумма остаточной стоимости вычитывается из дохода.

Если сумма, полученная от предоставления основных средств (основного средства), составляет менее остаточной стоимости этих основных средств (основного средства), то образовавшаяся разница вычитывается из дохода.

Независимо от других положений настоящей статьи, из дохода вычитается только 40 процентов амортизации активов, приобретенных или установленных за счет средств, выделенных государственным предприятиям за счет инвестиционных расходов государственного бюджета,

рассчитанной в соответствии с нормами годовой амортизации, установленными статьей 114.3 Налогового Кодекса.

Вычет из дохода расходов, связанных с ремонтом

Суммы расходов на ремонт, подлежащие вычету из дохода за каждый год, ограничиваются пределом в соответствии с остаточной стоимостью на конец предыдущего года для каждой категории основных средств - 2 процента остаточной стоимости на конец года категории основных средств, указанных в статье 114.3.1 Налогового Кодекса, 5 процентов остаточной стоимости на конец года категории основных средств, указанных в статьях 114.3.2 и 114.3.3, 3 процента остаточной стоимости на конец года категории основных средств, указанных в статье и нулевой (0) процент по основным средствам, на которые не начислен износ (амортизация). В случае, когда фактическая сумма расходов на ремонт меньше, чем сумма, установленная этим пределом, то из дохода вычитается фактическая сумма расходов на ремонт.

В этом случае предельный размер расходов на ремонт, вычитаемый из дохода, в последующие налоговые годы увеличивается на разницу между фактической суммой расходов на ремонт и суммой, исчисленной по установленному пределу.

Сумма, превышающая лимит, установленный статьей 115.1 Налогового Кодекса, относится на увеличение остаточной стоимости основных средств (основного средства) на конец текущего налогового года.

Расходы (за исключением капитализированных расходов на улучшение земель) на ремонт основных средств, которые не амортизированы, на которые не начислен износ (амортизация), из дохода не вычитаются, и их балансовая стоимость увеличивается.

Расходы на улучшение земель капитализируются и амортизируются в соответствии со статьей 114.3.1 Налогового Кодекса.

Порядок вычета из дохода расходов на ремонт по арендованным основным средствам устанавливается в соответствии со статьями 115.4 - 115.8 Налогового Кодекса.

Сумма вычитаемых из дохода расходов на ремонт арендованных основных средств ограничивается процентным пределом, определяемым статьей 115.1 Налогового Кодекса от остаточной стоимости на конец предыдущего года по каждой категории основных средств.

Сроки, условия передачи в аренду основных средств, а также расходы на их ремонт согласуются между арендодателем и арендатором в заключенном договоре в порядке, предусмотренном законодательством.

Если ремонтные работы проводятся за счет арендодателя, либо за счет арендатора, при возмещении арендной платы положения статьи 115 Налогового Кодекса к арендатору не применяются.

Если остаточная стоимость каждой категории основных средств на конец предыдущего года равна нулю, фактическая сумма ремонтных расходов относится на остаточную стоимость соответствующей категории основных средств и начисляется амортизация в соответствии с положениями Налогового Кодекса.

Положения Налогового Кодекса ограничивают лишь сумму, вычитаемую из дохода расходов на ремонт, и не запрещают осуществление ремонтных работ за счет других источников налогоплательщиков.

Вычет из дохода страховых взносов

Страховые взносы, уплачиваемые страхователем и перестрахователем, вычитаются из дохода, за исключением страховых взносов по страхованию имущества от ущерба в пользу своих работников, также по договорам страхования жизни, заключенным с иностранными страховщиками.

Страховые взносы, начисленные из части, не превышающей 50 процентов налогооблагаемых доходов, и вносимые на основании заключенных физическим лицом договоров страхования по накопительному страхованию жизни и пенсионному страхованию, которые заключены со страховщиками Азербайджанской Республики на срок не менее 3 лет и предусматривают выплату страхового возмещения по истечении 3-летнего срока с момента вступления в силу

договора страхования, в целях налогообложения вычитываются работодателем из получаемого в связи с наемной работой дохода данного физического лица.

Выплачиваемые по накопительному страхованию жизни и пенсионному страхованию страховые взносы, вычитаемые работодателем из получаемого в связи с наемной работой дохода физического лица, вычитаются только при внесении на банковский счет страховщика посредством банка.

В случае досрочного расторжения договора страхования, предусмотренного статьей 116.2 Налогового Кодекса, внесенные страховые взносы облагаются налогом у источника выплаты со стороны страховщика.

Вычет из дохода расходов, понесенных на геологоразведочные работы и подготовительные работы по добыче природных ресурсов

Расходы, понесенные на геологоразведочные работы и на подготовительные работы по добыче природных ресурсов, вычитаются из валового дохода в виде амортизационных отчислений, исчисляемых по амортизационным ставкам, установленным статьей 114 Налогового Кодекса.

Настоящая статья применяется также к расходам налогоплательщика на нематериальные активы с целью приобретения прав на ведение геологоразведочных работ и на переработку либо эксплуатацию природных ресурсов.

Вычет из дохода расходов на нематериальные активы

К нематериальным активам относятся расходы на нематериальные объекты, используемые юридическими и физическими лицами в их хозяйственной деятельности свыше одного года.

Расходы на нематериальные активы вычитаются из дохода в виде амортизационных отчислений, исчисляемых по амортизационным ставкам, установленным статьей 114 Налогового Кодекса.

В случае если расходы на приобретение или производство нематериальных активов вычтены из дохода при исчислении налогооблагаемого дохода налогоплательщика, то указанные расходы не относятся на стоимость подлежащих амортизации нематериальных активов.

Ограничение сумм, вычитаемых из дохода

Не допускается вычет из дохода следующих налогов, процентов, финансовых санкций и штрафов:

- налог на прибыль или любой иной налог, исчисляемый с дохода, уплаченный на территории Азербайджанской Республики или других государств;
- проценты, финансовые санкции и административные штрафы, начисленные в порядке, установленном Налоговым Кодексом и другими законами (за исключением процентов, неустойки (штрафов) по гражданско-правовым договорам, связанным с получением дохода, возмещения убытков, причиненных в связи с просрочкой исполнения, и других аналогичных штрафов).

Убытки от предоставления имущества

Убытки физического лица от предоставления имущества (кроме имущества, используемого для хозяйственной деятельности, или имущества, доходы от предоставления которого не облагаются налогами) компенсируются за счет дохода, вырученного от предоставления такого имущества. Если убытки не могут компенсироваться в данном году, они переносятся на следующий период продолжительностью до трех лет и компенсируются за счет дохода, вырученного от предоставления такого имущества.

Перевод убытков

Часть превышающих доходы расходов предприятия, вычет которых из доходов допускается, переводится на следующий период продолжительностью до пяти лет и компенсируется за счет прибыли этих лет без ограничения по годам.

Часть расходов физического лица, вычет которых из валового дохода от предпринимательской деятельности допускается, превышающая такой валовой доход, не может быть вычтена из других доходов, но может быть перенесена на следующий период продол-

жительностью до трех лет для компенсации за счет валового дохода от предпринимательской деятельности будущих периодов.

Ущерб, возникший до даты, когда налогоплательщик стал плательщиком подоходного (прибыль) налога, а также суммы, возникшие в результате применения нормы ниже норм затрат на амортизацию и ремонт, предусмотренных в статьях 114 и 115 Налогового Кодекса, и перенесенные на очередные года, не компенсируются за счет доходов очередного года, за исключением случаев, указанных в статье 157.3.3 Налогового Кодекса.

Взимание налога с дивидендов у источника выплаты

С дивидендов, выплачиваемых предприятием-резидентом, взимается налог у источника выплаты по ставке 10 процентов.

В случае если с физических и юридических лиц — фактических владельцев дивидендов взыскан налог в соответствии со статьей 122.1. Налогового Кодекса, то с этого же дохода юридических и физических лиц налог повторно не взимается.

Этот доход при выдаче вновь в виде дивидендов не облагается налогом.

Распределение прибыли по соглашениям о разведке, разработке и долевом разделе добычи нефтяных и газовых ресурсов, экспортных трубопроводах и другим аналогичным соглашениям, а также переводы по накоплению в централизованном фонде юридического лица чистой прибыли дочерних предприятий, находящихся в полной собственности этого юридического лица, и доход данного лица налогом не облагаются.

Выдача активов, приобретенных в ходе деятельности Общества, включая денежные средства (за исключением выдачи займов учредителю или компенсации выданных займов) учредителю для целей, выходящих за пределы целей хозяйственной деятельности, а также возмещение долгов учредителя другим лицам, считается для целей налогообложения равным дивидендным платежам, а при этом статьей 121.1 Налогового Кодекса удерживается налог у источника выплаты.

Взимание налогов с процентов у источника выплаты

Если доход с процентов, выплачиваемых резидентом либо постоянным представительством нерезидента, либо от имени такого представительства, в том числе с процентов по ссуде, выплачиваемых по операциям финансового лизинга, получен из азербайджанского источника в соответствии со статьей 13.2.16 Налогового Кодекса, за исключением процентов, выплачиваемых по кредитам (ссудам), депозитам (счетам), являющимся резидентами кредитным организациям или лицам, осуществляющим банковские операции, лицам—резидентам, осуществляющим финансовый лизинг, либо постоянным представительством в Азербайджанской Республике банков-нерезидентов или нерезидента, осуществляющего финансовый лизинг, то налог у источника выплаты взимается по ставке 10 процентов, с учетом льготы, предусмотренной статьей 102.1.22 Налогового Кодекса.

Если фактическим владельцем процентов является физическое лицо, то проценты, с которых удержаны налоги в соответствии со статьями 123.1 и 123.4 Налогового Кодекса, после их выплаты этому физическому лицу не облагаются налогом.

Если фактическим владельцем процентов является предприятие-резидент или постоянное представительство нерезидента, прибыль которых облагается налогом, то указанное предприятие или постоянное представительство нерезидента, получающее в соответствии со статьей 123.1. Налогового Кодекса проценты, с которых удержаны налоги, снижает сумму исчисленного им налога на сумму налога, уплаченного у этого источника, при условии представления документов, свидетельствующих об уплате налога у источника выплаты.

С дохода, полученного в виде разницы между страховыми взносами, уплаченными застрахованным либо в его пользу, и страховыми выплатами по накопительному страхованию жизни, взимается налог у источника выплаты по ставке 10 процентов.

Удержание налогов с арендной платы и роялти у источника выплаты

В случае если доход с арендной платы за движимое и недвижимое имущество, доход с роялти, уплаченного резидентом или постоянным представительством нерезидента в Азербайджанской Республике либо уплаченного от его имени, получен в соответствии

со статьей 13.2.16 Налогового Кодекса из азербайджанского источника, то с такого дохода взимается налог у источника выплаты по ставке 14 процентов.

Если арендная плата уплачена физическим лицом, не состоящим на учете в качестве налогоплательщика, арендодатель в соответствии с настоящей статьей сам уплачивает налог по ставке 14 процентов и после постановки на учет подает декларацию в соответствии со статьями 33 и 149 Налогового Кодекса.

Если налог удерживается с физического лица, получающего арендную плату или роялти, или уплачивается им в соответствии со статьей 124.1 Налогового Кодекса, с этих доходов налог более не удерживается.

Суммы, выплаченные в Азербайджанской Республике предприятиям-резидентам и постоянным представительством нерезидентов, не являются объектом налогообложения по настоящей статье.

Для целей налогообложения недвижимого имущества (за исключением фонда жилья, не используемого для целей предпринимательской деятельности) в Азербайджанской Республике сумма месячной арендной платы устанавливается в соответствии со статьей 14 Налогового Кодекса с учетом рыночной стоимости.

Взимание налога с доходов нерезидента у источника выплаты

Валовой доход нерезидента, определяемый в соответствии со статьей 13.2.16 Налогового Кодекса как доход из азербайджанского источника и не относящийся к постоянному представительству нерезидента в Азербайджанской Республике, без вычета из него расходов у источника выплаты облагается налогом по следующим ставкам:

- дивиденды — в соответствии со статьей 122 Налогового Кодекса;
- проценты — в соответствии со статьей 123 Налогового Кодекса;
- страховые выплаты предприятия-резидента либо предпринимателя согласно договору о страховании и перестраховании риска — в размере 4 процентов;
- выплаты предприятия-резидента или предпринимателя за услуги связи либо транспортные услуги при осуществлении международной связи или международных перевозок между Азербайджанской Республикой и иностранными государствами — в размере 6 процентов;
- доходы юридических лиц и физических лиц, взятых на учет в качестве налогоплательщика, от выполнения работ либо оказания услуг и другие доходы, получаемые у азербайджанского источника, — в размере 10 процентов, за исключением доходов, указанных в статьях 125.1.1 — 125.1.4, 125.1.6 — 125.1.8 и 125.1-1;
- доход, выплаченный предприятием-резидентом или предпринимателем в связи с наемной работой, — по ставкам, указанным в статье 101 Налогового Кодекса;
- арендная плата и роялти (с учетом положений статьи 125.5 Налогового Кодекса) — в соответствии со статьей 124 Налогового Кодекса;
- с суммы, остающейся после вычета денежных средств (денежного вложения), уплаченных в связи с участием, от выигрышей (вознаграждений), полученных в виде денег от проводимых в связи со спортивными играми азартных игр, проведения лотерей, а также от других соревнований и конкурсов — в соответствии со статьей 101.5 Налогового Кодекса;
- платежи, указанные в статье 13.2.16.14-1 Налогового Кодекса — 10 процентов.

При переводе резидентами Азербайджанской Республики денег на счет, созданный в электронном денежном кошельке, принадлежащем лицам-нерезидентам, местный банк, осуществляющий операцию, филиал иностранного банка в Азербайджанской Республике или национальный оператор почтовой связи удерживает с этого резидента налог у источника оплаты в размере 10 процентов переводимой суммы.

Для целей настоящей статьи выплаты, производимые постоянным представительством нерезидента в Азербайджанской Республике или от его имени, приравниваются к выплатам предприятия-резидента.

В случае, если международными договорами с участием Азербайджанской Республики об избежание двойного налогообложения предусмотрены низкая ставка налогов или полное

освобождение от налогов, налоговая сумма, излишне взысканная у источника выплат, возвращается в порядке, установленном в статье 87.4 Налогового Кодекса.

Статья 125.4. действует до 1 августа 2020 года, положения настоящей статьи не распространяются на дивиденды и процентные доходы УЕФА, созданных им юридических лиц-нерезидентов, футбольных клубов-нерезидентов, полученные в связи с проводимой в Азербайджанской Республике финальной игрой Лиги Европы 2019 УЕФА, а также на дивидендные доходы структур, представляющих УЕФА в связи с Чемпионатом по футболу 2020 УЕФА, на основании подтверждающего документа, выданного органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти.

Из платежей, совершенных юридическими лицами, осуществляющими деятельность в гражданской авиации, для целей этой деятельности, за взятых у лиц-нерезидентов, не создающих постоянного представительства в Азербайджанской Республике, в аренду или лизинг (за исключением финансового лизинга) воздушного судна и двигателя воздушного судна налог у источника выплаты не удерживается, и данный доход не облагается налогом.

Налогообложение чистой прибыли в источнике выплаты постоянного представительства нерезидента

Помимо налога на прибыль постоянного представительства нерезидента, любая сумма из чистой прибыли этого постоянного представительства, перечисленная (выданная) данному нерезиденту, облагается налогом по ставке 10 процентов.

Принятие во внимание налогов, уплаченных в иностранном государстве

Суммы подоходного налога либо налога на прибыль резидента, уплаченные за пределами Азербайджанской Республики с доходов не из азербайджанского источника, учитываются при уплате налогов в Азербайджане.

Суммы, учитываемые в соответствии со статьей 127.1 Налогового Кодекса, не должны превышать суммы налогов, взимаемых в Азербайджанской Республике по установленным ставкам с этого же дохода или с этой же прибыли.

Доход, получаемый в странах с льготным налогообложением

В случае если резидент непосредственно либо косвенно владеет более чем 20 процентами уставного фонда нерезидента, получающего доход в стране с льготным налогообложением, или если он, в свою очередь, владеет более чем 20 процентами его акций, дающих право голоса, то указанный доход резидента включается в его налогооблагаемый доход.

Под иностранным государством с льготным налогообложением понимается государство, в котором ставки налога в 2 и более раза ниже, чем установлено Налоговым Кодексом, или государство, в котором существует закон о конфиденциальности информации о компаниях, которым предоставлена возможность охраны тайны о финансовых данных и (или) о фактическом владельце имущества либо о получателе доходов (прибыли).

Ежегодный перечень стран или территорий со льготным налогообложением утверждается соответствующим органом исполнительной власти.

Налоговый год

Налоговым годом является календарный год.

Порядок учета доходов и расходов

Налогоплательщик обязан вести своевременный и точный учет своих доходов и расходов на основе документированных данных для точного отражения налогооблагаемого дохода (прибыли), в зависимости от учетного метода, применяемого в соответствии с настоящей главой, относить свои доходы и расходы на соответствующие отчетные периоды, в течение которых получены доходы либо понесены расходы. В учетном методе, используемом налогоплательщиком, должны быть приняты во внимание все требования относительно сроков и порядка учета расходов и поступлений.

Юридические и физические лица ведут учет доходов и расходов согласно соответствующему законодательству Азербайджанской Республики. Для целей налогообложения доходы и расходы устанавливаются на основе Налогового Кодекса.

Правила ведения учета доходов и расходов для целей налогообложения по сферам экономической деятельности устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

Налогоплательщик обязан обеспечить ведение учета, позволяющего определить начало, ход и окончание всех операций, связанных с его деятельностью.

Налогооблагаемый доход должен быть исчислен по методу, используемому налогоплательщиком в своем бухгалтерском учете, при условии внесения необходимых корректировок для соблюдения требований Налогового Кодекса, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Налогоплательщик может вести учет налогов, используя кассовый метод или расчетный метод, при условии применения в течение налогового года одного и того же метода.

При изменении учетного метода, используемого налогоплательщиком, корректировки в бухгалтерских операциях, влияющих на сумму налога, должны быть произведены применительно к году, в котором был изменен учетный метод, с тем чтобы ни одна из этих операций не могла бы быть неучтенной или повторно зачтенной.

Доход, связанный с представлением лицами, занимающимися деятельностью по строительству зданий, жилых и нежилых помещений и расходы, вычитываемые из данного дохода, определяются на основе сумм без НДС жилых и нежилых помещений, представленных по работам (этапам), выполненным в течение налогового года и расходов на строительство данных помещений, в том числе расходов на покупку земельных участков.

Принципы учета дохода и расхода по кассовому методу

Налогоплательщик, ведущий учет по кассовому методу, при получении дохода или при передаче дохода в его распоряжение обязан учитывать этот доход и вычитывать из дохода только те расходы, которые были им понесены.

Время получения дохода при использовании кассового метода

Временем получения дохода считается время получения налогоплательщиком наличных денежных средств, а при безналичных расчетах — время поступления денежных средств на его счет в банке либо на счет, которым он может распоряжаться, либо на счет, с которого он имеет право получить эти средства.

В случае аннулирования или погашения финансового обязательства налогоплательщика (при взаиморасчетах и иных подобных случаях) временем получения дохода считается время аннулирования или погашения обязательства.

Время несения расходов при использовании кассового метода

При использовании налогоплательщиком кассового метода для целей налогового учета временем несения расходов считается время фактического несения расходов, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

При выплате налогоплательщиком денежных средств временем несения расходов считается время выплаты наличных денежных средств, а при безналичной выплате — время получения банком поручения налогоплательщика о перечислении денежных средств.

При аннулировании или погашении финансовых обязательств перед налогоплательщиком (при осуществлении взаиморасчетов и других подобных случаях) временем несения расходов считается время аннулирования или погашения обязательства.

При выплате процентов по долговым обязательствам или осуществлении выплат взамен аренды имущества, если срок долгового обязательства либо арендного договора охватывает несколько отчетных периодов, сумма фактически уплаченных процентов (арендной платы), подлежащая вычету из дохода в отчетном году, означает сумму исчисленных процентов (арендной платы) за указанный год.

Время получения дохода при использовании расчетного метода

Если соответствующая сумма должна быть выплачена налогоплательщику безоговорочно либо если налогоплательщик исполнил все свои обязательства по сделке или договору, с момента такой выплаты или исполнения право на получение дохода считается приобретенным.

Если налогоплательщик выполняет работу либо оказывает услуги по договору, то право на получение дохода считается приобретенным в момент полного окончания выполнения работ или оказания услуг, предусмотренных договором.

Если налогоплательщик извлекает доход или имеет право на получение процентного дохода либо дохода от сдачи имущества в аренду, то временем приобретения права на получение дохода считается время прекращения долговых обязательств или окончания срока выплаты по договору об аренде. Если срок долгового обязательства либо выплаты по договору об аренде охватывает несколько отчетных периодов, доход распределяется по указанным отчетным периодам в соответствии с порядком его исчисления.

Время несения расходов при использовании расчетного метода

При использовании налогоплательщиком расчетного метода для ведения налогового учета временем несения расходов, связанных со сделкой, если иное не предусмотрено настоящей статьей, считается время, к которому выполнены все перечисленные ниже условия:

- однозначно приняты налогоплательщиком все финансовые обязательства;
- точно оценены суммы финансовых обязательств;
- всеми сторонами сделки или договора выполнены все обязательства по сделке или договору либо соответствующие суммы должны быть выплачены безоговорочно.

Финансовое обязательство, указанное в настоящей статье, это такое обязательство, принимаемое в соответствии со сделкой или договором, при котором для его исполнения другая сторона сделки или договора обязана передать денежные либо иные соответствующие средства.

Если при выплате процентов по долговому обязательству или платы за аренду имущества срок выплаты по долговому обязательству либо арендному договору охватывает несколько отчетных периодов, расходы распределяются по указанным отчетным периодам в соответствии с порядком их исчисления.

Порядок учета доходов и расходов при использовании расчетного метода

Налогоплательщик, ведущий учет по расчетному методу, обязан учитывать свои доходы и расходы применительно к моменту приобретения права на получение дохода или к моменту возникновения обязательств по несению расходов, независимо от фактического времени получения дохода или несения расхода.

Распределение дохода от совместной деятельности

Лица, занимающиеся совместной предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, после исчисления совместного дохода от такой деятельности (за вычетом из него совместных расходов, связанных с такой деятельностью), распределяют налогооблагаемый доход между участниками такой деятельности в соответствии с соглашением о совместной предпринимательской деятельности.

Доход по долгосрочным договорам и суммы, вычитаемые из такого дохода

«Долгосрочный договор» — это договор, при котором производство, монтаж или строительство либо связанные с ними услуги и работы, предусмотренные договором, не завершены в течение налогового года. К долгосрочным не относятся договоры, предусматривающие окончание предусмотренных договором работ в течение 6 месяцев со дня их начала.

Если налогоплательщик ведет учет по расчетному методу, то доход, связанный с долгосрочными договорами, и суммы, вычитаемые из этого дохода, подлежат учету в соответствии с фактическими объектами исполнения договоров в налоговом году.

Фактический объем исполнения договора определяется путем сопоставления расходов, понесенных в налоговом году, с расходами, предусмотренными этим договором, которые оцениваются в целом.

Правила учета товарно-материальных запасов

Налогоплательщик обязан относить к товарно-материальным запасам любой товар, находящийся в его собственности и предназначенный для последующей предоставления или использования в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг.

При ведении учета товарно-материальных запасов налогоплательщик обязан отразить в учетных документах стоимость произведенных или закупленных им товаров на основании

затрат на их производство или их закупочных цен. Налогоплательщик обязан включать в стоимость этих товаров и затраты на их хранение и транспортировку.

При ведении учета товарно-материальных запасов налогоплательщик может оценивать морально устаревший или вышедший из моды дефектный товар либо товар (продукцию), который в силу иных причин не может быть реализован по цене, превышающей расходы на его производство (закупочную цену), исходя из его цены, по которой он может быть реализован.

Налогоплательщик вправе вести учет товарно-материальных запасов, используя метод оценки по средней себестоимости, если он не ведет индивидуальный учет товаров, в отношении которых имеет полномочия.

Финансовый лизинг

Для целей настоящей статьи объектом финансового лизинга является движимое и недвижимое имущество, относящиеся к основным средствам. Если арендодатель предоставляет материальное имущество на основе финансового лизинга, то для целей налогообложения арендатором считается владелец имущества, а арендными платежами — платежи по ссуде, выданной арендатору. В качестве лизингополучателя по договору финансового лизинга выступают только юридические лица и индивидуальные предприниматели.

Аренда имущества признается финансовым лизингом в случаях, когда:

- лизинговым договором предусматривается передача имущества в собственность по окончании срока аренды либо арендатор имеет право приобретать имущество по установленной или заранее предполагаемой цене по окончании срока аренды, либо;
- срок аренды арендуемого имущества превышает 75 процентов срока его эксплуатации, либо;
- остаточная стоимость имущества по окончании срока аренды составляет менее 20 процентов рыночной стоимости имущества на начало аренды, либо;
- сумма арендной платы, подлежащая уплате, составляет не менее чем 90 или более процентов рыночной стоимости имущества на начало аренды, либо;
- арендуемое имущество изготовлено по заказу для арендатора, и никто кроме арендатора не вправе пользоваться им по истечении срока аренды.

Статья 140.2.4 Налогового Кодекса не применяется к аренде, которая начинается по истечении 3/4 срока использования актива.

Процентная ставка, используемая, в случае если в договоре финансового лизинга не указана процентная ставка по ссудным выплатам, либо для установления текущей стоимости арендных выплат по финансовому лизингу нерезидентам, осуществляющим финансовый лизинг, а также взаимозависимым лицам, берется за период, к которому относятся выплаты, в той же самой валюте, в размере 125 процентов от среднего уровня процентов на межбанковских торгах по кредитам, выданным на схожий срок, или, если торги не проводились, - по межбанковским кредитам.

Для целей настоящей статьи дополнительный срок, в течение которого арендатор имеет право на возобновление аренды, включается в срок аренды.

Если арендодатель до начала финансового лизинга является владельцем актива, то в дополнение к режиму предоставления ссуды, указанной в статье 140.1 Налогового Кодекса, сделка рассматривается как сделка по продаже арендодателем и покупке арендатором имущества.

Компенсация сумм, вычитаемых из дохода, и уменьшение резервов

При уплате сумм расходов, убытков или сомнительных долгов, ранее вычтенных из дохода, полученная сумма считается доходом на момент их уплаты.

При уменьшении резервов, ранее вычтенных из дохода, уменьшенная сумма этих резервов включается в доход.

Доход и убытки от предоставления активов

Доход от предоставления активов означает положительную разницу между поступлениями от предоставления активов и их стоимостью, определяемой в соответствии со статьей 143 Налогового Кодекса. Доход лица, предоставляющего активы на безвозмездной основе или по льготным ценам, представляет собой разницу между рыночной ценой активов,

предоставляемых подобным образом, и их стоимостью, определяемой в соответствии со статьей 143 Налогового Кодекса.

Убытки от предоставления активов представляют собой разницу между поступлениями от предоставления активов и их стоимостью, определяемой в соответствии со статьей 143 Налогового Кодекса.

Стоимость активов

В стоимость активов включаются расходы, понесенные в связи с их приобретением, доставкой, производством, строительством, монтажом и установкой, а также иные расходы, увеличивающие стоимость активов, за исключением расходов, на вычет которых из дохода налогоплательщик имеет право, и прироста, возникающего в результате переоценки основных средств (средства) (положительная разница, возникающая в результате переоценки).

В случае получения активов за счет кредитов, проценты по кредитам не увеличивают стоимость активов и вычитываются из дохода в соответствии со статьей 108 Налогового Кодекса.

Непринятие дохода или убытков

При определении налогооблагаемого дохода доход или убыток не учитываются в случаях:

- передачи активов между супругами;
- передачи активов в процессе развода между бывшими супругами;
- уничтожения, аннулирования либо отчуждения активов неумышленно или помимо воли их владельца, при условии реинвестирования в аналогичные активы или активы того же характера поступлений, поступивших до конца года, следующего после года аннулирования либо отчуждения активов.

Стоимость заменяющих активов, указанных в статье 144.1.3 Налогового Кодекса, определяется с учетом первоначальной стоимости заменяемых активов на момент их уничтожения, аннулирования или предоставления.

Стоимость активов, приобретенных в результате сделки, которая в соответствии со статьями или 144.1.2 Налогового Кодекса не учитывается для целей налога на прибыль, признается той же на день сделки и для стороны, передавшей эти активы

Ликвидация юридического лица

Ликвидация юридического лица не означает предоставления долевого участия участников в этом юридическом лице, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

В случае если какое-либо юридическое лицо ликвидируется и активы этого юридического лица передаются его участнику, являющемуся юридическим лицом, и непосредственно перед ликвидацией участнику принадлежало 100 процентов долей участия в этом юридическом лице, то:

- передача активов не признается их налогооблагаемым предоставлением ликвидируемым юридическим лицом;
- стоимость переданных активов для участника равна их стоимости до передачи для ликвидируемого юридического лица;
- с учетом положений статьи 13.2.15 Налогового Кодекса, распределение активов не признается дивидендами;
- при аннулировании долевого участия в ликвидируемом юридическом лице никакой доход и никакие убытки во внимание не принимаются;
- балансовая стоимость основных средств, относящихся к какой-либо категории, переходит к лицу, приобретающему эти основные средства.

Статья 145.2 Налогового Кодекса применяется лишь в том случае, когда налоговым органом установлено, что основной целью ликвидации не является уклонение от налогов.

Создание юридического лица

Передача активов не признается их налогооблагаемым предоставлением в случаях, если:

- лицо или группа лиц передают активы любому юридическому лицу взамен долевого участия в этом юридическом лице (с принятием или непринятием каких-либо обязательств);
- лицо или группа лиц непосредственно после обмена становится владельцем 100 процентов долей участия в юридическом лице.

Стоимость активов для участника, приобретающего активы, на которые распространяются положения статьи 146.1 Налогового Кодекса, равна их стоимости в момент передачи для участника, передающего активы, и балансовая стоимость активов переходит к лицу, приобретшему эти активы.

Стоимость долевого участия, приобретенного в результате мены, указанной в статье 146.1 Налогового Кодекса, равна стоимости переданных активов за вычетом суммы любого переданного долга.

В случае, когда сумма принятых обязательств превышает стоимость переданных активов, к сумме превышения настоящая статья не применяется.

Реорганизация юридического лица

Стоимость имущества и долей участия, принадлежащих юридическому лицу или юридическим лицам, являющимся участником (участниками) реорганизации, равна стоимости этого имущества и долей участия непосредственно до реорганизации. Равно как балансовая стоимость основных средств, относящихся к любой амортизационной категории, переходит к лицу, приобретающему эти основные средства.

Передача имущества и долей участия между юридическими лицами — участниками реорганизации не рассматривается как налогооблагаемое отчуждение имущества.

Какая-либо мена собственных долей участия юридического лица-резидента, являющегося участником реорганизации, на доли участия в другом юридическом лице-резиденте, являющемся участником этой реорганизации, не рассматривается как налогооблагаемое отчуждение долей участия.

Стоимость долей участия, обмениваемых в соответствии со статьей 147.3 Налогового Кодекса, равна стоимости первоначальных долей участия.

Распределение долей участия юридического лица-участника реорганизации в связи с меной доли участия на доли участия другого юридического лица, участвующего в реорганизации, не признается дивидендами для сторон — участников реорганизации.

Стоимость первоначальных долей участия, указанных в статье 147.5 Налогового Кодекса, делится непосредственно после распределения между первоначальными и распределенными долями участия пропорционально их рыночной стоимости.

Реорганизация юридического лица означает:

- слияние двух и более юридических лиц-резидентов;
- мену 50 и более процентов долей участия юридического лица-резидента, дающих право голоса, и 50 и более процентов стоимости всех остальных долей участия только на доли участия стороны-участника реорганизации;
- приобретение другим юридическим лицом-резидентом 50 или более процентов активов юридического лица-резидента исключительно с целью их мены на доли участия, обладающие правом голоса, но не являющиеся привилегированными по отношению к дивидендам стороны, участвующей в реорганизации;
- деление юридического лица-резидента на два или более юридических лиц-резидентов;
- создание нового лица путем выделения;
- распределение юридическим лицом, владеющим не менее 50 процентов долей участия в предприятии, всех своих прав между участниками этого юридического лица.

Положения статей 147.7.1 — 147.7.6 Налогового Кодекса применяются при условии подтверждения налоговым органом того, что основной целью слияния, приобретения, разделения, выделения или создания нового лица путем выделения не является уклонением от уплаты налога.

Любое юридическое лицо-резидент, являющееся непосредственным участником реорганизации, либо любое юридическое лицо, являющееся владельцем юридического лица-резидента — непосредственного участника реорганизации либо принадлежащее такому лицу, признается участником реорганизации.

Для целей статьи 147.8 Налогового Кодекса владельцем юридического лица признается лицо, владеющее 50 или более процентами долей участия в юридическом лице, дающих право

голоса, или лицо, владеющее 50 и более процентами стоимости всех долей участия в этом юридическом лице.

Существенные изменения во владении юридическим лицом

При изменении во владении юридическим лицом на 50 и более процентов по сравнению с предыдущим годом, начиная с налогового года, в котором произошло это изменение, не разрешается перенос убытков, вычетов из дохода, компенсаций с предыдущего налогового года, за исключением случаев, когда:

- в течение 3 лет после такого изменения юридическое лицо осуществляет эту же предпринимательскую деятельность; и
- в течение 1 года после такого изменения юридическое лицо не приступает к новой предпринимательской деятельности.

Подача декларации

В налоговые органы подают декларацию в сроки, указанные в статье 149.2 Налогового Кодекса, следующие налогоплательщики:

- предприятия-резиденты;
- нерезиденты, имеющие постоянное представительство в Азербайджанской Республике;
- нерезиденты, налогооблагаемый доход которых извлекается из азербайджанского источника и указанный доход которых не облагается налогом у источника выплаты;
- налоговый агент, назначенный лицом-нерезидентом, указанным в статье 149.1.3 Налогового Кодекса;
- частные нотариусы, физические лица, имеющие доходы, налогообложение которых у источника выплаты не предусматривается (удержание невозможно), либо физические лица-резиденты, получающие доход за пределами Азербайджанской Республики, в том числе имеющие доход от роялти;

- некоммерческие организации, получающие доход от предпринимательской деятельности.

Лица, указанные в статье 149.1 Налогового Кодекса (за исключением частных нотариусов), подают декларацию — не позднее 31 марта года, следующего за отчетным. Частные нотариусы должны представить декларацию в налоговый орган не позднее 20 числа очередного месяца по окончании каждого квартала.

Налогоплательщик при приостановлении деятельности в Азербайджанской Республике, а также при прекращении деятельности физического лица, являющегося налогоплательщиком, обязан в течение 30 дней представить декларацию в налоговые органы. Для целей настоящей статьи отчетный период охватывает период с начала налогового года до дня, с которого налогоплательщик приостановил свою деятельность или была прекращена деятельность физического лица.

При ликвидации юридического лица либо постоянного представительства нерезидента ликвидационная комиссия (упразднитель, ликвидатор) либо налогоплательщик обязаны известить об этом налоговый орган в порядке, определенном законодательством. Юридическое лицо или постоянное представительство нерезидента обязано представить в налоговый орган декларацию по налогу на прибыль в течение 30 дней после даты представления ликвидационного баланса в орган регистрации.

Физическое лицо, не обязанное подавать декларацию, может подать декларацию, в которой выставляется требование о переисчислении налога и возврате средств.

Налогоплательщик-нерезидент, не имеющий постоянного представительства в Азербайджанской Республике, извлекающий доход, облагаемый налогом в соответствии со статьями 125.1.3, 125.1.4, 125.1.5 и 125.1.7 Налогового Кодекса у источника выплат, может выставить требование о возврате удержанного налога, подав декларацию о таком доходе. Такая декларация должна быть подана в сроки, предусмотренные первым предложением статьи 149.2 Налогового Кодекса. С такого налогоплательщика взимается налог по ставкам, установленным статьей 105.1 Налогового Кодекса, как с дохода постоянного представительства налогоплательщика в Азербайджанской Республике, а расходы налогоплательщика, связанные с извлечением дохода, должны быть вычтены с дохода, как это делается применительно к

расходам постоянного представительства, при условии, что сумма налога не превышает сумму налога, удерживаемого у источника в соответствии со статьей 125 Налогового Кодекса.

Порядок взыскания налога у источника выплаты

Налог у источника выплаты обязаны удерживать следующие лица (налоговые агенты):

- юридические лица, производящие выплаты физическим лицам, работающим по найму;
- предприниматели, производящие выплаты физическим лицам, работающим по найму, и частные нотариусы;
- юридические лица или предприниматели, выплачивающие пенсии другим лицам, за исключением пенсий, выплачиваемых посредством системы государственного социального обеспечения;
- юридические лица-резиденты, выплачивающие дивиденды юридическим и физическим лицам;
- юридические лица или предприниматели, выплачивающие проценты юридическим и физическим лицам;
- юридические лица или предприниматели, производящие выплаты, предусмотренные статьями 124, 125 или 126 Налогового Кодекса;
- юридические лица или индивидуальные предприниматели, производящие выплату физическим лицам за оказанные услуги (работы) указанным физическим лицам, не принятым на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщика, не предоставляющим ИНН;
- страховщики, выплачивающие страховые взносы, в случае досрочного расторжения договора страхования, предусмотренного статьей 116.2 Налогового Кодекса;
- нотариус, подтверждающий договоры по представлению земельных участков, жилых и нежилых помещений (за исключением случаев представления жилых помещений, в которых физическое лицо находилось на регистрации по месту жительства в течение не менее 3 (трех) календарных лет, представления в случаях, предусмотренных статьями 102.1.3.2, 102.1.18, 106.1.16, 144.1.1 и 144.1.2 Налогового Кодекса, а также случаев представления лицом, занимающимся деятельностью по строительству зданий);
- лицо, выдающее выплаты лицу, получившему выигрыши (вознаграждения) в денежной форме от проведения азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми, лотерей, а также от других соревнований и конкурсов;
- в случае выплаты дохода (вознаграждения) от проведения лотереи, других соревнований и конкурсов юридическим лицом-резидентом и индивидуальными предпринимателями лица, производящие выплату, в случае выплаты этих доходов лицами-нерезидентами, не имеющими постоянного представительства в Азербайджанской Республике, местный банк, в котором существует банковский счет лица, получающего этот доход, филиал иностранного банка в Азербайджанской Республике или национальный оператор почтовой связи;
- местные банки, филиал иностранного банка в Азербайджанской Республике или национальный оператор почтовой связи, осуществляющие выдачу юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям в наличном порядке денежных средств, имеющих на их банковских счетах.

Специализированные организации, подтверждающие результаты представления жилых и нежилых помещений, а также земельных участков в порядке открытого аукциона, протоколом, установленным в статье 8.0.2 Закона Азербайджанской Республики «О Государственном реестре недвижимости», за исключением следующих:

- имущество, включенное в опись в связи с уплатой налоговой задолженности;
- активы, предоставленные в рамках процесса банкротства в соответствии с Законом Азербайджанской Республики «О банках»;
- неработающие (токсичные) активы, предоставляемые в порядке, установленном органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, в рамках резолюции банков, утративших платежеспособность, и мер оздоровления;

- приватизация государственного имущества, на которое направлено требование в порядке, установленном законом, а также отчуждение прав собственности и аренды на муниципальную собственность;

- юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие платежи физическим лицам, не зарегистрированным в налоговом органе в качестве налогоплательщика, за предоставление товаров, указанных в статье 3.5 Закона Азербайджанской Республики «О безналичных расчетах» (за исключением доходов, освобождаемых от налога по Налоговому Кодексу).

Лица, указанные в статье 150.1 Налогового Кодекса, ответственны за удержание налогов и перечисление их в бюджет. Если суммы налогов не удерживаются или удержанный налог не перечисляется в бюджет, юридические лица и предприниматели, выплачивающие доход, обязаны уплатить в бюджет не удержанные либо не перечисленные суммы налогов, а также соответствующие проценты и санкции.

Юридические лица, частные предприниматели и частные нотариусы, удерживающие налоги у источника выплаты в соответствии со статьей 150.1 Налогового Кодекса, обязаны:

- в соответствии со статьями 150.1.1, 150.1.2 и 150.1.8 Налогового Кодекса подсчитать подоходный налог на подсчитанный месячный доход физических лиц и перечислить подсчитанный налог в бюджет не позднее 20 числа следующего месяца;

- в соответствии со статьями 150.1.3 - 150.1.7 Налогового Кодекса перечислить налог в бюджет не позднее 20 числа следующего месяца по окончании квартала, за который выплачены доходы.

Декларацию о налогах, удерживаемых у источника выплаты, в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти, обязаны представить в налоговый орган:

- лица, удерживающие налог у источника выплаты в соответствии со статьями 150.1.3.- Налогового Кодекса, — не позднее 20 числа очередного месяца после завершения квартала;
- налогоплательщики после окончания квартала, удерживающие налог у источника выплаты в соответствии со статьями 150.1.1 и 150.1.2 Налогового Кодекса, — не позднее 20-го числа следующего месяца обязаны уплатить;

Исчислив упрощенный налог в соответствии с требованиями статей 220.8 и 220.8-1 Налогового Кодекса, нотариус и специализированные организации по торгам обязаны перечислить его в государственный бюджет в течение 1 (одного) банковского дня и представить налоговому органу декларацию в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти, не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Лица, указанные в статьях 150.1.10 и 150.1.11 Налогового Кодекса, обязаны исчислить налог в соответствии со статьей 101.5 Налогового Кодекса, перечислить исчисленный налог в государственный бюджет и представить налоговому органу декларацию в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти, не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Лица, указанные в статье 150.1.12 Налогового Кодекса, обязаны в соответствии со статьей 220.12 Налогового Кодекса подсчитать упрощенный налог, удержать с банковского счета получающего средства лица и не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным месяцем, перечислить подсчитанный налог в государственный бюджет и представить в налоговый орган декларацию в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

Лица, указанные в статье 150.1.14 Налогового Кодекса, обязаны исчислять подоходный налог в соответствии со статьей 101.6 Налогового Кодекса, перечислять начисленный налог в государственный бюджет не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, и представлять после завершения квартала в налоговый орган декларацию по форме, установленной органом (структурой), определенной соответствующим органом исполнительной власти, не позднее 20-го числа следующего месяца.

Налоговый агент обязан удерживать налог с месячного дохода налогоплательщика по месту его работы. Если налогоплательщик не использует права, предусмотренные статьей 149.5 Налогового Кодекса, удержанный налог считается полной суммой подоходного налога.

Текущие налоговые выплаты и уплата налога по итогам года

Юридические лица и индивидуальные предприниматели обязаны уплачивать текущие выплаты в бюджет не позднее 15 дней по окончании квартала. Предприятия и организации, находящиеся в муниципальной собственности, налог на прибыль уплачивают в местный (муниципальный) бюджет. Сумма каждого платежа составляет 1/4 часть суммы налога, исчисленного в предыдущем налоговом году. Частные нотариусы должны уплатить налог, исчисленный по установленной статьей 101.4 Налогового Кодекса ставке, в государственный бюджет не позднее 20 числа очередного месяца.

Налогоплательщик может определить суммы текущих налоговых платежей путем умножения объема его доходов в данном квартале на коэффициент, показывающий удельный вес налога в валовом доходе прошлого года (без учета сумм, вычитаемых из дохода).

При этом налогоплательщик выбирает ежегодно до 15 апреля один из двух указанных выше возможных методов определения суммы текущих налоговых выплат в течение года и сообщает об этом налоговому органу. В случае если налогоплательщик для определения суммы текущих налоговых платежей избрал метод, предусмотренный в статье 151.2. Налогового Кодекса, он должен представить в налоговый орган справку о текущей сумме налога, исчисленного на прибыль либо доход, в течение 15 дней после окончания каждого квартала, в противном случае налоговый орган применяет метод, предусмотренный в статье

Налогового Кодекса. В случае, если налогоплательщик не сообщит о методе, применявшемся им для определения суммы текущих налоговых выплат, налоговый орган применяет первый метод и этот метод не заменяется до конца налогового года.

Текущие налоговые платежи относятся на сумму налогов, удержанных с налогоплательщика за налоговый год.

Текущие налоговые платежи не осуществлявших деятельность в предыдущем налоговом году, но осуществляющих деятельность в очередном налоговом году юридических лиц и физических лиц (далее - налогоплательщики, ранее не осуществлявшие деятельность), осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также вновь созданных и действующих налогоплательщиков, осуществляются в следующем порядке:

Текущие налоговые платежи по налогу на прибыль или подоходному налогу налогоплательщиков, ранее не осуществлявших деятельность, исчисляются поквартально в течение календарного года нарастающим итогом на основании налоговых ставок, устанавливаемых Налоговым Кодексом.

Сумма текущих налоговых платежей не может быть менее 75 процентов от суммы налога на прибыль или подоходного налога.

Налогоплательщики, ранее не осуществлявшие деятельность, в течение 15 дней по истечении квартала должны произвести текущие налоговые платежи и представить в налоговый орган справку о текущей налоговой сумме, начисленной в течение квартала с прибыли или дохода.

Если текущие налоговые платежи не уплачены налогоплательщиком, ранее не осуществлявшим деятельность, в срок, определенный статьей 151.5.3 Налогового Кодекса, за не уплаченные текущие налоговые платежи удерживается процент за каждый просроченный день платежа в порядке, предусмотренном статьей 59 Налогового Кодекса

Процент, установленный статьей 151.5.4 Налогового Кодекса, применяется в отношении текущих налоговых платежей за не уплаченные в срок налоги, выявленные в результате налоговой проверки, проведенной в соответствии с Налоговым Кодексом, за весь срок платежа, но не более года.

Текущие налоговые платежи относятся к сумме налога, удерживаемого с налогоплательщика, ранее не осуществлявшего деятельность, за налоговый год.

Если плательщики упрощенного налога являются плательщиками налога на прибыль или подоходного налога, то сумма текущих налоговых платежей определяется в соответствии с Налоговым Кодексом.

В случае если налогоплательщики, ранее не осуществлявшие деятельность, не представили соответствующую справку, предусмотренную в статьях 16.2 и 151.5.3 Налогового Кодекса, налоговый орган рассчитывает сумму текущих налоговых платежей на основании схожих сведений о налоге в соответствии со статьей 67 Налогового Кодекса, и направляет налогоплательщику соответствующее извещение.

По окончании отчетного года текущие налоговые выплаты пересчитываются, и если при этом подсчитанная сумма текущего налога превысит налоговую сумму по отчету, то излишне начисленные суммы текущего налога и соответствующего ему процента понижаются.

Уплата налога по итогам года

Налогоплательщики обязаны произвести окончательные расчеты за налоговый год и уплатить налоги до установленного времени подачи декларации.

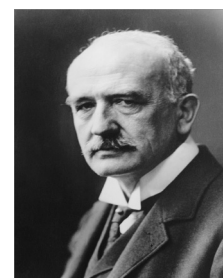
152.2. Предприятия, находящиеся в муниципальной собственности, налог на прибыль уплачиваются в местный бюджет, а другие предприятия — в государственный бюджет. Физические лица уплачивают налог на прибыль в государственный бюджет.

Налог на добавленную стоимость

Впервые о возможности взимании такого универсального косвенного налога, как НДС, заговорили в Германии сразу по окончании Первой мировой войны. Инициатором этих разговоров стал Вильгельм фон Сименс, один из руководителей компании «Сименс», уже успевшей к тому времени превратиться в крупную транснациональную корпорацию.

К 1919 году эта промышленная группа потеряла большую часть своей иностранной собственности, утратила почти все патентные права за рубежом и в целом понесла серьезные финансовые убытки размером почти в половину ее капитала. Не в лучшем положении находились и другие предприятия Германии — страны, проигравшей большую войну и оказавшейся, в том числе и в экономической зависимости от победителей.

Для того чтобы стимулировать немецкую экономику, Вильгельм фон Сименс выступил с предложением реформировать налоговую систему Германии и, в частности, внедрить новый косвенный налог, который смог бы в значительной степени пополнить государственную казну, но основная уплата которого ложилась бы на плечи конечного потребителя, а не на производителей. Развитие этой истории прервала скорая смерть фон Сименса, и об НДС все забыли почти на полвека.



Идея введения этого налога возродилась уже во Франции после Второй мировой войны.

В 1954 году французский экономист, руководитель Дирекции по налогам и сборам Министерства экономики, финансов и промышленности Франции Морис Лоре детально разработал и предложил правительству схему обложения НДС в том виде, в котором она существует по сей день.

Появление нового налога не стало большой неожиданностью. Ему предшествовали два эволюционных скачка французской налоговой системы. В 1937 году страна перешла от взимания налога с оборота на единый налог на производство. Спустя 11 лет, в 1948 году, была внедрена система отдельных платежей, когда производители платили общий налог с суммы продаж за вычетом налога, который входит в стоимость приобретаемых ими комплектующих. А еще через шесть лет, к 1954 году, уже окончательно оформилась идея нового налога, призванного заменить собой предыдущие схемы.

Инициатива Лоре имела под собой и еще одно очень веское основание. В 50-60-е годы XX века в Западной Европе велась активная работа по созданию общего рынка, который

в дальнейшем послужил фундаментом для строительства Евросоюза. Необходимо было оформить экономические взаимоотношения между странами, входящими в этот альянс, и, в частности, урегулировать все нюансы налогообложения.

Действовавшие в тот момент налоги, например, налог с оборота или налог с продаж, не способствовали тому, чтобы все страны-участницы в результате оказывались в равном положении. Ведь если комплектующие для товара производились в одной стране, материалы для них — в другой, а конечная продукция выпускалась в третьей, то основной доход от взимания налога с оборота получал тот, кто оказывался в конце этой цепочки.

Новый налог на добавленную стоимость позволял не только адекватно распределить налоговые сборы между всеми взаимодействующими сторонами, но еще и «скрыть» новое бремя от прямого взгляда конечного потребителя, который был и остается его основным плательщиком. Для человеколюбивой Европы психологический фактор был не менее важен, чем экономический. Косвенный НДС так надежно спрятан в цене товара или услуги, что в условиях свободного рынка рассчитать его реальную итоговую величину довольно сложно.

После недолгого обсуждения правительство Франции приняло решение для начала «обкатать» схему взимания нового налога на одной из тогдашних французских колоний — в Кот-д'Ивуаре.

Эксперимент был признан настолько успешным, что уже в 1958 году Франция ввела НДС в собственную налоговую систему, а в 1967 году директивой Совета ЕЭС налог на добавленную стоимость был признан основным косвенным налогом в Европе. Этот же документ обязывал страны, входившие в европейское сообщество, в пятилетний срок, до конца 1972 года, законодательно утвердить новый сбор для субъектов экономической деятельности на своей территории. При этом размер ставки этого налога национальные правительства могли определять самостоятельно.

Налогом на добавленную стоимость (далее — НДС) является разница между суммой налога, исчисляемого с налогооблагаемого оборота, и суммой налога, подлежащей зачету в соответствии с электронными накладными-фактурами, подаваемыми в соответствии с положениями Налогового Кодекса, или документами, указывающими уплату НДС при импорте. Налогом на добавленную стоимость во время розничной продажи сельскохозяйственной продукции, произведенной на территории Азербайджанской Республики, является сумма налога, исчисляемая из торговой надбавки.

Плательщики налога

Плательщиками НДС являются лица, вставшие или обязанные встать на учет в качестве плательщиков НДС.

Лицо становится плательщиком налога с момента его постановки на учет. Лицо, обязанное подать заявление о постановке на учет, но не вставшее на учет, признается налогоплательщиком с начала отчетного периода, следующего за периодом, в котором возникла обязанность подачи заявления о постановке на учет.

Лица, ввозящие в Азербайджанскую Республику товары, подлежащие обложению НДС, признаются плательщиками НДС по таким ввозимым товарам.

Лицо-нерезидент, которое выполняет работы или оказывает услуги без постановки на учет для целей НДС и которое обязано уплачивать налог в соответствии со статьей 169 Налогового Кодекса, признается плательщиком налога по указанным работам или услугам.

Совместная предпринимательская деятельность, которая осуществляется без образования юридического лица в соответствии со статьей 137 Налогового Кодекса, для целей НДС рассматривается как деятельность, осуществляемая отдельным лицом. Для целей настоящей статьи под «отдельным лицом» подразумевается лицо, ведущее учет совместной предпринимательской деятельности.

Производители подакцизных, подлежащих обязательной маркировке товаров и лица, занимающиеся деятельностью по строительству зданий, которые считаются плательщиками НДС.

Требование подачи заявления о постановке на учет

Занимающиеся предпринимательской деятельностью лица, у которых объем налогооблагаемых операций в течение любого месяца (месяцев) последовательного 12-месячного периода превышает 200000 манатов, в том числе лица, которые занимаются деятельностью по общественному питанию и не воспользовались правом, установленным статьей 218.1 Налогового Кодекса (за исключением лиц, указанных в статьях 218.4.1, 218.4.2 и 218.4.3 Налогового Кодекса), в течение 10 дней с даты, указанной в статье 157.3.1 Налогового Кодекса, обязаны подать заявление о регистрации в целях НДС.

Если общая стоимость операции по одной сделке или договору превышает 200.000 манатов, данная операция признается операцией, облагаемой НДС, и осуществляющее данную операцию лицо до даты проведения операции обязано подать заявление о регистрации в целях НДС.

При определении общей стоимости налогооблагаемых операций для целей статьи 155.1 Налогового Кодекса поставка товаров, выполнение работ и оказание услуг нерезидентом принимаются во внимание только в том случае, если осуществляются через постоянное представительство в Азербайджанской Республике.

В случае, предусмотренном статьей 155.1 Налогового Кодекса, либо в случае, когда участник является плательщиком НДС, лицо, указанное в статье 154.5 Налогового Кодекса, обязано подать заявление о постановке его на учет.

Добровольный учет

Лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью и не обязанное встать на учет, может добровольно подать в налоговый орган заявление об учете для целей НДС.

Лица, осуществляющие пассажирские и грузовые перевозки (в том числе на такси) на территории Азербайджанской Республики автотранспортными средствами, находящимися в их собственности или пользовании, или осуществляющие эти перевозки через других лиц на основании договора, и отвечающие следующим требованиям, могут воспользоваться правами, установленными настоящей статьей:

- оплачивающие стоимость оказанных услуг и стоимость приобретенных товаров (работ и услуг) в безналичном порядке;
- оформляющие доходы от оказанных другим налогоплательщикам услуг и расходы на получение доходов по электронным накладным-фактурам;
- ведущие учет операций по оказываемым услугам в единой централизованной электронной системе и обеспечивающие налоговому органу дистанционный доступ к этой системе.

Лица, указанные в статье 156.1-1 Налогового Кодекса, подают в налоговый орган по месту учета заявление на регистрацию для целей НДС не позднее 31 января каждого года, и регистрация этих лиц для целей НДС вступает в силу с первого дня этого месяца.

Учет

Заявление об обязательной или добровольной постановке на учет для целей НДС представляется по форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

При прохождении лицом регистрации в целях НДС налоговый орган обязан зарегистрировать данное лицо в государственном реестре плательщиков НДС и не позднее 5 рабочих дней после представления заявления выдать ему регистрационное извещение по форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти, указать в данном извещении наименование налогоплательщика и иные касающиеся его сведения, дату вступления регистрации в силу и его ИНН.

Извещение о регистрации плательщика НДС выдается плательщику НДС один раз и хранится у него. Если извещение о регистрации плательщика НДС утеряно или пришло в непригодное состояние, на основании обращения налогоплательщика ему выдается копия извещения.

Постановка на учет, в зависимости от того, какая из указанных ниже дат наступит раньше другой, вступает в действие:

- при обязательной постановке на учет:

- если объем налогооблагаемых операций в течение любого месяца (месяцев) последовательного 12-месячного периода превышает 200000 манатов — в первый день следующего месяца;
- если общая стоимость облагаемой НДС операции по одной сделке или договору превышает 200000 манатов — до даты проведения операции.
- при добровольной постановке на учет — в первый день отчетного периода, следующего за месяцем, в котором было подано заявление о постановке на учет;
- с даты, указанной в заявлении налогоплательщика о регистрации, но не превышая 3-летний период, установленный статьей 85.4 Налогового Кодекса. По истечении 3-летнего периода, указанного в статье 85.4 Налогового Кодекса, уточнение и зачет налогоплательщиком НДС не допускается.

Положения настоящей статьи не распространяются на лиц, указанных в статье 218.4.1 Налогового Кодекса.

Налоговый орган обязан вести реестр плательщиков НДС. При внесении налогоплательщиков в реестр НДС, используются сведения, содержащиеся в заявлениях о постановке на учет, представленных ими в налоговые органы.

Налоговый орган по своей инициативе ставит на учет налогоплательщика, обязанного встать на учет для целей НДС, но не подавшего заявление о постановке на учет и направляет ему соответствующее извещение о постановке на учет.

Если в сведениях плательщиков НДС произошли изменения, в государственный реестр плательщиков НДС вносятся соответствующие поправки.

На основании официальных запросов в случаях, определенных Налоговым Кодексом, запрашивающему выдается «Выписка из реестра плательщиков НДС».

Аннулирование учета

Если налогоплательщик, в том числе лица, указанные в статье 218.1.3 Налогового Кодекса, приостановят операции, облагаемые НДС (за исключением случаев, предусмотренных в статье 16.3 Налогового Кодекса), то они обязаны подать заявление об аннулировании учета для целей НДС. В этом случае аннулирование учета для целей НДС вступает в силу со дня полного прекращения налогооблагаемых операций налогоплательщика.

Лица, указанные в статье 218.4.1 Налогового Кодекса, могут подать заявление об отмене регистрации в любое время по истечении 3 лет с даты вступления в силу последней регистрации для целей НДС.

Если общая сумма налогооблагаемых операций налогоплательщика в течение 12 календарных месяцев не превышает 100000 манатов, то в любое время по истечении одного года с даты вступления в действие последней постановки на учет для целей НДС налогоплательщик может подать заявление об аннулировании учета, за исключением случаев, предусмотренных статьей 158.1 Налогового Кодекса. Аннулирование учета для целей НДС вступает в силу со дня подачи в налоговый орган заявления об аннулировании постановки на учет.

Налоговый орган обязан отправить соответствующему органу исполнительной власти сведения об аннулировании НДС-регистрации лица в течение одного рабочего дня.

Налоговый орган должен аннулировать в реестре плательщиков НДС фамилию, имя, отчество и другие данные лица, учет которого для целей НДС аннулируется, и отозвать извещение об учете.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения являются предоставление товаров, выполнение работ, оказание услуг, торговая надбавка, применяемая во время розничной продажи сельскохозяйственной продукции, произведенной на территории Азербайджанской Республики, и налогооблагаемый импорт. Налогооблагаемыми операциями признаются отправка товаров, выполнение работ и оказание услуг в рамках самостоятельной предпринимательской деятельности или совместной предпринимательской деятельности без образования юридического лица, если они осуществляются на территории Азербайджанской Республики в соответствии со статьями 167 или 168 Налогового Кодекса, кроме отправки товаров, выполнения работ и оказания услуг, освобожденных в соответствии с положениями настоящей главы от обложения налогом. В

соответствии со статьей 168 Налогового Кодекса оказание услуг или выполнение работ за пределами Азербайджанской Республики не признаются налогооблагаемыми операциями.

Налогооблагаемым ввозом признается ввоз товаров, за исключением ввоза, в соответствии с настоящей главой не облагаемого налогом. Для целей НДС не рассматриваются в качестве импортируемых товары, которые пропущены на территорию Азербайджанской Республики в порядке транзитной перевозки грузов, временного ввоза или которые ввезены в соответствии с таможенным законодательством для внутреннего потребления либо считаются не принятыми.

Передача налогоплательщиком товаров, выполнение работ или оказание услуг своим работникам или иным лицам с оплатой или безвозмездно, а также бартерные операции признаются налогооблагаемыми операциями.

Если налогоплательщик приобретает товары (работы, услуги) с уплатой НДС и получает соответствующее возмещение или имеет право на ее возмещение, то использование этих товаров (работ, услуг) в некоммерческих целях, утрата, недостача, порча, списание с учета без полной амортизации или кража товаров, за исключением чрезвычайных обстоятельств, признается налогооблагаемой операцией.

При аннулировании постановки на учет налогоплательщика товары, остающиеся в его владении во время аннулирования, расцениваются как товары, представленные в то же время и в рамках налогооблагаемых операций.

Независимо от других положений настоящей статьи поставка товаров лицом, приобретшим товары в результате операций, облагаемых НДС, но на основании статьи 175 Налогового Кодекса не обладавшим правом на возмещение НДС при их приобретении, не признается налогооблагаемой операцией. Если при приобретении товаров не произведено частичное возмещение, то сумма налогооблагаемой операции уменьшается пропорционально не произведенной части возмещения.

Операции, совершаемые с применением НДС лицами, не зарегистрированными в качестве плательщиков НДС, а также их же операции, освобожденные от НДС или привлекаемые к НДС по нулевой (0) ставке, но совершаемые с применением НДС, являются объектом налогообложения.

В соответствии со статьями 164.1.11, 164.1.15, 164.1.16, 164.1.20 — 164.1.25, 164.1.33 и 164.1.35 Налогового Кодекса представление на территории Азербайджанской Республики импортных товаров, освобожденных от НДС, считается налогооблагаемой операцией.

Предоставление предприятия

Предоставление предприятия одним налогоплательщиком другому налогоплательщику в рамках одной операции не признается налогооблагаемой операцией.

В случае, указанном в статье 160.1 Налогового Кодекса, лицо, приобретшее либо принявшее предприятие, принимает на себя указанные в настоящей главе и относящиеся к предоставляемому предприятию права и обязательства лица, предоставившего ему это предприятие. Настоящее положение не освобождает лицо, которое предоставило предприятие, от уплаты налогов, процентов или финансовых санкций за предыдущие налоговые периоды.

Настоящая статья применяется только в том случае, если стороны, предоставляющие и приобретающие (принимающие) предприятие, не позднее 10-дневного срока со дня предоставления письменно сообщили налоговому органу о применении положений настоящей статьи.

Стоимость налогооблагаемой операции

Стоимость облагаемой налогом операции определяется исходя из суммы платы, которую налогоплательщик получает или имеет право получить от клиента либо любого иного лица без учета НДС (но включая другие налоги, пошлины или иные сборы, за исключением дорожного налога).

В случае, если налогоплательщик взамен налогооблагаемой операции получает или имеет право получить товары, работы или услуги, то рыночная стоимость этих товаров, работ или услуг без учета НДС (но включая любые пошлины, налоги или иные сборы) включается в стоимость налогооблагаемой операции.

В случаях, указанных в статьях 159.4, 159.5 и 159.6 Налогового Кодекса, стоимость налогооблагаемой операции представляет собой стоимость предоставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг, формирующуюся без учета НДС (но включая любые

пошлины, налоги или иные сборы). Стоимость налогооблагаемой операции определяется в порядке, установленном статьей 159 Налогового Кодекса. Этот порядок применяется и к остающимся товарам при аннулировании постановления на учет в соответствии со статьей 159.6 Налогового Кодекса.

Стоимость налогооблагаемого ввоза

Стоимость налогооблагаемого ввоза складывается из таможенной стоимости товаров, определяемой в соответствии с таможенным законодательством Азербайджанской Республики, и сумм налогов и пошлин (без учета НДС и дорожного налога), подлежащих уплате при ввозе товаров в Азербайджанскую Республику.

При оказании услуги, которая в соответствии со статьей 171.2 Налогового Кодекса признается частью ввоза, ее стоимость без учета НДС прибавляется к стоимости, указанной в статье 162.1 Налогового Кодекса.

Корректировка налогооблагаемого оборота

Настоящая статья применяется к налогооблагаемым операциям по поставке товаров, выполнению работ, оказанию услуг, при:

- полной или частичной отмене операции, в том числе полном или частичном возврате товаров;
- изменении характера операции;
- изменении согласованной компенсации за операцию вследствие падения цен или какой-либо иной причины; или
- обнаружении обстоятельств, дающих основание для корректировки налогооблагаемого оборота, после выставления электронной накладной-фактуры налогоплательщиком и выполнении такой корректировки в соответствии с законодательством.

Если налогоплательщик в результате одного из случаев, предусмотренных в статье 163.1 Налогового Кодекса:

- выставил электронную накладную-фактуру для НДС и в электронной накладной-фактуре неверно указал сумму НДС, или
- неверно указал сумму налога в декларации для НДС, вносятся корректировки согласно статьям 174.2 или 175.5 Налогового Кодекса. Корректировка производится в отчетном периоде, в котором произошли изменения на базе оценки.

Освобождение от уплаты налога

Кроме экспорта товаров, не облагаются НДС следующие виды предоставления товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также следующие виды ввоза:

- стоимость выкупаемого в порядке приватизации имущества государственного предприятия, а также часть арендной платы от сдачи в аренду государственного имущества, подлежащая уплате в бюджет;
- оказание финансовых услуг;
- вывоз или ввоз национальной или иностранной валюты (кроме целей нумизматики), а также ценных бумаг;
- ввоз золота, предназначенных для размещения в активах Центрального банка Азербайджанской Республики и Государственного нефтяного фонда Азербайджанской Республики, а также ввоз валютных ценностей Центрального Банка Азербайджанской Республики, денежных знаков, юбилейных монет и иных подобных ценностей Азербайджанской Республики, изготовленных за границей;
- вложение какого-либо имущества в виде пая в уставный фонд (капитал) предприятия, кроме ввозимого имущества (вложение имущества в виде пая, если это не связано непосредственно с приобретением другого имущества);
- государственная пошлина, плата за разрешение, сборы, взимаемые органами государственной власти, надзора за финансовыми рынками, местного самоуправления и иными уполномоченными органами и предоставляемые ими взамен удержанных сумм услуги, взимаемая частными нотариусами плата (за проведение нотариальных действий и услуги, предоставленные в связи с нотариальными действиями), в пределах удержанных сумм;

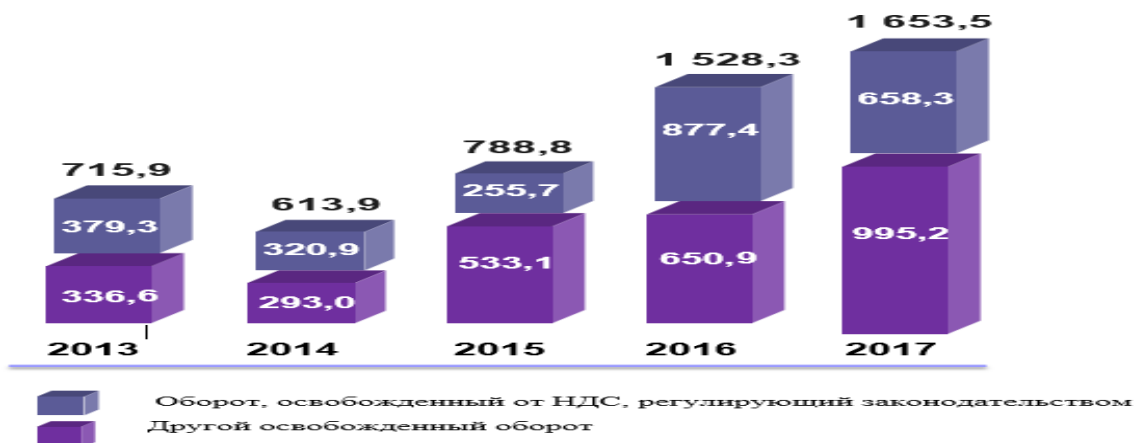
- обороты по всем видам купли-продажи продукции средств массовой информации, редакционная, издательская, полиграфическая деятельность, связанная с производством продукции печатных средств массовой информации (за исключением рекламных услуг);
- редакционная, издательская и полиграфическая деятельность в связи с производством комплектов учебников (за исключением рабочих тетрадей) и детской литературы для общеобразовательных учреждений, а также учреждений профессионального образования;
- ритуальные услуги похоронных бюро и кладбищ;
- ввоз товаров, выполнение работ и оказание услуг, связанные с осуществлением предусмотренных законодательством обязанностей Центрального банка Азербайджанской Республики и Государственного нефтяного фонда Азербайджанской Республики.
- операции по предоставлению Государственному нефтяному фонду Азербайджанской Республики или стороне, представляющей Азербайджанскую Республику, в любой форме основных фондов, движимого имущества и прочих активов, передача которых Азербайджанской Республике, в том числе представляющим ее юридическим лицам, предусмотрена в соответствии с соглашениями о разведке, разработке нефтегазовых запасов и долевом разделе добычи, об экспортных трубопроводах и т.п., а также операции по их ввозу;
- услуги по пассажироперевозкам метрополитеном;
- оказание платных образовательных услуг (за исключением оказания услуг в связи с другой деятельностью);
- операции по стоимости активов, установленной статьями 106.1.9-106.1.11 Налогового Кодекса, и их представлению в той или иной форме;
- ввоз техники, технологического оборудования и установок управляющими организациями или операторами промышленных, либо технологических парков на основании подтверждающего документа соответствующего органа исполнительной власти в целях создания и строительства инфраструктуры, производственных площадей промышленных, либо технологических парков, созданных в соответствии с постановлением соответствующего органа исполнительной власти, а также проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- ввоз техники, технологического оборудования и установок юридическими лицами и физическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, являющимися резидентами промышленных, либо технологических парков, на основании подтверждающего документа соответствующего органа исполнительной власти в целях строительства производственных площадей промышленных, либо технологических парков, созданных в соответствии с постановлением соответствующего органа исполнительной власти, проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ — в течение 10 лет с даты регистрации резидента в промышленных, либо технологических парках;
- предоставление долей участия или акций юридического лица;
- обороты производителей сельскохозяйственной продукции (в том числе промышленным способом) по продаже произведенной ими сельскохозяйственной продукции — на 10-летний срок с 1 января 2014 года;
- любые виды техники и технических средств, запасных частей к ним, боеприпасов, используемых соответствующим органом исполнительной власти для военных целей, технологии, оборудование и комплектующие, ввозимые с целью создания и производства изделий военного назначения;
- товары, ввозимые в качестве гуманитарной помощи гуманитарными организациями, зарегистрированными в соответствующем порядке на территории Азербайджанской Республики, а также другими юридическими и физическими лицами с согласия структуры, установленной соответствующим органом исполнительной власти;
- товары, ввозимые по линии государств, правительств и международных организаций в качестве безвозмездной помощи и в благотворительных целях, включая и техническую помощь;

- товары, не предусмотренные для производственных или коммерческих целей, перевозимые физическим лицом через таможенную границу в случаях и порядке, установленных соответствующим органом исполнительной власти;
- оборудование и материалы, ввозимые в связи с нефтегазовой деятельностью экспортного назначения (в случае представления таможенным органам, утвержденного соответствующим органом исполнительной власти списка оборудования и материалов, ввозимых в Азербайджанскую Республику по нефтегазовой деятельности экспортного назначения);
- товары, ввозимые в особую экономическую зону (за исключением подакцизных товаров);
- основные средства, являющиеся объектом договора лизинга;
- ввоз техники, технологического оборудования и установок на основании подтверждающего документа соответствующего органа исполнительной власти юридическими лицами и частными предпринимателями, получившими документ о поощрении инвестиций, — на 7-летний срок с момента получения документа о поощрении инвестиций;
- ввоз и реализация зерна, производство и реализация зерновой муки и хлеба — в течение 4 лет с 1 января 2017 года;
- ввоз резидентом промышленного парка, занимающимся деятельностью, установленной соответствующим органом исполнительной власти, в промышленном парке, созданном согласно решению соответствующего органа исполнительной власти, всех видов товаров для целей этой деятельности, на основании подтверждающего документа соответствующего органа исполнительной власти — на 5-летний срок с 1 мая 2016 года;
- ввоз и продажа племенных животных;
- ввоз и продажа семян и саженцев;
- ввоз и продажа минеральных удобрений, пестицидов;
- ввоз и продажа оборудования для выращивания семян, птицеводства и пчеловодства, в том числе лабораторного оборудования, машин для очистки, сортировки или калибровки семян, зерна и сухих бобовых;
- ввоз ветеринарных препаратов, используемых для профилактики, диагностики и лечения сельскохозяйственных животных и птиц;
- производство, ввоз и продажа ирригационных и иных установок, машин, оборудования и техники непосредственно сельскохозяйственного назначения, а также запасных частей к сельскохозяйственной технике, перечень которой утвержден органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти;
- ввоз сырья и материалов, перечень которых устанавливается соответствующим органом исполнительной власти;
- предоставление нерабочих (токсичных) активов банками, утратившими платежеспособность, в рамках мер резолюции и санации в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти, а также представление активов банка в рамках процедуры банкротства — на 3 года с 1 января 2017 года;
- продажа мяса животных и птицы - с 1 января 2020 года на 4-летний срок;
- летательные аппараты, их запасные части, двигатели и силовые установки, импортируемые для целей гражданской авиации;
- ввоз автобусов на сжиженном газе, предназначенных для перевозки более 10 человек, включая водителя, — с 1 января 2020 года на 5 лет;
- ввоз кластерной компанией МСП техники, технологического оборудования и сооружений для производственных или перерабатывающих целей на основании подтверждающего документа органа (структуры), определенного соответствующим органом исполнительной власти, поддерживающего развитие микро-, малого и среднего предпринимательства, — с даты включения кластерной компании МСП в Реестр кластерных компаний МСП на 7 лет;
- ввоз автобусов, работающих только на электрическом двигателе;

- операции по представлению рабочей силы в связи с организацией органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти, оплачиваемых общественных работ в соответствии с Законом Азербайджанской Республики «О занятости»;
- производство и продажа отрубей — на 2 года с 1 марта 2019 года;
- статья 164.1.43. действует до 1 августа 2020 года, представление товаров, выполнение работ и оказание услуг, а также импорт товаров со стороны УЕФА, созданных им юридических лиц-нерезидентов и футбольных клубов (ассоциаций) - нерезидентов в связи с проводимой в Азербайджанской Республике финальной игрой Лиги Европы 2019 УЕФА, на основании подтверждающего документа, выданного органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти;
- статья 164.1.44. действует до 1 августа 2020 года, представление товаров, выполнение работ и оказание услуг, а также импорт товаров со стороны УЕФА, представляющих его, а также созданных и уполномоченных им юридических лиц в связи с проводимой в Азербайджанской Республике финальной игрой Лиги Европы 2019 УЕФА, на основании подтверждающего документа, выданного органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти;
- обороты по продаже кормов и кормовых добавок, используемых в животноводческом и птицеводческом хозяйстве, - с 1 января 2020 года на 4-летний срок;
- обороты от представления части выделенных государству жилых и нежилых помещений здания, строящегося лицами, занимающимися деятельностью по строительству зданий;
- выполнение работ и оказание услуг на основе договора, заключенного с органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, юридическими лицами публичного права, созданными от имени государства, список которых утвержден органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, для выполнения обязанностей, предусмотренных их уставами и возложенных на них, за счет средств, выделенных из государственного бюджета, - с 1 января 2020 года на срок 1 год;
- представление товаров, работ и услуг на основе договора, заключенного с органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, в связи с соревнованиями Формула 1 и Формула 2, проводимыми в Азербайджанской Республике, - с 1 января 2018 года на 6-летний срок;
- сдача в аренду или лизинг юридическим лицам-резидентам воздушных судов и двигателей воздушных судов лиц-нерезидентов, не создающих постоянного представительства в Азербайджанской Республике, в рамках деятельности в гражданской авиации;
- оказание услуг по медицинскому страхованию за счет средств фонда обязательного медицинского страхования в соответствии с Законом Азербайджанской Республики «О медицинском страховании» - в течение 1 года с 1 января 2020 года.

Таблица 10.5

Объем операций, освобожденный от НДС (сумма в тыс.манат)



Взимание налога по нулевой (0) ставке

НДС по нулевой (0) ставке удерживается за выполнение следующих работ, оказание услуг и ведение операций:

- товары и услуги, предусмотренные для официального использования дипломатическими и консульскими представительствами аккредитованных в Азербайджанской Республике международных организаций и иностранных государств, а также для личного использования не являющимися гражданами Азербайджанской Республики дипломатическими и административно-техническими работниками соответствующего статуса этих представительств, в том числе проживающими вместе с ними членами их семей;
- ввоз товаров, предоставление товаров, выполнение работ и оказание услуг реципиентам по гранту за счет грантов, полученных из-за рубежа на основании договора (решения) о гранте;
- экспорт товаров (в том числе производственных товаров или товаров, не предназначенных для коммерческих целей, приобретенных иностранцами и лицами без гражданства на территории Азербайджанской Республики у налогоплательщиков, зарегистрированных в качестве продавцов в порядке возврата налога на добавленную стоимость в соответствии со статьей 165.3 Налогового Кодекса) и указанных в статье 168.1.5 Налогового Кодекса услуг;
- международные и транзитные грузовые и пассажирские перевозки, а также услуги по перевалке груза, непосредственно связанные с транзитными грузоперевозками, за исключением международных почтовых услуг. Выполнение работ, оказание услуг, непосредственно связанных с международными и транзитными полетами;
- поставка золота и иных ценностей Центральному банку Азербайджанской Республики;
- представление товаров, выполнение работ и оказание услуг резиденту промышленного парка, занимающемуся деятельностью, установленной соответствующим органом исполнительной власти, в промышленном парке, созданном согласно решению соответствующего органа исполнительной власти, со стороны подрядчика, а подрядчику — со стороны субподрядчика, заключившего с ним прямой договор, для целей этой деятельности, на основании подтверждающего документа соответствующего органа исполнительной власти — на 5-летний срок с 1 мая 2016 года;
- статья 165.1.8. действует до 1 августа 2020 года, представление товаров, выполнение работ и оказание услуг физическими лицами-нерезидентами, привлеченными УЕФА в связи с проводимыми в Азербайджанской Республике играми Чемпионата по футболу УЕФА 2020, на основании подтверждающего документа, выданного органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти;

Нулевая (0) ставка НДС по статье 165.1.1 Налогового Кодекса применяется к таким странам, которые к работам, услугам и операциям, указанным в статье 165.1.1, применяют нулевую (0) ставку НДС.

Порядок возврата НДС, выплаченного за производственные товары или товары, не предназначенные для коммерческих целей, купленные иностранцами и лицами без гражданства на территории Азербайджанской Республики, устанавливается соответствующим органом исполнительной власти.

Порядок возврата НДС, уплаченного за товары, приобретенные физическими лицами на территории Азербайджанской Республики во время торговых фестивалей, организуемых в установленном соответствующим органом исполнительной власти порядке, не предусмотренных для производственных или коммерческих целей, устанавливается соответствующим органом исполнительной власти.

Порядок возмещения НДС, уплаченного потребителями, являющимися физическими лицами за товары (за исключением нефтегазопродуктов), полученные от лиц, занимающихся розничной торговлей или общественным питанием на территории Азербайджанской Республики, определяется органом (структурой), определяемым соответствующим органом исполнительной власти. Возмещаемая в соответствии с настоящей статьей сумма состоит из 15% НДС, уплаченного в безналичном порядке, 10% НДС, уплаченного наличными. При возврате установленной

настоящей статьей части уплаченной НДС представленный чек контрольно-кассового аппарата должен отвечать требованиям статьи 50.8. Налогового Кодекса.

Условия и порядок возврата НДС, уплаченного за жилые и нежилые помещения, купленные в безналичном порядке потребителями, являющимися физическими лицами, у лиц, занимающихся деятельностью по строительству зданий на территории Азербайджанской Республики, утверждает орган (структура), установленный соответствующим органом исполнительной власти. Сумма, возвращенная в соответствии с настоящей статьей, составляет 30 процентов от уплаченного НДС.

Дата осуществления налогооблагаемых операций

Если иное не предусмотрено настоящей статьей, временем налогооблагаемой операции является время осуществления оплаты представленных товаров (работ и услуг). Оплата считается осуществленной в нижеуказанное время:

- время получения наличных денежных средств, а при оплате безналичными - время поступления денежных средств на его счет в банке или на счет, распорядителем которого он может быть, либо на счет, откуда он будет иметь право получить указанные средства;
- время отмены или погашения обязательства при проведении взаимных расчетов;
- по дебиторской задолженности, возникшей по представлению товаров (работ, услуг) - время истечения искового срока;
- в случае совершения натурой, а также при бартере - время приобретения (бартера) активов;
- в случаях безвозмездного представления - время осуществления представления;
- при уступке права требования - время уступки права требования по уступаемой сумме.

В случае применения статьи 159.5 Налогового Кодекса, время предоставления товаров (работ, услуг) для некоммерческих целей, время (день) потери, недостачи, порчи, списания товаров с учета до полной амортизации или кражи считается временем налогооблагаемой операции.

В случае применения статьи 159.6 Налогового Кодекса, время (день), непосредственно предшествовавшее вступлению в силу отмены, считается временем налогооблагаемой операции.

В случае предоставления покупателем представленных налогоплательщиком товаров (работ, услуг), стоимость которых не оплачена, налогоплательщику, представляющему товары (работы, услуги), за данные товары средств взаймы, временем операции НДС считается следующее время:

- по займам, предоставленным после представления товаров (работ, услуг) (за исключением займов, предоставленных кредитными организациями и лицами, осуществляющими банковские операции), - время предоставления займа;
- по займам, предоставленным до представления товаров (работ, услуг) (за исключением займов, предоставленных кредитными организациями и лицами, осуществляющими банковские операции), - время предоставления товаров (работ, услуг).

Если по налогооблагаемой операции производятся две или более оплат, каждая оплата считается отдельной операцией в размере платежа.

В случае осуществления оплаты до представления товаров (работ, услуг) временем налогооблагаемой операции считается время осуществления оплаты. Если для налогооблагаемой операции производятся две или более оплаты, каждая оплата считается осуществленной для отдельной операции в размере платежа. Выдача электронной накладной-фактуры по полученным авансовым платежам не допускается.

Для целей настоящей статьи под оплатой понимается оплата стоимости представленных товаров (работ, услуг) без НДС.

Место предоставления товаров

Местом предоставления товаров признается место их передачи. Если условиями поставки товаров предусматривается их отгрузка или транспортировка, то местом их предоставления признается место, где началась их отгрузка или транспортировка. Но если поставщиком товаров осуществляется их установка или монтаж, то местом предоставления товаров признается место их установки или монтажа.

Место выполнения работ или оказания услуг

Для целей настоящей главы местом выполнения работ или оказания услуг признается:

- место нахождения недвижимого имущества — если работы (услуги) связаны непосредственно с этим имуществом. К таким работам (услугам) относятся строительные, строительномонтажные, ремонтные, восстановительные работы, агентские и экспертные услуги, связанные с недвижимым имуществом, и другие аналогичные работы (услуги);
- место фактического выполнения работ (оказания услуг) — если они связаны с движимым имуществом;
- место фактического оказания услуг — если услуги оказываются в области культуры, искусства, образования, физической культуры или спорта либо в иных аналогичных областях деятельности;
- место фактического осуществления транспортировки — если работы (услуга) связаны с такой транспортировкой;
- место нахождения или регистрации, учреждения покупателя работ или услуг, а если работы или услуги непосредственно связаны с постоянным представительством покупателя, - место нахождения этого постоянного представительства.

Положения настоящей статьи применяются к следующим видам услуг:

- передача в собственность или уступка прав на патенты, лицензии, торговые марки, авторских прав и иных аналогичных прав;
- оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, инженерных или рекламных услуг, а также услуг по обработке данных и иных аналогичных услуг;
- оказание услуг по предоставлению рабочей силы;
- сдача в аренду движимого имущества (за исключением транспортных средств транспортных предприятий);
- услуги агента, который от имени основного участника договора привлекает юридические или физические лица для оказания услуг, указанных в настоящей статье;
- оказание телекоммуникационных услуг (получение, распространение и передача сигналов, документов, фотографий, либо голоса или информации всевозможного характера посредством телеграфа, радио, оптической или другой электромагнитной системы, в том числе предоставление или получение прав на подобную передачу, получение или трансляцию считаются телекоммуникационными услугами);
- услуги по радио- и телевизионной трансляции, почтовой связи;
- оказание услуг посредством компьютера, Интернета и других электронных сетей, электронной почты и других подобных средств или предоставление права пользования такого рода сетями или услугами;
- предоставление работ и услуг продавцами (поставщиками) электронной торговли, а также проведение лотерей, других соревнований и конкурсов, организованных в электронном порядке;
- место осуществления деятельности лицом, которое выполняет работу или оказывает услуги.

При применении статьи 168.1 Налогового Кодекса место выполнения работ либо оказания услуг, перечисленных более чем в одной статье, определяется первым в порядке перечисления статей.

Налогообложение нерезидентов

При оказании услуг или выполнении работ в Азербайджанской Республике нерезидентом, не вставшим на учет для целей НДС, для налогового агента, упомянутого в статьях 169.2 или 169.5 Налогового Кодекса, выполнение работ или оказание услуг (в том числе оказание услуг и выполнение работ в порядке электронной торговли, за исключением услуг по заказу авиабилетов и отельных услуг за пределами Азербайджанской Республики) для целей настоящей главы облагаются налогом в соответствии с настоящей статьей.

Для целей настоящей статьи любое лицо, которое проходит регистрацию для целей НДС, признается налоговым агентом.

В случае применения статьи 169.1 Налогового Кодекса, временем налогооблагаемой операции является время осуществления оплаты. Если оплата была осуществлена до совершения операции, налогооблагаемая операция считается совершенной при осуществлении оплаты. Размер налога в соответствии с положениями статьи 173.1 Налогового Кодекса определяется путем применения налоговой ставки к сумме, подлежащей оплате нерезиденту (без учета НДС).

При проведении выплат за предоставление работ и услуг в порядке электронной торговли нерезиденту, не зарегистрированному для целей НДС, со стороны лиц, не состоявших на учете в налоговых органах, на сумму, подлежащую выплате нерезиденту в порядке, установленном настоящей статьей, должно быть начислено и уплачено НДС.

Если покупатель работ и услуг в порядке электронной торговли, а также участник лотерей, других соревнований и конкурсов, организованных в электронном порядке за пределами Азербайджанской Республики, является лицом, не стоявшим на учете в налоговых органах, то НДС, начисленным филиалами местного или иностранного банка в Азербайджанской Республике, производящими выплату, выплачивается в бюджет за счет средств покупателя. НДС, удержанный филиалами местного или иностранного банка в Азербайджанской Республике, зарегистрированными для целей НДС, у лица, не состоящего на учете в налоговых органах, не возмещается.

В случае если налоговый агент встал на учет для целей НДС, то исчисленный налог уплачивается при подаче декларации НДС за месяц, в котором была произведена операция. Платежным документом, подтверждающим уплату начисленного налога, является электронная накладная-фактура, дающий налоговому агенту право на возмещение суммы НДС в соответствии с положениями статьи 175 Налогового Кодекса.

Если налоговый агент не прошел регистрацию для целей НДС, он обязан уплатить начисленный налог в течение 7 дней с момента осуществления выплаты нерезиденту в соответствии с настоящей статьей и представить декларацию по НДС в форме, утвержденной соответствующим органом исполнительной власти, до 20 числа следующего месяца. В соответствии с Налоговым Кодексом операции налогового агента по начислению НДС с суммы, подлежащей выплате нерезиденту, не причисляются к налогооблагаемым операциям налогового агента, определенным по регистрации для целей НДС. Если налоговый агент уплатил в бюджет НДС, начисленный на сумму, подлежащую выплате нерезиденту, в платежных документах должна быть произведена соответствующая запись о исчислении им налога с суммы, выплаченной нерезиденту.

При ввозе имущества, принадлежащего нерезиденту, для сдачи его в аренду налоговому агенту, последний с согласия нерезидента-владельца имущества может потребовать возмещения суммы НДС из налога, уплаченного с ввоза. В этом случае налоговый агент признается налогоплательщиком и ответственен за уплату НДС при последующем предоставлении имущества (за исключением его экспорта).

Дата ввоза

В соответствии с таможенным законодательством датой ввоза товаров признается дата уплаты за них таможенных пошлин. При освобождении ввозимых товаров от уплаты таможенных пошлин датой ввоза товаров признается дата их выпуска из-под контроля таможенной службы.

Смешанные операции

Поставка товаров, выполнение работ, оказание услуг, которые имеют вспомогательный характер по отношению к основным операциям по поставке товаров, выполнению работ или оказанию услуг, признаются составной частью таких операций.

Выполнение работ, оказание услуг экспортером, которые носят вспомогательный по отношению к ввозу товаров характер, признаются частью ввоза товаров.

В случае если операция, состоящая из самостоятельных элементов, разделяется на налогооблагаемые, но освобожденные от НДС операции, они рассматриваются как отдельные операции.

Операции, осуществляемые агентом

Операции по поставке товаров, выполнению работ или оказанию услуг, производимые лицом, являющимся агентом (доверенным лицом) другого лица (доверителя), признаются операциями, производимыми доверителем.

Статья 172.1 Налогового Кодекса не применяется к услугам, которые агент оказывает своему доверителю.

Статья 172.1 Налогового Кодекса не применяется к поставкам товаров в Азербайджанскую Республику агентом-резидентом лица, не являющегося резидентом и не вставшего в Азербайджанской Республике на учет в качестве плательщика НДС. В таких случаях поставка товаров для целей НДС признается операцией, производимой агентом.

Сумма НДС, подлежащая уплате по лотереям, услугам туристических агентств, комиссионной продаже, по продаже товаров, бывших в употреблении, и по другим областям, определение налогооблагаемой базы которых в соответствии с общими правилами связано с трудностями, определяется настоящей статьей.

База налогообложения НДС по операциям, проведенным через агента другого лица, определяется следующим образом:

- при предоставлении товаров, выполнении работ или оказании услуг через агента другого лица, стоимость указанных товаров (работ, услуг) признается стоимостью налогооблагаемых операций и базой налогообложения.
- Вознаграждение (премия), произведенное агенту за оказанные им услуги, наряду с включением в налогооблагаемые операции агента, относится на затраты, вычитаемые из дохода другого лица.

Электронная накладная-фактура, полученная агентом от другого лица, не дает ему право на возмещение суммы НДС.

Временем налогооблагаемой операции для другого лица (доверителя) признается время, установленное статьей 166 Налогового Кодекса. Сдача другим лицом (доверителем) товаров агенту оформляется электронной накладной-фakturой, предусмотренной для этой цели.

Если агент является плательщиком НДС, то он выдает электронную накладную-фактуру за услуги, оказанные другому лицу (доверителю). Электронная накладная-фактура дает право замещать НДС, уплаченный агенту другим лицом (доверителем), являющимся плательщиком НДС.

Если агент зарегистрирован для целей НДС, за товары (работы, услуги), принятые от другого лица (доверителя), он выдает покупателям этих товаров (работ, услуг) электронную накладную-фактуру, предусмотренную статьей 71-1.5.5 Налогового Кодекса. Данная электронная накладная-фактура дает основание замещать НДС, уплаченный в соответствии со статьей 175 Налогового Кодекса. Если агент не зарегистрирован для целей НДС, а стоимость приобретенных покупателем товаров (работ, услуг) уплачена на счет другого лица (доверителя) в безналичном порядке, сумма НДС - на депозитный счет по НДС, электронная накладная-фактура, выданная агентом покупателю данных товаров (работ, услуг), дает основание для замещения НДС. При этом покупатель товаров (работ, услуг) на основании электронной накладной-фактуры, полученной от агента, оплатив другому лицу (доверителю) стоимость товаров (работ, услуг) в безналичном порядке, сумму НДС на депозитный счет по НДС, замещает уплаченную сумму НДС.

Для агента база налогообложения - это стоимость услуг, оказанных им другим лицам по предоставлению товаров (выполнению работ, оказанию услуг), время налогооблагаемых операций - это время, определенное статьей 166 Налогового Кодекса, а стоимость налогооблагаемых операций - это вознаграждение (премия), которое он должен был получить (получил) от другого лица.

В операциях другого лица, осуществленных через агента, особенности сферы исчисления НДС определяются в следующем порядке:

Стоимостью налогооблагаемых операций для лиц, проводящих лотерею, признается сумма, оставшаяся после вычета суммы выигрышного фонда из суммы, полученной от продажи лотерей.

Если в соответствии с условиями проведения лотереи выигрышный фонд полностью или частично состоит из товаров, сумма НДС, уплаченная за товары, купленные для выигрышного фонда, не возмещается.

Базой налогообложения для лиц, оказывающих туристские услуги по маршрутам, проходящим с территории Азербайджанской Республики в другие страны (исключая услуги, оказываемые за пределами территории Азербайджанской Республики), признается стоимость туристских услуг, а для лиц (агентов), предоставляющих туристические путевки, стоимость услуг, оказанных по этому предоставлению.

Базой налогообложения для комитента во время продажи товаров в комиссионном порядке является стоимость товаров, переданных комиссионщику (с вычетом комиссионных).

Электронная накладная-фактура комиссионщика, переданная комитентом, не дает право комиссионщику возмещать сумму НДС.

Если комитент является нерезидентом, на основании статьи 172.3 Налогового Кодекса операции по продаже товаров в комиссионном порядке признаются операциями, совершенными агентом, т.е. комиссионщиком.

В этом случае для комиссионщика базой налогообложения признается стоимость товаров, проданных в комиссионном порядке, а также стоимость услуг, оказанных комитенту. Стоимость налогооблагаемой операции комиссионщика — это продажная цена (без НДС), установленная комитентом по товарам, продаваемым в комиссионном порядке, и вознаграждение (премия) за услугу, которое должно быть получено от комитента за предоставленные ему услуги.

Временем налогооблагаемой операции для комиссионера является время, определенное статьей 166 Налогового Кодекса.

Если комиссионщик уплатил таможенным органам НДС за ввезенные товары, то документы, подтверждающие выполнение этого обязательства, дают право комиссионщику, являющемуся плательщиком НДС, возмещать сумму этого НДС. Если комиссионщик является налогоплательщиком, товары, предоставленные в комиссионном порядке, облагаются НДС в общем порядке.

Если товары, ввезенные в комиссионном порядке, не проданы комиссионщиком, являющимся плательщиком НДС, и по поручению комитента полностью или частично переданы другому лицу на территории Азербайджанской Республики, сумма, падающая на непроданную часть товаров, из уплаченной таможенным органам суммы возмещения НДС, подлежит перечислению комиссионщиком в бюджет.

Время совершения налогооблагаемых операций по операциям, осуществленным другим лицом через агента, перечисление НДС в бюджет, возмещение НДС при определении выплат в бюджет и применение электронных накладных-фактур, учитывая положения настоящей статьи, определяются в общем порядке в соответствии с Налоговым Кодексом.

Если лицами, являющимися плательщиками НДС, помимо операций, указанных в настоящей статье, осуществляются также другие операции, учет этих операций проводится отдельно.

Ставка НДС

Ставка НДС составляет 18 процентов от стоимости каждой налогооблагаемой операции и каждого налогооблагаемого ввоза.

Налогооблагаемый оборот представляет собой общую стоимость налогооблагаемых операций за отчетный период.

НДС, подлежащий уплате в бюджет от налогооблагаемого оборота

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период в соответствии со статьей 166 Налогового Кодекса, определяется как разница между суммой налога, исчисляемого согласно статье 173.1 Налогового Кодекса с налогооблагаемого оборота, и суммой налога, подлежащей возмещению согласно статье 175 Налогового Кодекса.

При превышении суммы НДС, подлежащей уплате в случаях, предусмотренных статьей 163 Налогового Кодекса, над суммой НДС, указанной налогоплательщиком в декларации, сумма превышения рассматривается как НДС, подлежащий уплате за отчетный период, в котором возникли обстоятельства, указанные в статье 163.1 Налогового Кодекса, и прибавляется к сумме налога, указанного в статье 174.1 Налогового Кодекса, подлежащего уплате за отчетный период.

Налогоплательщики, занимающиеся розничной торговой деятельностью, начислившие НДС с торговой надбавки, примененной во время розничной продажи сельскохозяйственной продукции, произведенной на территории Азербайджанской Республики, ведут учет этих товаров отдельно. В случае неведения подобного учета, независимо от положений, указанных в других статьях Налогового Кодекса, НДС во время розничной продажи этих товаров начисляется от общего оборота.

НДС, возмещаемый при определении платежей в бюджет

Если настоящей статьей не предусмотрено иное, в случае уплаты стоимости операции на банковский счет, суммы НДС - на депозитный счет НДС, сумма НДС, уплаченная при покупке товаров (работ, услуг), для операций, облагаемых НДС, замещается. Для целей настоящей статьи бартер товаров (работ, услуг) приравнивается к оплате стоимости данной операции без НДС на банковский счет лица, представившего данные товары (работы, услуги). При этом время замещаемого НДС устанавливается следующим образом:

- по операциям, предусматривающим поставку товара, выполнение работ или оказание услуг, признаваемых осуществленными в течение налогового периода, — время полной оплаты стоимости товаров (работ, услуг) по полученной электронной накладной-фактуре и пропорциональной ей сумме НДС;

- по ввозу товаров в течение налогового периода — в соответствии со статьей 170 Налогового Кодекса;

- если по электронной накладной-фактуре, выданному налогоплательщику, производится два или более платежа, каждый платеж признается осуществленным за отдельную операцию в размере платежа. Сумма НДС должна быть уплачена в порядке, установленном Налоговым Кодексом и соответствующим органом исполнительной власти, не позднее дня оплаты стоимости товаров (работ и услуг), приобретенных по электронной накладной-фактуре, выданному налогоплательщику. Если при этом по стоимости товара (работ и услуг) производится два или более платежа, стоимость НДС должна быть уплачена на депозитный счет НДС в соответствии с суммой произведенного платежа.

Если затраты по товарам, работам и услугам не относятся на издержки производства, то при использовании таких товаров, работ и услуг в коммерческих целях применяются положения статей 175.1, 175.1.1 и 175.1.2 Налогового Кодекса.

Сумма НДС, уплаченная посредством депозитного счета НДС в безналичном порядке (за исключением платежей в наличном порядке непосредственно на банковский счет поставителя товаров, работ и услуг) по налогооблагаемым операциям, часть которых предназначена для, в том числе для операций, не облагаемых НДС предпринимательской деятельности, а другая часть для иных целей, и уплаченная налогоплательщиком по электронным накладным-фактурам, выставленным ему за ввоз товаров, возмещает сумму НДС, определенную по удельному весу товаров (работ, услуг), используемых для предпринимательской деятельности.

Не допускается возмещение НДС при несении расходов, предусмотренных статьей Налогового Кодекса, кроме указанных в статье 109.4. Налогового Кодекса.

При осуществлении налогоплательщиком налогооблагаемых операций и операций, освобожденных от НДС согласно статье 164 Налогового Кодекса, к возмещению принимается сумма НДС, которая определяется в соответствии с удельным весом налогооблагаемого оборота в суммарном обороте. При проведении налогоплательщиком помимо операций с НДС и операций, освобожденных от НДС, в случае ведения учета оприходованных товаров (работ, услуг) отдельно с уплатой НДС и освобождением от НДС на основании документированной информации по относящимся к этим операциям товарам (работам, услугам), сумма уплаченного

НДС за товары (работы, услуги) для операций с НДС в полном объеме покрывается в соответствии со статьей 175.1 Налогового Кодекса.

Если при обстоятельствах, предусмотренных статьей 163 Налогового Кодекса, в декларации неверно указана сумма причитающегося бюджету НДС, то сумма причитающегося бюджету НДС уточняется в декларации, представленной налогоплательщиком за отчетный период, в который возникли эти обстоятельства.

При закупке товаров (работ, услуг) лицами, совершающими операции, освобожденные от НДС, либо не облагаемые НДС, сумма НДС, уплаченная в порядке, установленном настоящей статьей, не возмещается. При закупке товаров (работ, услуг) за счет средств, выделенных из государственного бюджета (исключая субсидии и средства, подлежащие возмещению), уплаченная сумма НДС не возмещается.

Операции, за которые НДС взимается по нулевой (0) ставке, считаются операциями, облагаемыми НДС, а сумма НДС, уплаченная посредством депозитного счета НДС в безналичном порядке (за исключением платежей в наличном порядке непосредственно на банковский счет поставителя товаров, работ и услуг) при закупке товаров (работ, услуг) лицами, совершающими такие операции, возмещается в соответствии с положениями Налогового Кодекса.

Сумма НДС должна быть перечислена на депозитный счет НДС плательщиками НДС, не зарегистрированными в целях НДС юридическими лицами и бюджетными организациями, у которых более 50 процентов акций и долей принадлежат государству, по электронным накладным-фактурам, выданным им при приобретении товаров, услуг (работ), а также лицами, купившими жилые и нежилые помещения у лиц, занимающихся деятельностью по строительству зданий. Правила ведения учета на депозитном счету НДС, движения НДС, возмещения НДС с операций, совершаемых по этому счету, и перечисления в государственный бюджет устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

Квитанции, чеки и документы, в которых оформлены операции, проведенные в наличном порядке, а также электронные накладные-фактуры, не составленные в порядке, утвержденном органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, не дают основания для зачисления налога для целей настоящей статьи.

Документы по импорту, выданные таможенными органами и указывающие, что НДС уплачен, независимо от формы платежа, дают основание для зачисления налога для целей настоящей статьи

Документы, которыми оформлены бестоварные и (или) рискованные операции, не дают основания для зачисления налога для целей статьи 175 Налогового Кодекса.

Подача декларации и уплата НДС

Налогоплательщик обязан:

- представлять налоговому органу декларацию НДС за каждый отчетный период;
- перечислять в бюджет налог за каждый отчетный период, в срок, установленный для подачи декларации.

Декларация НДС подается за каждый отчетный период не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным.

В случае ликвидации юридического лица - налогоплательщика либо прекращения деятельности физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, декларация НДС должна быть представлена в налоговый орган в течение 30 дней при условии не позднее срока, предусмотренного Налоговым Кодексом. При этом налоговый период охватывает период с начала срока, признаваемого отчетным периодом, до дня прекращения деятельности налогоплательщика.

В соответствии со статьей 154.3 Налогового Кодекса статьи 177.1 и 177.2 Налогового Кодекса не распространяются на лиц, которые являются налогоплательщиками лишь по ввозу товаров.

НДС по налогооблагаемому ввозу исчисляется и взимается таможенными органами в соответствии с Налоговым Кодексом и таможенным законодательством в порядке, предусмотренном для уплаты таможенных пошлин.

При оформлении постановки на учет в соответствии со статьей 157.3.3 Налогового Кодекса предшествующей датой налогоплательщик обязан уплатить НДС по налогооблагаемым операциям с момента вступления в действие постановки на учет и имеет право на возмещение сумм налога в порядке, установленном для налогоплательщиков. Соответствующие операции подлежат отражению в первой декларации, подаваемой налогоплательщиком. Эти операции признаются произведенными в течение месяца, в котором была подана декларация. В этом случае налогоплательщик вправе предъявлять электронные накладные-фактуры, предусмотренные для целей настоящей статьи по операциям, которые нашли отражение в декларации.

НДС уплачивается в государственный бюджет.

Отчетный период по НДС устанавливается как календарный месяц.

Отношения с бюджетом при превышении суммы возмещения налога по суммам исчисленного налога

Налогоплательщику, более 50 процентов налогооблагаемого оборота которого за отчетный период облагается налогом по нулевой ставке, сумма, подлежащая возмещению за отчетный период, в части ее превышения над суммой исчисленного налога возвращается налогоплательщику в течение 20 дней со дня подачи им заявления налоговому органу.

Для других налогоплательщиков - часть возмещаемой суммы налога, превышающей сумму налога, начисленную в течение отчетного периода, возвращается не позднее четырех месяцев с даты подачи налогоплательщиком электронного заявления налоговым и таможенными органами.

Во всех случаях ошибочного возврата налогоплательщикам определенных сумм налоговые или таможенные органы обязаны потребовать их уплаты в порядке, установленном для взимания налогов.

В случае обращения рискованными налогоплательщиками за возвратом переплаты, сроки, установленные настоящей статьей, применяются после полного завершения камеральных или выездных налоговых проверок и мер оперативного налогового контроля по их деятельности.

Ответственность налогоплательщиков и контроль налоговых органов

За правильное исчисление и своевременную уплату в бюджет НДС, а также за своевременность представления деклараций налоговым органам налогоплательщики и их должностные лица несут ответственность в порядке, предусмотренном налоговым законодательством Азербайджанской Республики, а по вопросам взимания НДС, которые отнесены к компетенции таможенных органов, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Азербайджанской Республики.

Управление налогообложением осуществляется в пределах их компетенции налоговыми и таможенными органами в соответствии с Налоговым Кодексом и таможенным законодательством Азербайджанской Республики.

Возмещение НДС при безвозмездных переводах

Лица, которые приобрели товары или результаты работ и услуг, оплаченные безвозмездными переводами международной организации согласно международным договорам Азербайджанской Республики либо такими переводами иностранных физических и юридических лиц, при предъявлении налоговым органам электронных накладных-фактур вправе получить назад суммы НДС, которые были уплачены ими за такие товары, работы или услуги, в течение 45 дней после подачи заявления налоговому органу.

Акцизы

В прежние времена акциз называли иначе: пошлиной, податью, сбором, а иногда и просто налогом. Механизм обложения, действовавший в те времена, известен лишь приблизительно, что не позволяет точно указать, когда акцизы появились впервые. Достаточно отметить, что, например, в казну Рима эпохи народных трибунов Тиберия и Гая Гракхов (162-133 и 153-121

годы до н.э.) поступали сборы, взимаемые в связи с освобождением рабов, а также с товаров, доставляемых морем в Рим не для собственного употребления. И тем, и другим, по существу, облагались предметы роскоши.

В Древнем Египте эпохи XI–XIII династий (начало 2-го тысячелетия до н.э.) взимался налог на пиво. Конечно, это еще не акцизы в современном понимании, но его можно считать прообразом таковых.

Н.И.Тургенев называл акцизами пошлину с предметов внутреннего потребления. В своем исследовании «Опыт теории налогов» (1818 г.) он писал: «что подать с соли во Франции была введена в 1345 году, когда государственные чины позволили Филиппу VI, первому королю из дома Валуа, ввести подать как на соль, так и на вино и водку».

Подать с соли была отменена во Франции в 1789 году, и для ее замены никакой другой подати тогда определено не было. Впоследствии эта подать была введена, но уже в новом виде. В том же научном исследовании приводятся сведения о возникновении акциза и примеры из практики его применения в других государствах. В частности, отмечается, что в Англии акциз был введен так называемым Долгим Парламентом. В 1729 году акциз с соли был отменен, но вскоре вновь введен Робертом Уолполом для уменьшения поземельной подати. Подать с соли была распространена и в других государствах.

Акциз был известен и в странах Азии. В книге Шао Ван Чена «Система налогообложения Китая династии Цин, 1644–1911 гг.» (1914 г.) говорится о том, что в период правления последней императорской династии среди различных соляных налогов и сборов (сертификационный сбор, сборы за определенные виды государственных услуг) была и акцизная пошлина.

Наиболее примечателен труд основоположника классической политэкономии Уильяма Петти «Трактат о налогах и сборах» (1662 г.), посвятившего акцизу отдельную XV главу. У.Петти выделяет три группы вопросов, подлежащих рассмотрению. Во-первых, назначение и механизм взимания акциза. Во-вторых, взимание акциза во внешней торговле. И наконец, в-третьих, доводы в пользу взимания акциза.

Акцизы — это вид косвенного или дополнительного налога на товары или услуги, включаемого и цену реализации подакцизных товаров. Акцизы устанавливаются с целью изъятия в доход бюджета полученной сверхприбыли от производства высокорентабельной продукции и создания примерно одинаковых экономических условий хозяйственной деятельности для всех предприятий. Акцизы устанавливаются также на импортные товары с целью защиты национального потребительского рынка.

Впервые акциз был применён к спиртным напиткам (X–XI в). В начале XIX века акцизы на спиртные напитки были узаконены и применены на водку и пиво. С 1838 года акциз был применен на табак, в 1848 году на спички, в 1887 году на нефтяные продукты.

Рассмотрим специфические черты, присущие акцизам и отличающие их от НДС:

1. Объектом обложения акцизами является оборот по реализации только товаров, перечень которых ограничен лишь несколькими наименованиями. Иными словами, акцизами не облагаются работы и услуги, являющиеся объектом обложения НДС.

2. Если НДС возникает и уплачивается на всех стадиях производства и обращения товаров, то акцизы функционируют только в сфере производства.

Посредством акцизов в бюджет изымается часть стоимости (цены) товара, которая не обусловлена ни эффективностью его производства, ни потребительскими свойствами, а является следствием особых условий его производства и продажи. Если бы эта часть цены не изымалась в бюджет, то предприятия — изготовители данной продукции получали бы незаслуженно высокую прибыль и были бы поставлены в неравные, предпочтительные по сравнению с другими предприятиями условия.

Так, розничные цены на винно-водочные изделия установлены на таком уровне, что если бы не было акциза, то рентабельность предприятий-изготовителей измерялась бы сотнями процентов. Это относится также к табачным и другим подакцизным товарам.

Акциз в узком значении — это так называемый выборочный акциз, который распространяется на определенный перечень товаров массового спроса (соль, сахар, спички) и предметов роскоши. В условиях планового хозяйства и административного управления роль акцизов снижается. Налоговая реформа, проводимая в 1930 году, отменила все виды акцизов.

Политико-экономические процессы, проводимые в Азербайджане в начале 90 годов, повысила роль акцизов в доходах государственного бюджета.

Акциз в широком значении — это универсальный косвенный налог, который имеет общие характеристики с налогом с продаж и НДС.

Акциз — это налог, включаемый в продажную цену подакцизных товаров.

Акцизами облагаются товары, произведенные в Азербайджанской Республике или ввезенные в Азербайджанскую Республику, за исключением товаров, не облагаемых налогом.

Плательщики налога

Плательщиками акцизов признаются все предприятия и физические лица, занимающиеся производством или ввозом подакцизных товаров на территории Азербайджанской Республики, а также резиденты Азербайджанской Республики, производящие непосредственно сами или через подрядчика подакцизные товары за пределами Азербайджанской Республики и не состоящие на учете в качестве налогоплательщиков по месту производства таких товаров, если иное не предусмотрено настоящей главой.

При производстве товаров из сырья, поставляемого заказчиком, плательщиками акциза признаются производители (подрядчики) товаров. В этом случае производитель (подрядчик) должен получить суммы акцизов заказчика.

Если производитель акцизной продукции и заказчик, взаимозависимые резидентные лица, то плательщиком акцизов является владелец товара (заказчик).

Объект налогообложения

Объектами налогообложения являются:

- выпуск подакцизных товаров, производимых на территории Азербайджанской Республики, за пределы производственного помещения;
- для импортируемых товаров — выпуск подакцизных товаров из-под контроля таможенной службой в соответствии с Таможенным кодексом Азербайджанской Республики.

Для целей настоящей статьи к производственным помещениям относятся склады, вспомогательные складские участки и прочие аналогичные помещения, расположенные на территории нахождения производства.

Сумма налогооблагаемой операции

Суммой налогооблагаемой операции для нефтепродуктов, произведенных на территории Азербайджанской Республики, признается плата, которая получена или должна быть получена налогоплательщиком от клиента или любого другого лица, в том числе и на бартерной основе, и сумма которой не может быть ниже оптовой рыночной цены (за вычетом акцизов, дорожного налога и НДС). Налогооблагаемой операцией для других подакцизных товаров, производимых на территории Азербайджанской Республики, считается количество производимых товаров.

Суммой налогооблагаемой операции для ввозимых товаров (за исключением легковых автомобилей, автобусов, яхт для отдыха или спорта и других плавучих средств, предусмотренных для этих целей, а также платины, золота, изготовленных из него ювелирных и других бытовых предметов, обработанных, сортированных, вставленных в оправу и закрепленных алмазов) признается таможенная стоимость товаров, определяемая согласно Таможенному кодексу Азербайджанской Республики и которая не может быть ниже оптовых рыночных цен таких товаров (за вычетом акцизов, дорожного налога и НДС).

Налогооблагаемой операцией по легковым автомобилям, автобусам, яхтам для отдыха или спорта и другим плавучим средствам, предусмотренным для этих целей, — является объем их двигателей.

Налогооблагаемой операцией за ввозимую платину считается каждый грамм платины, налогооблагаемой операцией за золото, изготовленные из него ювелирные и другие бытовые изделия — количество золота на тысячу весовых частей, налогооблагаемой операцией по

обработанным, сортированным, вставленным в оправу и закрепленным алмазам — карат алмаза.

Дата налогооблагаемой операции

Датой налогооблагаемой операции для товаров, произведенных на территории Азербайджанской Республики, признается дата их выпуска за пределы производственного помещения.

Датой налогооблагаемой операции для импорта товаров признается дата выпуска подакцизных товаров из-под контроля таможенной службы в соответствии с Таможенным кодексом Азербайджанской Республики.

Налогообложение экспорта

Экспорт подакцизных товаров облагается налогом по нулевой ставке.

Освобождение от уплаты акцизов

Освобождаются от обложения акцизами:

- ввоз 1.5 литра алкогольных напитков, 200 штук сигарет, 20 граммов золота, изготовленных из него ювелирных и других бытовых изделий, обработанных, сортированных, вставленных в оправу и закрепленных алмазов в 0,5 карата для индивидуального потребления физического лица, а для лиц, следующих в Азербайджанскую Республику на автомобилях, — также топливо в баке, предусмотренном техническим паспортом этого автомобиля;
- товары, перевозимые транзитом через территорию Азербайджанской Республики;
- временный ввоз товаров в Азербайджанскую Республику в случаях, предусмотренных статьями 192 и 194 Таможенного кодекса Азербайджанской Республики;
- платина, золото и обработанные, сортированные, вставленные в оправу и закрепленные алмазы, которые ввозятся для размещения в активах Центрального банка Азербайджанской Республики, золото, которое ввозится для размещения в активах Государственного нефтяного фонда Азербайджанской Республики.

• *статья 188.1.б. действует до 1 августа 2020 года*, товары, ввозимые в связи с проводимыми в Азербайджанской Республике финальной игрой Лиги Европы 2019 УЕФА и играми Чемпионата по футболу 2020 УЕФА, на основании подтвердительного документа, выданного органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти.

Освобождение от уплаты акцизов, предусмотренное статьей 188.1 Налогового Кодекса, применяется только в том случае, если соблюдены условия освобождения от таможенных пошлин. В случае, если для целей взимания таможенной пошлины импорт подпадает под режим возврата пошлины или требуется уплата таможенной пошлины вследствие нарушения условий освобождения от ее уплаты, такой режим применяется и к взиманию акциза.

Возмещение акцизов для производственных нужд

Лицо, которое приобретает подакцизные товары (сырье и материалы) и использует такие товары для производства других подакцизных товаров, имеет право на возмещение либо на возврат уплаченных при приобретении сырья и материалов сумм акцизов.

Сумма акцизов возмещается или возвращается в соответствии с настоящей статьей только при условии предъявления налоговому органу производителем сырья и материалов электронной накладной-фактуры, свидетельствующего об уплате акцизов, а при импорте сырья и материалов — и соответствующих документов. Сумма удержанных акцизов подлежит возврату налогоплательщику в течение 45-дневного срока по предъявлении документов налоговому органу.

Перечень и налоговые ставки подакцизных товаров

К подакцизным относятся следующие товары:

- пищевой спирт, пиво и все виды спиртных напитков;
- табачные изделия;
- нефтепродукты;
- легковые автомобили (за исключением автотранспортных средств специального назначения, оснащенных специальными знаками и оборудованием);

- яхты для отдыха или спорта, а также другие плавучие средства, предусмотренные для этих целей;
- ввозимая платина, золото, изготовленные из него ювелирные и другие бытовые изделия, обработанные, сортированные, вставленные в оправу и закрепленные алмазы;
- импортируемые изделия из кожи и меха;
- энергетические напитки;
- автобусы (исключая автобусы на сжиженном газе);
- жидкость для электронных сигарет.

На ввозимые в Азербайджанскую Республику подакцизные товары (за исключением легковых автомобилей, автобусов, яхт для отдыха или спорта и других плавучих средств, предусмотренных для этих целей, а также платина, золото, изготовленные из него ювелирные и другие бытовые изделия, обработанные, сортированные, вставленные в оправу и закрепленные алмазы, изделия из кожи и меха) ставки акцизов устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

К питьевому спирту, пиву, спиртным напиткам, табачным изделиям, энергетическим напиткам и жидкости для электронных сигарет, произведенным в Азербайджанской Республике, применяются следующие ставки акцизов:

- питьевой спирт (в том числе спирт этиловый неденатурированный с составом спирта не менее 80 процентов; спирт этиловый неденатурированный с составом спирта менее 80 процентов) - 3,2 манатов за литр;
- арак (водка), крепленые напитки и крепленые питьевые материалы, ликер и ликерные изделия - 3,2 манатов за литр;
- коньяк и коньячные материалы - 3,2 манатов за литр;
- шампанские вина - 2,6 манатов за литр;
- вина и винные материалы - 0,2 манатов за литр;
- пиво (кроме безалкогольного пива) и прочие напитки, содержащие пиво, - 0,4 манатов за литр;
- сигары, сигары с отрезанными концами и сигариллы (тонкие сигары) — 31,0 манатов за 1000.0 штук;
- изготовленные из табака сигареты и их заменители — 31,0 манатов за 1000 штук;
- энергетические напитки — 3,1 маната за каждый литр;
- сигары, в том числе сигары с отрезанными концами — 1,0 манат за каждую штуку;
- жидкость для электронных сигарет — 20,0 манатов за каждый литр;
- некрепкие алкогольные напитки (с содержанием спирта не более 9 процентов), не предусмотренные настоящей статьей, - 0,4 маната за литр.

Сумма акциза на товары, указанные в статьях 190.3.1 - 190.3.8, 190.3.10, 190.3.12 и 190.3.13 Налогового Кодекса, исчисляется по акцизной ставке с применением к производству фактического объема (количества) этих товаров.

К ввозимым в Азербайджанскую Республику легковым автомобилям, автобусам, яхтам для отдыха или спорта и другим плавучим средствам, предусмотренным для этих целей, а также к ввозимой платине, золоту, изготовленным из него ювелирным и другим бытовым изделиям, обработанным, сортированным, вставленным в оправу и закрепленным алмазам, изделиям из кожи и меха применяются следующие акцизные ставки:

- за легковые автомобили, яхты для отдыха или спорта и другие плавучие средства, предусмотренные для этих целей:

Таблица 10.6

Название объекта налогообложения	Акцизная ставка
Легковые автомобили:	
при объеме двигателя до 2000 кубических сантиметров	за каждый кубический сантиметр объема двигателя - 0,30 маната
при объеме двигателя до 3000 кубических сантиметров	600 манатов + 5 маната за каждый кубический сантиметр для части объема двигателя от 2001-3000 кубических сантиметров

при объеме двигателя до 4000 кубических сантиметров	5600 манатов + 13 манатов за каждый кубический сантиметр для части объема двигателя от 3001-4000 кубических сантиметров
при объеме двигателя до 5000 кубических сантиметров	18600 манатов + 35 манатов за каждый кубический сантиметр для части объема двигателя от 4001-5000 кубических сантиметров
при объеме двигателя более 5000 кубических сантиметров	53600 манатов + 70 манатов за каждый кубический сантиметр для части объема двигателя более 5000 кубических сантиметров
Яхты для отдыха или спорта и другие плавучие средства, предусмотренные для этих целей	За каждый кубический сантиметр объема двигателя - 6 манатов

- за автобусы:

Таблица 10.7

Название объекта налогообложения	Акцизная ставка
Автобусы:	
при объеме двигателя до 4000 кубических сантиметров	за каждый кубический сантиметр объема двигателя - 2 маната
при объеме двигателя до 6000 кубических сантиметров	8000 манатов + 4 маната за каждый кубический сантиметр для части объема двигателя от 4001-6000 кубических сантиметров
при объеме двигателя до 8000 кубических сантиметров	16000 манатов + 6 манатов за каждый кубический сантиметр для части объема двигателя от 6001-8000 кубических сантиметров
при объеме двигателя до 10000 кубических сантиметров	28000 манатов + 8 манатов за каждый кубический сантиметр для части объема двигателя от 8001-10000 кубических сантиметров
при объеме двигателя более 10000 кубических сантиметров	44000 манатов + 10 манатов за каждый кубический сантиметр для части объема двигателя более 10000 кубических сантиметров

Если дата производства автобусов, ввозимых в Азербайджанскую Республику, составляет более 1 года, или преодоленное ими расстояние превышает 100000 километров, то акциз рассчитывается на основании статьи 190.4.1-1 Налогового Кодекса с применением к начисленной сумме коэффициента 1,5.

- за каждый грамм ввозимой платины - 4,0 маната;

За количество ввозимого золота, изготовленных из него ювелирных и других бытовых изделий на тысячу весовых частей:

- если количество золота на тысячу весовых частей составляет 375 (триста семьдесят пять), за каждый грамм — 1,5 маната;
- если количество золота на тысячу весовых частей составляет 500 (пятьсот), за каждый грамм — 2,0 маната;
- если количество золота на тысячу весовых частей составляет 585 (пятьсот восемьдесят пять), за каждый грамм — 2,4 маната;
- если количество золота на тысячу весовых частей составляет 750 (семьсот пятьдесят), за каждый грамм — 3,0 маната;
- если количество золота на тысячу весовых частей составляет 958 (девятьсот пятьдесят восемь), за каждый грамм — 5,0 манатов;
- если количество золота на тысячу весовых частей составляет 999 (девятьсот девяносто девять), за каждый грамм — 6,0 манатов;

За 1 карат ввозимого обработанного, сортированного, вставленного в оправу и закрепленного алмаза с учетом акцизной ставки в 400 манатов за 1 карат.

Если размер одного алмаза меньше 1 карата, акцизная ставка уменьшается пропорционально фактическому размеру алмаза.

Если размер одного алмаза выше 1 карата, сумма акциза рассчитывается с применением следующих коэффициентов к произведению акцизной ставки и фактического размера алмаза:

- от 1 до 2 каратов - 2,0;

- от 2 до 3 каратов - 3,0;
- от 3 до 4 каратов - 4,0;
- от 4 до 5 каратов - 5,0;
- свыше 5 каратов - 10,0.

10 процентов таможенной стоимости импортируемых изделий из кожи и меха, которая не меньше оптовой рыночной цены.

Ставки акцизов на нефтяную продукцию, произведенную в Азербайджанской Республике, легковых автомобилей, яхт для отдыха или спорта и других плавучих средств, предусмотренных для этих целей, устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

Отчетный период по акцизам и уплата акцизов

Отчетный период по акцизам устанавливается как календарный месяц. При производстве подакцизных товаров акцизы по налогооблагаемым операциям за каждый отчетный период подлежат уплате не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным.

При наличии у налогоплательщика недоимок по акцизам акцизы по налогооблагаемым операциям, проведенным с момента возникновения этих недоимок, до их погашения, несмотря на требования статьи 191.1 Налогового Кодекса, подлежат уплате на дату осуществления этих операций, и налогоплательщик не вправе выпускать подакцизные товары за пределы производственного помещения, пока не уплатит акцизы по этим товарам.

При импорте подакцизных товаров акцизы взимаются таможенными органами в порядке, установленном для взимания таможенных пошлин.

Акцизы уплачиваются в государственный бюджет.

Установленная Законом Азербайджанской Республики «О медицинском страховании» часть акцизных ставок, применяемых к акцизным товарам, установленным Налоговым Кодексом, уплачивается в фонд обязательного медицинского страхования.

Подача декларации

В случаях, предусмотренных статьей 191.1 Налогового Кодекса, в порядке, определенном соответствующим органом исполнительной власти и в сроки, предусмотренные для уплаты налога, налогоплательщик обязан представить декларацию с указанием в ней налогооблагаемых операций за отчетный период.

В случае ликвидации юридического лица-налогоплательщика либо прекращения деятельности физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, акцизная декларация должна быть представлена в налоговый орган в течение 30 дней при условии не позднее срока, предусмотренного Налоговым Кодексом. При этом налоговый период охватывает период с начала срока, признаваемого отчетным периодом, до дня прекращения деятельности налогоплательщика.

Заявление о возмещении, предусмотренном статьей 189 Налогового Кодекса, подается налогоплательщиком акцизов в налоговый орган вместе с декларацией об уплате акцизов.

Возврат акцизов при реэкспорте

Акцизы за товары, импортируемые с целью последующего реэкспорта, подлежат уплате в момент импорта товаров и подлежат возврату в 15-дневный срок таможенными органами, взыскавшими акцизы, в сумме, соответствующей фактическому объему реэкспорта.

Налоговый контроль в отношении подакцизных товаров

Перечень товаров, производимых в Азербайджанской Республике или ввозимых в страну, подлежащих маркировке акцизными марками, порядок применения акцизных марок к этим товарам определяется органом (структурой), определенным соответствующим органом исполнительной власти. Заказ на изготовление акцизных марок, их продажа и ведение их учета организовываются органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, и порядок заказа на изготовление данных марок, их продажи и ведения их учета утверждается органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти. Ввоз, хранение (за исключением хранения для личного потребления) или реализация немаркированных подакцизных товаров запрещаются, и ведут к ответственности, установленной законодательством.

Правила регулирования оборота на территории Азербайджанской Республики товаров, подлежащих маркировке акцизной маркой, устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти, и лицо, нарушившее требования этих правил, несет ответственность в случаях, предусмотренных Кодексом Азербайджанской Республики об административных проступках и Уголовным Кодексом Азербайджанской Республики.

За выдачу акцизной марки взимается государственная пошлина в размере, установленном Законом Азербайджанской Республики «О государственной пошлине».

Налоговые органы уполномочены обеспечивать недопущение вывоза (выпуска) подакцизных товаров за пределы производственных помещений без учета, маркировки и уплаты акцизов в случаях, предусмотренных статьей 191.2 Налогового Кодекса, и по установленной процедуре путем выставления контрольных постов, установки измерительных приборов и наложения пломб в соответствующих помещениях или складах (кроме складов для личного пользования) в случае установления случаев нарушения налогоплательщиками установленных в Налоговом Кодексе требований, налогоплательщиков, производящих подакцизные товары, подлежащие маркировке, и осуществления иных мероприятий.

Контрольные посты создаются на основании решения соответствующего органа исполнительной власти с оснащением телефоном и другим необходимым оборудованием около основных входных и выходных ворот производственных участков налогоплательщиков, производящих подлежащие маркировке подакцизные товары.

При создании контрольных постов проверка технической исправности, соответствие стандартам технологического оборудования, измерительных средств и лабораторных приборов налогоплательщиков, производящих подлежащие маркировке подакцизные товары, и пломбирование их осуществляются соответствующим органом исполнительной власти.

Работники контрольных постов инвентаризуют остатки акцизных марок, пломбируют контрольно-измерительные приборы по объему производства, склады сырья, материалов и готовой продукции, технологические оборудования на производственных участках, а также маркируя при продаже готовой продукции, подлежащей маркировке, с рассмотрением первичных подтверждающих документов (накладная, электронная накладная-фактура, товарно-транспортная накладная и т.д.), контролируют их вывоз из производственных участков, передачу готовой продукции на склад и выдачу оттуда покупателям, соблюдение правил наклеивания марок.

Пломбирование контрольно-измерительных приборов по объему производства, складов сырья, материалов и готовой продукции, технологических оборудования на производственных участках осуществляется работниками контрольных постов совместно с представителем производителя с произведением соответствующих записей по форме, утвержденной налоговым органом, в том числе записей о показаниях контрольно-измерительных приборов по объему производства в конце рабочего дня, перерывах между сменами, а также при приостановлении срока действия лицензий или их отмене, отсутствии акцизных марок для маркировки готовой продукции, отсутствии сырья, вспомогательных и упаковочных материалов, а также при длительном простое оборудования по техническим причинам.

Закрытие производственных мощностей при остановке оборудования должно осуществляться пломбированием технологических линий и оборудования по производству в местах, делающих их использование невозможным.

Пломбирование и снятие пломб должны оформляться соответствующим актом с участием работников контрольного поста и представителя производителя.

Если во время начала работы работники контрольного поста отсутствуют, пломбы могут быть сняты с уведомлением налогового органа со стороны ответственных лиц производителя, с составлением соответствующего акта с указанием причины и даты.

Работники контрольных постов должны проверить соответствие количества, объема, веса указанных в документах выпускаемых на продажу продуктов их фактическому количеству, объему и весу и указанные в документах показатели отметить в специальном журнале. После этого работники контрольных постов на первичных подтверждающих документах товаров

(накладная, электронная накладная-фактура, товарно-транспортная накладная и т.д.) должны произвести запись «выпуск разрешается».

При внесении изменений в показатели контрольно-измерительных приборов, повреждении пломб на технологических оборудованных в период между нанесением пломбы и ее снятием, обнаружении отклонений в маркировке производственных продуктов акцизными марками, неполном учете, в инвентаризации акцизных марок, а также выносе готовой продукции за пределы производственного участка в нарушение статьи 191.2 Налогового Кодекса работники контрольного поста должны составить соответствующий акт и об этом немедленно сообщить налоговому органу.

Электронная накладная-фактура

Налогоплательщик, поставляющий подакцизные товары, обязан выписать и выставить лицу, принимающему эти товары, электронную накладную-фактуру в соответствии с нормативными правовыми актами, если иное не предусмотрено статьей 195.3 Налогового Кодекса.

Электронная накладная-фактура — это документ, который составляется по форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

При розничной поставке товаров вместо электронной накладной-фактуры могут быть выписаны чек или квитанция. Квитанции, чеки, документы, которыми оформляются проводимые в наличном порядке операции, не могут служить основанием для возмещения акциза в целях статьи 189 Налогового Кодекса, и, независимо от положений, указанных в других статьях Налогового Кодекса, производимое возмещение признается недействительным.

Налог на имущество

Плательщики налога на имущество

Плательщиками налога на имущество являются указанные в статье 197 Налогового Кодекса физические лица и предприятия, составляющие объекты налогообложения.

Объекты налогообложения налога на имущество

Налогооблагаемыми объектами являются:

- строения и их части (далее — здания), находящиеся в частной собственности резидентов и нерезидентов физических лиц и расположенные на территории Азербайджанской Республики, а также средства воздушного и водного транспорта, принадлежащие физическим лицам-резидентам, независимо от места нахождения и от того, используются ли они или нет;
- среднегодовая стоимость основных средств, находящихся на балансе предприятий;
- для предприятий-нерезидентов, осуществляющих предпринимательскую деятельность через постоянное представительство в Азербайджанской Республике, — среднегодовая стоимость основных средств, связанных только с постоянным представительством.

Стоимость основных средств, которые являются объектом налогообложения и объединяются предприятиями для осуществления совместной предпринимательской деятельности без образования юридического лица, включается участниками этой совместной деятельности, объединяющими также основные средства, в декларацию для целей налогообложения. А стоимость основных средств, созданных (приобретенных) в результате совместной деятельности, включается в декларацию участниками совместной деятельности соответственно их долям в собственности, определенным по договорам.

Ставки налога на имущество

Физические лица уплачивают налог на имущество в следующем порядке и по следующим ставкам:

- к каждому квадратному метру площади зданий (в отношении жилых помещений — части, превышающей 30 квадратных метров), находящихся в их частной собственности, применяются ставки, указанные в следующей таблице (если здание располагается в Баку, то с применением к данным ставкам установленных соответствующим органом исполнительной власти коэффициентов не ниже 0,7 и не выше 1,5):

Таблица 10.8

Населенные пункты	Жилые и нежилые помещения, находящиеся в частной собственности физического лица (в манатах)
Баку	0,4
города Гянджа, Сумгаит и Абшеронский район	0,3
Другие города (за исключением городов районного подчинения), районные центры	0,2
Города, поселки и села районного подчинения (за исключением поселков и сел городов Баку и Сумгаит, а также Апшеронского района)	0,1

По водным и воздушным транспортным средствам:

- 0,02 маната за 1 куб.см. двигателя водного транспортного средства;
- 0,02 маната за 1 куб.см. двигателя воздушного транспортного средства;
- 1 процент от рыночной стоимости — для не имеющих двигателя средств воздушного и водного транспорта.

Предприятия уплачивают налог на имущество по ставке 1 процент от стоимости основных средств, определяемой согласно статье 202 Налогового Кодекса.

Льготы по налогу на имущество и освобождения

От налога на имущество освобождены органы государственной власти, бюджетные организации, органы местного самоуправления, Центральный банк Азербайджанской Республики и его структуры, юридические лица публичного права, созданные от имени государства (за исключением налога на имущество, подлежащего оплате за имущество, используемое для целей предпринимательской деятельности), государственные фонды и общественные организации инвалидов, детей с ограниченными возможностями здоровья.

Налогом на имущество не облагаются здания художественных мастерских или части зданий, где расположены эти мастерские, принадлежащие физическим лицам, занимающимся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица в области изготовления медных, лудильных, гончарных и фаянсовых изделий, хозяйственной утвари, садово-огородного инвентаря, народных музыкальных инструментов, игрушек, сувениров, бытовых предметов из камыша и тростника, художественной обработки керамических изделий, художественной вышивки изготовления бытовых инструментов из древесных материалов.

Сумма налога на имущество, подлежащего уплате за здания лицами, указанными в статье

Налогового Кодекса, а также пенсионерами и военнослужащими срочной службы и членами их семей в период срока военной службы, уменьшается на 30 манатов, за исключением случаев их сдачи в аренду, в наем, а также использования для занятия предпринимательской или иной коммерческой деятельностью.

В целях налогообложения стоимость имущества предприятия уменьшается в размере стоимости следующих объектов:

- объектов, используемых в целях экологии, пожарной безопасности или гражданской обороны;
- продуктопроводов, железных и автомобильных дорог, линий передачи связи и энергии, объектов систем мелиорации и орошения, спутников и других космических объектов;
- механических транспортных средств;
- объектов предприятий в сфере образования, здравоохранения, культуры и спорта, используемых исключительно по назначению этих сфер;

Освобождаются от уплаты налога на имущество троллейбусы и трамваи, используемые для перевозки пассажиров в городах.

Являющиеся резидентами созданных в соответствии с решением соответствующего органа исполнительной власти промышленных, либо технологических парков юридические лица и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования

юридического лица, освобождены от уплаты налога на имущество в промышленных, либо технологических парках в течение 10 лет с отчетного года регистрации в промышленных, либо технологических парках в соответствии с законодательством.

Управляющая организация или оператор промышленных, либо технологических парков, созданных в соответствии с постановлением соответствующего органа исполнительной власти, освобождены от уплаты налога на имущество, находящееся на территории промышленных, либо технологических парков.

Юридические и физические лица, занимающиеся производством сельскохозяйственной продукции (в том числе промышленным способом), освобождаются от уплаты имущественного налога за имущество, использованное в процессе данной деятельности, на 10-летний срок с 1 января 2014 года.

Сумма имущественного налога, уплачиваемого за водные транспортные средства, находящиеся на балансе предприятий и используемые в перевозке пассажиров и грузов, уменьшается на 25 процентов.

Юридическое лицо и индивидуальный предприниматель, получившие документ о поощрении инвестиций, освобождаются от налога на имущество в течение 7 лет с даты получения этого документа за имущество, приобретенное (полученное, ввезенное, произведенное, построенное или установленное) за счет инвестиционных средств в рамках соответствующего инвестиционного проекта. Освобождение, установленное в соответствии с настоящей статьей, не распространяется на имущества, приобретенные до даты получения документа о поощрении инвестиций, и имущество, использованное юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем в предпринимательской деятельности. Освобождение, предусмотренное настоящей статьей, распространяется также на здания, которые были задействованы в предпринимательской деятельности в рамках инвестиционного проекта и ранее не были использованы в предпринимательской деятельности налогоплательщика.

Налог на имущество, уплаченный за государственную собственность, приватизация которой завершилась, с 1 января 2019 года по 1 января 2022 года возвращается на основании заявления налогоплательщика на следующих условиях или с его согласия относится к выполнению его последующих налоговых обязательств:

- сумма налога, исчисленного и уплаченного в отчетном году по другим налогам, не должна быть меньше суммы начисленных и уплаченных налогов в государственный бюджет за этот отчетный год за имущество, приватизация которого завершилось;
- налогоплательщик на дату подачи заявления о возврате уплаченного налога на имущество не должен иметь задолженности по налогам, процентам и финансовым санкциям в государственный бюджет.

Право на льготу, определенное статьей 199.12 Налогового Кодекса, применяется за одно и то же имущество только по одному отчетному году.

Лица, являющиеся субъектами микро-предпринимательства, освобождаются (за исключением лиц, у которых остаточная стоимость находящихся в их собственности основных средств на начало года превышает 1.000.000 манатов) от уплаты налога на имущество.

Кластерные компании МСП освобождаются от уплаты налога на имущество в течение 7 лет за имущество, используемое в кластерной деятельности МСП, с даты их включения в Реестр кластерных компаний МСП.

Орган (структура), установленный соответствующим органом исполнительной власти, в рамках мер по резолюции и оздоровлению банков, утративших платежеспособность, за имущество, приобретенное взамен проблемных активов (долгов), полученных по решению органа (структуры), установленного соответствующим органом исполнительной власти, и находящееся в его собственности (на балансе), список которого согласован с органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, с 1 января 2019 года освобождается от уплаты налога на имущество на 5-летний срок.

Порядок исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц

Налог на имущество по зданиям рассчитывается согласно каждому квадратному метру площади имущества.

За помещения, находящиеся в частной собственности физических лиц, налог на имущество подсчитывается муниципалитетом территории, на которой они расположены.

По зданиям, имеющим несколько владельцев, налог на имущество исчисляется для каждого владельца соответственно его доли в площади в порядке, установленном статьей 200.1 Налогового Кодекса.

Налог на имущество по водным и воздушным транспортным средствам исчисляется ежегодно по состоянию на 1 января на основании сведений, представляемых организациями, осуществляющими их регистрацию. В случаях отсутствия такой регистрации владелец указанного имущества ежегодно до 1 января представляет соответствующему органу документы, содержащие необходимые данные (год выпуска, покупная цена и технические характеристики) о находящихся в его собственности водных и воздушных транспортных средствах.

Налог на средства водного и воздушного транспорта, принадлежащие нескольким физическим лицам, удерживается с лица, на имя которого зарегистрировано данное транспортное средство.

Муниципалитеты обязаны не позднее 1 августа выдать налогоплательщику платежное уведомление об уплате налога.

Сумма налога за текущий год уплачивается равными долями до 15 августа и 15 ноября этого года. В случае неуплаты налога на имущество прежним владельцем имущества он уплачивается его новым владельцем в сроки, предусмотренные настоящей статьей.

Налог на имущество физических лиц уплачивается в местный (муниципальный) бюджет.

Исчисление и уплата налога на имущество предприятий

Среднегодовая остаточная стоимость имущества предприятия в целях налогообложения определяется в соответствии со статьей 202 Налогового Кодекса.

Если имущество предприятия застраховано на сумму, превышающую его остаточную стоимость, имущественный налог рассчитывается с применением ставки имущественного налога к стоимости, установленной согласно статье 14.3.4 Налогового Кодекса. Если стоимость застрахованного имущества установлена с учетом рыночной цены, то положения статьи 202 Налогового Кодекса не применяются.

Налоговый период по налогу на имущество устанавливается как календарный год.

Плательщики налога на имущество уплачивают в качестве текущих налоговых платежей не позднее 15 числа второго месяца каждого квартала в размере 20 процентов суммы налога на имущество за предыдущий год.

Юридические лица, не являвшиеся плательщиками налога на имущество в предыдущем отчетном году, являющиеся плательщиками такого налога в следующем году, а также вновь созданные и являющиеся плательщиками налога на имущество, не позднее 15 числа второго месяца каждого квартала по окончании квартала, в который было приобретено имущество, осуществляют текущие налоговые платежи в размере 20 процентов годовой суммы налога на имущество, который подлежит начислению на это имущество.

Текущие налоговые платежи по налогу на имущество относятся на налоговую сумму, удерживаемую с налогоплательщика за налоговый год.

Сумма налога, подлежащая уплате в государственный бюджет за отчетный период, определяется с учетом ранее исчисленных в течение отчетного периода платежей.

При неуплате текущих налоговых выплат в срок, установленный статьей 201.3 Налогового Кодекса, за каждый просроченный день после срока уплаты с налогоплательщика за неуплаченные текущие налоговые выплаты взимаются проценты в порядке, предусмотренном статьей 59 Налогового Кодекса.

Текущие налоговые выплаты по налогу на имущество по завершении отчетного года заново пересчитываются и если при этом рассчитанная сумма текущего налога оказывается больше

суммы налога по отчету, то избыточно рассчитанная сумма текущего налога и соответствующая ему сумма процентов уменьшается.

Предприятие подает в налоговый орган годовую декларацию по налогу на имущество не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом.

Юридическое лицо или постоянное представительство нерезидента обязано представить в налоговый орган декларацию по налогу на имущество в течение 30 дней с даты представления в орган регистрации ликвидационного баланса.

Налоги по годовым декларациям уплачиваются до установленных сроков представления этих деклараций. Сумма исчисленного налога относится на вычеты из дохода, которые не ограничиваются статьей 119 Налогового Кодекса.

Налог на имущество предприятий уплачивается в государственный бюджет.

Порядок определения налогооблагаемой стоимости имущества предприятия

В целях налогообложения берется среднегодовая остаточная стоимость имущества предприятия. Среднегодовая остаточная стоимость имущества предприятия (за исключением автотранспортных средств) определяется в следующем порядке:

- Остаточная стоимость имущества предприятия (за исключением транспортных средств) на начало (стоимость, оставшаяся после вычета из остаточной стоимости, установленной к концу предыдущего налогового года, исчисленной на данный год амортизационной суммой) и конец отчетного года суммируется и делится на два. При расчете среднегодовой остаточной стоимости имущества предприятия прирост, возникающий в результате переоценки основных средств (средства) (положительная разница, возникающая в результате переоценки), не учитывается.

- В случае если предприятие создано или стало плательщиком имущественного налога в течение отчетного года, остаточная стоимость его имущества (за исключением автотранспортных средств) на дату его создания или становления плательщиком имущественного налога на конец отчетного года, суммируясь, делится на 24 и умножается на количество месяцев до конца года, следующих за месяцем, в котором предприятие было создано или стало плательщиком имущественного налога.

- Если предприятие ликвидировано в течение отчетного года, то остаточная стоимость его имущества (за исключением автотранспортных средств) к началу года и к дате ликвидации, суммируясь, делится на 24 и умножается на количество месяцев от начала года до месяца ликвидации предприятия.

Земельный налог

Понятие о земельном налоге

Земельный налог рассчитывается ежегодно в виде фиксированного платежа за земельный участок независимо от результатов хозяйственной деятельности собственников или пользователей земли.

Физические лица-резиденты и нерезиденты, а также предприятия-резиденты и нерезиденты в месячный срок после получения документов, подтверждающих их права собственности на земельные участки и пользования ими, обязаны встать на учет: физические лица и муниципальные предприятия — в муниципалитетах, а прочие предприятия — в налоговом органе.

Плательщики земельного налога

Плательщиками земельного налога являются физические лица и предприятия, имеющие в собственности или пользовании земельные участки на территории Азербайджанской Республики

Объект налогообложения земельного налога

Объектом налогообложения являются земельные участки, находящиеся в собственности или пользовании физических лиц и предприятий на территории Азербайджанской Республики.

Ставки земельного налога

За исключением случаев, предусмотренных статьями 206.1-1 Налогового Кодекса, ставка земельного налога по сельскохозяйственным землям устанавливается в размере 2 маната за каждые 100 м².

Ставка земельного налога по сельскохозяйственным землям, которые используются по назначению согласно справке, выданной соответствующим органом исполнительной власти, или использование которых по назначению невозможно по ирригационным, мелиорационным и иным агротехническим причинам, устанавливается в размере 0,06 манатов за 1 условный балл. Сельскохозяйственные земли, которые используются по назначению или использование которых по назначению невозможно, определяются в порядке и на основании критериев, утвержденных соответствующим органом исполнительной власти.

Условные баллы определяются соответствующим органом исполнительной власти с учетом районов кадастровых оценок и в зависимости от назначения, географического местоположения и качества земель сельскохозяйственного назначения по административным районам, которые входят в конкретный кадастровый район.

За исключением земель, предусмотренных статьями 206.1 и 206.1-1 Налогового Кодекса, за каждые 100 квадратных метров земельного участка применяются ставки, указанные в следующей таблице:

Таблица 10.9

Населенные пункты	Земли промышленности, строительства, транспорта, связи, торгово-бытового обслуживания и другие земли специального назначения (в манатах)		Земли жилищных фондов, приусадебных участков и земли, занимаемые дачными участками граждан (в манатах)	
	до 10000 м ²	для части свыше 10000 м ²	до 10000 м ²	для части свыше 10000 м ²
город Баку, а также его поселки и села	10	20	0,6	1,2
города Гянджа, Сумгаит, Хырдалан и поселки и села Абшеронского района	8	16	0,5	1,0
Другие города и районные центры	4	8	0,3	0,6
Города районного подчинения, поселки и села	2	4	0,1	0,2

Налоговые льготы земельного налога

Налогом не облагаются земли:

- населенных пунктов, находящиеся в общем пользовании;
- находящиеся в собственности или пользовании органов государственной власти, бюджетных организаций, органов местного самоуправления, Центрального банка Азербайджанской Республики и его структур, юридических лиц публичного права, созданных от имени государства (за исключением земель, используемых для целей предпринимательской деятельности), а также Государственного нефтяного фонда Азербайджанской Республики;
- не сданные в пользование физических и юридических лиц земли государственного, лесного и водного фондов, земли, находящиеся под принадлежащим Азербайджанской Республике сектором Каспийского моря (озера);
- государственных пограничных полос и оборонного назначения.

Сумма земельного налога за земли, находящиеся в собственности лиц, указанных в статье 102.2 Налогового Кодекса, уменьшается на 10 манатов.

Являющиеся резидентами созданных в соответствии с постановлением соответствующего органа исполнительной власти промышленных, либо технологических парков юридические лица и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, освобождены от уплаты налога на землю, используемую в промышленных, либо технологических парках, в течение 10 лет с отчетного года регистрации в промышленных, либо технологических парках в соответствии с законодательством.

Управляющая организация или оператор промышленных, либо технологических парков, созданных в соответствии с постановлением соответствующего органа исполнительной власти, освобождены от уплаты налога на землю, используемую на территории промышленных, либо технологических парков.

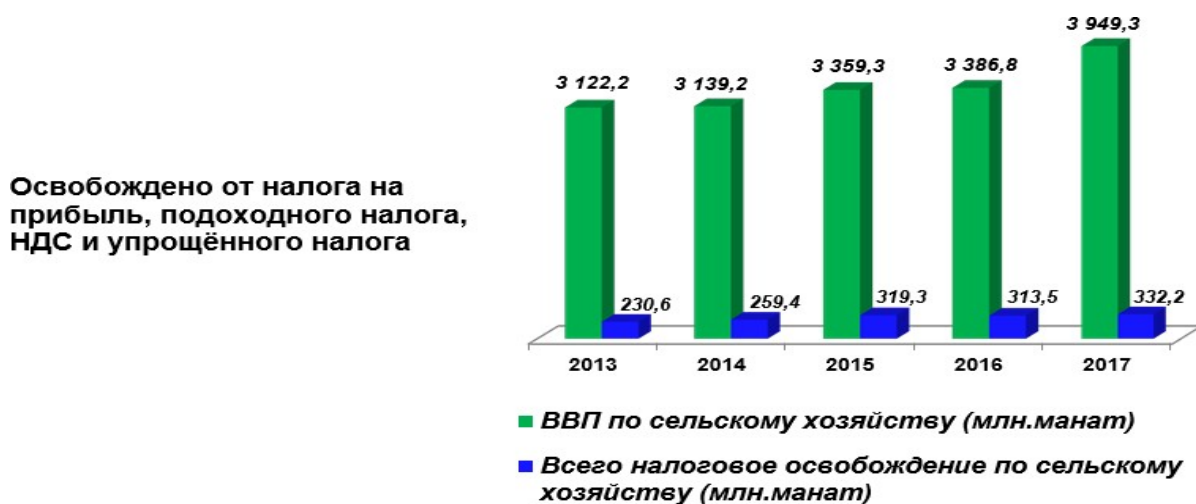
Юридическое лицо и частный предприниматель, получившие документ о поощрении инвестиций, освобождаются от уплаты земельного налога за соответствующие земли, находящиеся в их собственности или пользовании, в течение 7 лет с момента получения этого документа.

Кластерные компании МСП освобождаются от уплаты земельного налога за земли, находящиеся в их собственности или пользовании, в течение 7 лет с даты внесения в Реестр кластерных компаний МСП.

Орган (структура), установленный соответствующим органом исполнительной власти, в рамках мер по резолюции и оздоровлению банков, утративших платежеспособность, за землю, приобретенную взамен проблемных активов (долгов), полученных по решению органа (структуры), установленного соответствующим органом исполнительной власти, и находящееся в его собственности (на балансе), список которой согласован с органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти, с 1 января 2019 года освобождается от уплаты налога на землю.

Диаграмма 10.1

Налоговые освобождения сельскохозяйственного сектора (сумма в тыс.манат)



Правила исчисления и уплаты земельного налога

Земельный налог устанавливается на основании документов, подтверждающих права собственности на землю и пользования ею. За земли, на которых находятся строения и сооружения, а также за участки, необходимые для санитарной охраны объектов, удерживается земельный налог.

Предприятия исчисляют земельный налог ежегодно на основании размера земельного участка и ставок земельного налога и не позднее 15 мая представляют расчеты в налоговый орган.

Соответствующие органы исчисляют земельный налог для физических лиц ежегодно до 1 июля и не позднее 1 августа доставляют им платежные извещения.

За земельные участки, остающиеся под строениями, находящимися в собственности или пользовании нескольких юридических или физических лиц в отдельности либо отведенные для их обслуживания, налог исчисляется пропорционально принадлежащим им участкам строений.

Земельный налог уплачивается равными суммами не позднее 15 августа и 15 ноября. В случае неуплаты земельного налога прежним владельцем земли он подлежит уплате владельцем этой земли на даты оплаты, установленные настоящей статьей.

Земельный налог с предприятий и с физических лиц в случае, предусмотренном статьей Налогового Кодекса, уплачивается в государственный бюджет, а земельный налог с физических лиц в иных случаях — в местный бюджет (муниципальный бюджет).

Сумма земельного налога, исчисленного на землю, используемую физическими лицами в целях предпринимательской деятельности, а также землю, принадлежащую юридическим лицам, относится к отчислениям из дохода, не ограниченного статьей 119 Налогового Кодекса.

10.7. Дорожный налог

Плательщики дорожного налога

Плательщиками дорожного налога являются нерезиденты, которые являются владельцами автотранспортных средств, въезжающих на территорию Азербайджанской Республики и использующих ее для перевозки пассажиров и грузов, а также лица, которые занимаются производством или импортом автомобильного бензина, дизельного топлива и жидкого газа на территории Азербайджанской Республики.

Объект налогообложения дорожного налога

Объектом налогообложения дорожного налога являются автотранспортные средства иностранных государств, подлежащие обложению дорожным налогом при въезде на территорию Азербайджанской Республики и выезде с территории Азербайджанской Республики, а также автомобильный бензин, дизельное топливо и жидкий газ, которые производятся на территории Азербайджанской Республики и направляются на внутреннее потребление (оптовую продажу) и импортируются на территорию Азербайджанской Республики.

Ставки дорожного налога

Дорожный налог исчисляется на автотранспортные средства иностранных государств, въезжающие на территорию Азербайджанской Республики и выезжающие с территории Азербайджанской Республики, в зависимости от видов, объема двигателя и срока пребывания на территории Азербайджанской Республики автотранспортных средств, количества посадочных мест, количества осей и общего веса автотранспортного средства вместе с грузом, пробега на территории Азербайджанской Республики, перевозки опасных грузов, а также на автомобильный бензин, дизельное топливо и жидкий газ, которые производятся и направляются на внутреннее потребление (оптовую продажу) и импортируются на территорию Азербайджанской Республики, по следующим ставкам:

- со средств автомобильного транспорта иностранных государств, которые привлекаются к уплате дорожного налога при въезде на территорию Азербайджанской Республики и выезде с территории Азербайджанской Республики в случаях, соответствующих статье 211.1.1 Налогового Кодекса:

- для легковых автомобилей в зависимости от объема двигателя и срока пребывания на территории Азербайджанской Республики:

Таблица 10.10

Срок пребывания на территории страны	При объеме двигателя до 2000 кубических сантиметров	При объеме двигателя от 2000 до 4000 кубических сантиметров	При объеме двигателя свыше 4000 кубических сантиметров
до 1 месяца	15 долларов США	20 долларов США	40 долларов США
до 3 месяцев	30 долларов США	40 долларов США	60 долларов США
до 1 года	40 долларов США	80 долларов США	120 долларов США
свыше 1 года	40 долларов США + 0,5 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года	80 долларов США + 0,6 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года	120 долларов США + 1,2 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года

- для автобусов в зависимости от количества посадочных мест и срока пребывания на территории Азербайджанской Республики:

Таблица 10.11

Срок пребывания на территории страны	С количеством посадочных мест до 12	С количеством посадочных мест от 13 до 30	С количеством посадочных мест 31 и более
за 1 день	15 долларов США	20 долларов США	25 долларов США
до 1 недели	30 долларов США	40 долларов США	50 долларов США
до 1 месяца	100 долларов США	140 долларов США	175 долларов США
до 3 месяцев	300 долларов США	400 долларов США	500 долларов США
до 1 года	1050 долларов США	1400 долларов США	1750 долларов США
свыше 1 года	1050 долларов США + 12 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года	1400 долларов США + 15 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года	1750 долларов США + 20 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года

- за грузовые автомашины, прицепные и полуприцепные транспортные средства в зависимости от количества осей и срока пребывания на территории Азербайджанской Республики:

Таблица 10.12

Срок пребывания на территории страны	С количеством осей до 4 (четыре)	С количеством осей 4 (четыре) и более
за 1 день	20 долларов США	30 долларов США
до 2 недель	40 долларов США	80 долларов США
до 1 месяца	140 долларов США	280 долларов США
до 3 месяцев	400 долларов США	800 долларов США
до 1 года	1400 долларов США	2800 долларов США
свыше 1 года	1400 долларов США + 15 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года	2800 долларов США + 30 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года

Итоговая сумма дорожного налога для автотранспортных средств иностранных государств, въезжающих на территорию Азербайджанской Республики и пребывающих на территории страны свыше срока, указанного в декларации, подлежащая уплате в зависимости от излишнего времени пребывания на территории страны при выезде с территории Азербайджанской Республики, исчисляется посредством вычета из суммы дорожного налога, исчисленного в соответствии со статьями 211.1.1.1, 211.1.1.2 и 211.1.1.3 Налогового Кодекса, суммы дорожного налога, исчисленного при въезде на территорию страны.

В случаях, когда предусмотрены освобождения от уплаты дорожного налога для автотранспортных средств иностранных государств, въезжающих на территорию Азербайджанской

Республики с «Разрешительными» бланками, обмен которых произведен в рамках квот согласно действующим межправительственным соглашениям между Азербайджанской Республикой и иностранными государствами о международных автомобильных сообщениях, после 30 дней с момента въезда в зависимости от излишнего пребывания в стране они привлекаются к уплате дорожного налога в соответствии со статьями 211.1.1.2 и 211.1.1.3 Налогового Кодекса.

Дорожный налог на автомобильный бензин, дизельное топливо и жидкий газ, которые производятся на территории Азербайджанской Республики и направляются на внутреннее потребление (оптовую продажу), рассчитывается с добавлением 0,02 маната к оптовой стоимости каждого литра (включая НДС и акциз). Дорожный налог за импортируемые автомобильный бензин, дизельное топливо и жидкий газ рассчитывается с добавлением 0,02 маната к таможенной стоимости (включая НДС и акциз), установленной в соответствии с Таможенным кодексом, но не менее их оптовой рыночной цены за каждый литр.

Сумма налога, указанная в статье 211.1.1.3 Налогового Кодекса за перевозку грузов большегрузными автотранспортными средствами, повышается за каждый километр пробега на территории Азербайджанской Республики в следующих размерах:

Если общий вес автотранспортных средств вместе с грузом составляет:

- от 38 до 41 тонны — 0,15 доллара США;
- от 41 до 51 тонны — 0,30 доллара США;
- от 51 до 61 тонны — 0,45 доллара США;
- от 61 до 71 тонны — 0,60 доллара США;
- от 71 до 81 тонны — 0,75 доллара США;
- более 81 тонны — 1,8 доллара США

За перевозку опасных грузов сумма налога, указанная в статье 211.1.1.3 Налогового Кодекса, увеличивается в размере:

Таблица 10.13

Срок пребывания на территории страны	С количеством осей до 4			С количеством осей 4 и более		
	за малоопасные грузы	за опасные грузы	за особо опасные грузы	за малоопасные грузы	за опасные грузы	за особо опасные грузы
за 1 день	20 долларов США	40 долларов США	80 долларов США	30 долларов США	60 долларов США	120 долларов США
до 2 недель	40 долларов США	80 долларов США	160 долларов США	80 долларов США	160 долларов США	320 долларов США
до 1 месяца	140 долларов США	280 долларов США	560 долларов США	280 долларов США	560 долларов США	1120 долларов США
до 3 месяцев	400 долларов США	800 долларов США	1600 долларов США	800 долларов США	1600 долларов США	3200 долларов США
до 1 года	1400 долларов США	2800 долларов США	5600 долларов США	2800 долларов США	5600 долларов США	11200 долларов США
свыше 1 года	1400 долларов США +15 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года	2800 долларов США +30 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года	5600 долларов США + 60 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года	2800 долларов США +30 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года	5600 долларов США +60 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года	11200 долларов США +120 долларов США за каждый день пребывания свыше 1 года

Контроль за дорожным налогом, исчисленным на автомобильный бензин, дизельное топливо и жидкий газ, которые производятся на территории Азербайджанской Республики и направляются на внутреннее потребление (оптовую продажу), осуществляется государственными налоговыми органами, а надзор за исчислением и уплатой дорожного налога на импортируемые на территорию Азербайджанской Республики автомобильный бензин, дизельное топливо и жидкий газ — таможенными органами.

Удержание дорожного налога

Налог за автотранспортные средства иностранных государств, установленный статьей 211.1 Налогового Кодекса, удерживается таможенными органами при въезде указанных автотранспортных средств на таможенную территорию Азербайджанской Республики и в случаях привлечения к уплате дорожного налога при выезде с территории Азербайджанской Республики в соответствии со статьей 211.1.1 Налогового Кодекса, и в течение одного банковского дня перечисляется ими в государственный бюджет.

Лица, занимающиеся производством автомобильного бензина, дизельного топлива и жидкого газа на территории Азербайджанской Республики, исчисляют дорожный налог ежемесячно, и не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным месяцем, уплачивают налог в государственный бюджет с представлением налоговому органу декларации по дорожному налогу в форме, установленной соответствующим органом исполнительной власти.

Информация о вновь зарегистрированных и снятых с регистрации автотранспортных средствах, ежеквартально не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом, представляется соответствующим органом исполнительной власти, проводящим государственную регистрацию автотранспортных средств, в соответствующий орган исполнительной власти по форме, определяемой соответствующим органом исполнительной власти.

Грузовые автомобили, прицепные и полуприцепные автотранспортные средства иностранных государств освобождаются от дорожного налога на 3-летний срок с 1 июня 2016 года в порядке, установленном соответствующим органом исполнительной власти, в следующих случаях:

- если грузы, транспортируемые по железной дороге, перевозятся в другое государство через ближайший таможенный погранично-пропускной пункт путем погрузки в грузовые автомобили, прицепные и полуприцепные автотранспортные средства иностранных государств на установленной соответствующим органом исполнительной власти конечной железнодорожной станции на территории Азербайджанской Республики;
- если грузы перевозятся грузовыми автомобилями, прицепными и полуприцепными автотранспортными средствами иностранных государств с территории другого государства на установленную соответствующим органом исполнительной власти начальную железнодорожную станцию на территории Азербайджанской Республики через ближайший таможенный погранично-пропускной пункт.

Промысловый налог

Понятие о промысловом налоге

За добычу полезных ископаемых на территории Азербайджанской Республики, в том числе в принадлежащем Азербайджанской Республике секторе Каспийского моря (озера), взимается промысловый налог.

Плательщики промыслового налога

Плательщиками промыслового налога являются физические лица и предприятия, добывающие полезные ископаемые из недр на территории Азербайджанской Республики (включая сектор Каспийского моря (озера), принадлежащий Азербайджанской Республике).

Объект налогообложения промыслового налога

Объектом налогообложения являются полезные ископаемые, которые добываются из недр на территории Азербайджанской Республики, включая принадлежащий Азербайджанской Республике сектор Каспийского моря (озера).

Ставки промыслового налога

Промысловый налог устанавливается в зависимости от видов добываемых из недр полезных ископаемых, с применением к оптовой цене на них, в следующем порядке:

Таблица 10.14

Наименования полезных ископаемых, облагаемых промысловым налогом	Ставки промыслового налога (в процентах)
Сырая нефть	26
Природный газ	20
Рудные полезные ископаемые: металлы всех видов	3

Промысловый налог исчисляется за каждый кубометр в зависимости от следующих видов добываемых из недр полезных ископаемых по следующим ставкам:

Таблица 10.15

Наименования полезных ископаемых, облагаемых промысловым налогом	Ставки промыслового налога (в манатах)
<i>Нерудные полезные ископаемые:</i>	
цеолит	1,0
барит	1,0
пиленный камень	2,0
щебневое сырье	1,0
глины для производства легких наполнителей (керамзит, аглопорит)	1,0
бентонитовые глины	1,0
кирпично-черепичные глины	1,0
вулканический пепел и пемза	1,0
кварцевый песок	1,0
строительный песок	1,0
сырье для цемента (известняк, мергель, глина, вулканический пепел)	1,0
облицовочные камни (мрамор, габбро, туфы, травертин, мраморный известняк)	1,0
драгоценные и полудрагоценные камни для украшений	6,0
соль	6,0
йодобромистые воды	0,04
минеральные воды	10,0

Порядок исчисления промыслового налога, сроки его уплаты и подача декларации

Промысловый налог рассчитывается путем применения соответствующих налоговых ставок по полезным ископаемым, установленных статьей 216.1 Налогового Кодекса, к оптовым ценам полезных ископаемых, добытых из недр, налоговых ставок по полезным ископаемым, установленных статьей 216.2 Налогового Кодекса, за каждый кубический метр полезных ископаемых, добытых из недр.

Сумма промыслового налога за отчетный период подлежит уплате не позднее 20 числа месяца, следующего за месяцем добычи полезных ископаемых.

Плательщиками промыслового налога ежемесячно не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным, представляется декларация по промысловому налогу налоговому органу, а по налогу, подлежащему внесению в местные бюджеты, — в муниципалитеты.

Сумма налога, исчисленная в порядке, предусмотренном настоящей статьей, относится на вычеты из дохода, не ограничиваемые статьей 119 Налогового Кодекса.

Промысловый налог (за исключением промыслового налога по строительным материалам местного значения) подлежит внесению в государственный бюджет. Промысловый налог по строительным материалам местного значения уплачивается в местный (муниципальный) бюджет.

К строительным материалам местного значения относятся кирпично-черепичные глины, строительный песок, щебневое сырье.

При исчислении промыслового налога в соответствии со статьей 217.1 Налогового Кодекса применительно к добыче сырой нефти и газа количество нефти и газа, перекачиваемых обратно в скважины в связи с технологическим процессом, подлежит вычету из добытого количества нефти и газа на основании нормативов, установленных соответствующим органом исполнительной власти.

Упрощенный налог

Плательщики упрощенного налога

Правом стать плательщиком упрощенного налога обладают следующие лица:

- лица, которые не зарегистрированы в целях НДС с учетом положений главы XI Налогового Кодекса и у которых объем налогооблагаемых операций в течение любого месяца (месяцев) последовательного 12-месячного периода составляет 200000 и менее манатов;

- лица, занимающиеся деятельностью по общественному питанию, у которых объем налогооблагаемых операций в течение любого месяца (месяцев) последовательного 12-месячного периода превышает 200000 манатов.

Налогоплательщик, который обладает правом стать плательщиком упрощенного налога (за исключением налогоплательщиков, которые предусмотрены статьей 218.4 Налогового Кодекса), не позднее 20 апреля каждого года представляет соответствующую декларацию или письменное извещение о том, что он не воспользуется правом, отмеченным в статье 218.1 Налогового Кодекса, в налоговый орган, в котором они состоят на учете. Если Налоговым Кодексом не предусмотрено иное, налогоплательщик не вправе изменить выбранный метод до конца календарного года. Если налогоплательщик не представит декларацию или письменное извещение в отмеченный срок, налоговый орган применяет метод, выбранный налогоплательщиком в предыдущем налоговом году. Налогоплательщик, приступивший к новой деятельности в течение года, применяет метод, отмеченный им в заявлении о постановке на налоговый учет.

Независимо от положений статьи 218.1 Налогового Кодекса, плательщиками упрощенного налога являются следующие лица:

- с учетом положений статьи 156 Налогового Кодекса, лица, осуществляющие перевозку пассажиров и грузов (в том числе посредством такси) на территории Азербайджанской Республики автотранспортными средствами, находящимися в их собственности или пользовании (за исключением международных перевозок грузов и пассажиров), либо осуществляющие такие перевозки посредством других лиц на основании договора;

- лица, которые являются операторами и продавцами азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми;

- физические лица, осуществляющие представление находящихся в их собственности жилых и нежилых помещений;

- физические лица, занимающиеся видами деятельности, предусмотренными в статье 220.10 Налогового Кодекса, в частном порядке, за исключением физических лиц, привлекающих работников во время деятельности;

- лица, осуществляющие предоставление земельных участков, находящихся в их собственности.

Нижеследующие лица не обладают правом стать плательщиком упрощенного налога:

- лица, производящие подакцизные и подлежащие обязательной маркировке товары;

- кредитные организации, профессиональные участники страхового рынка, инвестиционные фонды и управляющие этих фондов, лицензируемые лица на рынке ценных бумаг, ломбарды;

- положения статей 218.5.2 и 218.5.10 Налогового Кодекса не распространяются на страховых агентов, оказывающих услуги по договорам обязательного страхования;

- негосударственные пенсионные фонды;

- лица, получающие доход от сдачи имущества в аренду и от роялти;
- субъекты естественной монополии, установленные соответствующим органом исполнительной власти;
- лица, у которых на начало года остаточная стоимость основных средств, находящихся в их собственности, превышает 1000000 манатов (за исключением лиц, указанных в статьях и 218.4 Налогового Кодекса);
- юридические лица публичного права.
- лица, осуществляющие производственную деятельность, с числом работников более 10 человек;
- лица, предоставляющие товары в порядке оптовой торговли;
- лица, оказывающие услуги, отличные от услуг, оказываемых лицам (населению), не состоящим на учете в налоговом органе в качестве налогоплательщика (за исключением оказания услуг лицами, предусмотренными статьями 218.4.1 и 220.10 Налогового Кодекса);
- лица, осуществляющие продажу золота, ювелирных изделий из него и других предметов домашнего обихода, а также алмаза (обработанного, отсортированного, обрамленного и закрепленного, и необработанного, неотсортированного, необрамленного и незакрепленного алмаза);
- лица, осуществляющие продажу кожаных и меховых изделий;
- лица, занимающиеся видом деятельности, требующим лицензии, исключая лиц, оказывающих услуги по договорам обязательного страхования.

В указанных ниже случаях сохраняется право на применение метода упрощенного налога:

- независимо от положений статьи 218.5.9 Налогового Кодекса, за квартал объем операций, подлежащих оформлению электронной накладной-фактурой, не превышает 30 процентов объема общих торговых операций (за исключением внепродажных доходов), если налогоплательщик, осуществляющий представление товаров в порядке розничной продажи, одновременно осуществляет продажу товаров в порядке оптовой продажи;
- независимо от положений статьи 218.5.10 Налогового Кодекса, за квартал объем операций, подлежащих оформлению электронной накладной-фактурой, не превышает 30 процентов объема общих операций по оказанию услуг (за исключением внепродажных доходов), если кроме услуг, оказываемых лицам (населению), не состоящим на учете в налоговом органе в качестве налогоплательщика, лица наряду с оказанием услуг населению осуществляют оказание услуг и юридическим лицам и физическим лицам, состоящим на учете в налоговом органе в качестве налогоплательщика.

Освобождения и льготы

От налога освобождаются:

- объем производства от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной самими производителями сельскохозяйственной продукции (в том числе промышленным способом) - с 1 января 2014 года в течение 10 лет;
- доход от списания налоговой задолженности в государственный бюджет в случаях, установленных законом;
- стимулирование экспорта за счет средств государственного бюджета в порядке, установленном органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти;
- дивиденды, выплачиваемые лицам, являющимся учредителем (пайщиком) или акционерами не зарегистрированного для целей НДС предприятия-резидента, ведущего учет доходов и расходов в соответствии с Налоговым Кодексом, объем операций которого в любой месяц (месяцы) 12-месячного периода последовательно составил до 200000 манатов;
- следующие случаи представления по представлению находящихся в собственности жилых и нежилых помещений, а также земельных участков:
 - представление физическими лицами жилых помещений, в которых они зарегистрированы по месту жительства не менее 3 календарных лет;

- случаи, предусмотренные статьями 102.1.3.2, 102.1.18, 106.1.16, 144.1.1 и 144.1.2 Налогового Кодекса;
- часть жилых помещений до 30 кв. метров от находящихся в частной собственности физических лиц.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет плательщиками упрощенного налога, занимающимися торговой деятельностью и (или) деятельностью по общественному питанию для осуществления розничной продажи товаров, уменьшается с 1 января 2019 года на 3-летний срок в объеме 25 процентов налога, установленного в соответствии с удельным весом в общем производстве безналичных платежей через POS-терминал, установленный Законом Азербайджанской Республики «О защите прав потребителей».

При определении права на получение данной льготы сумма оплат, произведенных лицами, состоящими на учете в налоговом органе, через POS-терминалы не учитывается

Объект налогообложения

Объектом налогообложения является объем валовой выручки, полученной за товары (работы, услуги) и имущество, предоставленные налогоплательщиком (за исключением налогоплательщиков, предусмотренных статьей 218.4 Налогового Кодекса), а также внереализационных доходов (за исключением доходов, с которых у источника выплаты был удержан налог) в течение отчетного периода.

Автотранспортные средства, находящиеся в собственности или использовании налогоплательщиков, предусмотренных статьей 218.4.1 Налогового Кодекса, являются объектом налогообложения.

Для оператора азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми, объектом упрощенного налогообложения являются денежные средства, принятые от участников соревнования, а для продавца азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми, - комиссионные, врученные ему оператором.

Юридическое лицо, уплачивающее упрощенный налог, не является плательщиком НДС, налога на прибыль, а физическое лицо (включая физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность без создания юридического лица) — плательщиком подоходного налога и НДС.

Ставка упрощенного налога

Упрощенный налог (за исключением налогоплательщиков, занимающихся деятельностью, предусмотренной статьей 218.4 Налогового Кодекса, и налогоплательщиков, указанных в статье 218.1.2) подсчитывается с суммы средств (общего объема производства), полученной от предоставления товаров, выполнения работ, оказания услуг плательщиками этого налога, и внереализационных доходов по 2-процентной ставке.

Лица, указанные в статье 218.1.2 Налогового Кодекса, исчисляют упрощенный налог по объектам налогообложения, установленным статьей 219.1 Налогового Кодекса (за исключением реализационного оборота товаров, цены на которые регулируются соответствующим органом исполнительной власти), по 8-процентной ставке:

Упрощенный налог для налогоплательщиков, осуществляющих пассажирские и грузовые перевозки средствами автомобильного транспорта, определяется следующим образом:

Таблица 10.16

Вид перевозки	Единица измерения, к которому применяется упрощенный налог	Месячная сумма упрощенного налога (в манатах)
Перевозка пассажиров (за исключением такси), по количеству сидячих мест:	за 1 сидячее место	1,8
Перевозка пассажиров на такси	за 1 транспортное средство	9,0
Перевозка грузов	за грузоподъемность (за каждую тонну)	1,0

Упрощенный налог для налогоплательщиков, осуществляющих пассажирские и грузовые перевозки, в зависимости от вида и территории осуществления грузовых и пассажирских перевозок, определяется с применением к сумме упрощенного налога, указанного в статье 220.5 Налогового Кодекса, следующих коэффициентов:

- в городе Баку (включая села и поселки) и между городом Баку и другими населенными пунктами страны - 2,0;
- Абшеронский район, в городах Сумгайыт, Гянджа и между этим районом и городами и другими населенными пунктами страны (за исключением указанных в статье 220.6.1 Налогового Кодекса) - 1,5;

В прочих городах и районах и между этими городами и районами и другими населенными пунктами (за исключением указанных в статье 220.6.1 и 220.6.2 Налогового Кодекса) - 1,0.

Число посадочных мест на средстве автомобильного транспорта (кроме такси) или грузоподъемность определяются по регистрационному свидетельству средства автомобильного транспорта.

В случае если в регистрационном свидетельстве средства автомобильного транспорта не указано число посадочных мест на средстве автомобильного транспорта (кроме такси) или грузоподъемность, данные показатели устанавливаются на основании справок, выданных соответствующим органом исполнительной власти, налоговым органам. В случае невозможности установления числа посадочных мест на основании регистрационного свидетельства средства автомобильного транспорта либо справок, выданных соответствующим органом исполнительной власти, сумма упрощенного налога устанавливается по фактическому числу мест.

Для лиц, указанных в статье 218.4.3 Налогового Кодекса, в размере 15 манатов за каждый квадратный метр объекта налогообложения, указанного в статье 219.3-1 Налогового Кодекса.

Упрощенный налог для лиц, указанных в статье 218.4.5 Налогового Кодекса, исчисляется в порядке, установленном настоящей статьей, в размере 0,5 маната за каждый квадратный метр земельных участков, предусмотренных в статье 206.3 Налогового Кодекса. При исчислении упрощенного налога за земли сельскохозяйственного назначения, зональные коэффициенты по территории, на которой расположен земельный участок, установленный настоящей статьей, не применяются.

Для лиц, указанных в статье 218.4.5 Налогового Кодекса, упрощенный налог по землям сельскохозяйственного назначения исчисляется в 2-кратном размере земельного налога, начисленного в соответствии со статьей 206.1-1 Налогового Кодекса.

Если здание и земельный участок располагаются в городе Баку, а также в его поселках и селах, к установленной настоящей статьей сумме упрощенного налога, в зависимости от зон, установленных соответствующим органом исполнительной власти, применяются следующие коэффициенты:

Таблица 10.17

Зоны	Коэффициент по территории фактического осуществления деятельности по строительству зданий (фактического расположения здания)
1	4,0
2	3,0
3, 4	2,2
5, 6	1,8
7, 8, 9	1,5
10, 11, 12	1,2

- если располагается в городах Гянджа, Сумгаит и Хырдалан, то к установленной настоящей статьей сумме упрощенного налога — 1,5;

- если располагается в поселках и селах Абшеронского района (за исключением города Хырдалан), в городах Ширван, Мингячевир, Нахчыван, Лянкяран, Евлах, Шеки и Нафталан, то к установленной настоящей статьей сумме упрощенного налога — 1,2;

- если располагается в других районах (городах) и поселках (селах), то к установленной настоящей статьей сумме упрощенного налога — 0,5.

- Упрощенный налог по предоставлению нежилых помещений зданий для лиц, указанных в статье 218.4.3 Налогового Кодекса, исчисляется путем применения коэффициента 1,5 к сумме, исчисленной по статье 220.8 Налогового Кодекса.

Упрощенный налог для лиц, предоставляющих земли промышленности, строительства, транспорта, связи, торгово-бытового обслуживания и другие земли специального назначения, исчисляется путем применения к сумме, исчисленной по второму абзацу статьи 220.8 Кодекса, в городе Баку, а также его поселках и селах коэффициента 1,5, в городах Гянджа, Сумгаит, Хырдалан коэффициента 1,3, поселках и селах Абшеронского района, в городах Ширван, Мингячевир, Нахчыван, Ленкорань, Шеки, Евлах и Нафталан коэффициента 1,2 и в других районах (городах) и поселках (селах) коэффициента 1,1.

Оператор азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми, исчисляет упрощенный налог по ставке 6 процентов от средств, принятых от участников игры, а продавец азартных игр, проводимых в связи со спортивными играми, — по ставке 4 процента от суммы комиссионных, врученных ему оператором.

Упрощенный налог для физических лиц, указанных в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, занимающихся видами деятельности, предусмотренными в настоящей статье, в частном порядке (без привлечения наемных работников), устанавливается в следующем порядке:

Таблица 10.18

Вид деятельности	Ежемесячная стабильная сумма по упрощенному налогу (в манатах)
Деятельность ведущего, музыканта, танцора, ашуга, клоуна на свадьбах, праздниках и других мероприятиях и другая схожая деятельность	20
Деятельность в сфере частных фото-, аудио-видео услуг (за исключением фотостудий)	15
Сапожник, башмачник	5
Ремонт часов, телевизоров, холодильников и других бытовых приборов	10
Домработник в частных жилых домах и квартирах, услуги по уходу за больными, престарелыми и детьми, няня, частный водитель, уборка в домашнем хозяйстве, садовник, повар, сторож и физические лица, оказывающие услуги клиентам на предприятиях общественного питания (официант)	10
Деятельность граверных мастерских	20
Лица, занимающиеся парикмахерской деятельностью в индивидуальном порядке	15
Лица, занимающиеся пошивом одежды в индивидуальном порядке	10

Сумма ежемесячного налога для физических лиц, занимающихся видами деятельности, предусмотренными в статье 220.10 Налогового Кодекса, устанавливается с применением следующих коэффициентов:

- в городе Баку (включая села и поселки) — 2,0;
- в городах Гянджа, Сумгаит и Хырдалан — 1,5;
- села и поселки Абшеронского района (за исключением города Хырдалан), в городах Ширван, Мингячевир, Нахчыван, Ленкорань, Евлах, Шеки и Нафталан — 1,0;
- в других районах (городах) и поселках (селах) — 0,5;

За снятие денежных средств с банковских счетов в наличном порядке юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями начисляется упрощенный налог по 1-процентной ставке.

Порядок подсчета упрощенного налога, срок его уплаты и подача декларации

Сумма упрощенного налога (за исключением налогоплательщиков, предусмотряемых статьей 218.4 Налогового Кодекса) за отчетный период подсчитывается путем применения налоговой ставки, установленной статьей 220 Налогового Кодекса, к объему валовой выручки за отчетный период.

Отчетным периодом для упрощенного налога является квартал.

Плательщики упрощенного налога не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным периодом, подают в налоговые органы декларацию о сумме налога, которая должна быть уплачена, и в этот же срок уплачивают налог в государственный бюджет.

В случае прекращения деятельности налогоплательщика, ликвидации юридического лица-налогоплательщика либо прекращении деятельности индивидуального предпринимателя, в налоговый орган должна быть представлена декларация не позднее срока, указанного в Налоговом Кодексе. При этом налоговый период охватывает период от начала срока, признаваемого отчетным периодом, до дня прекращения деятельности налогоплательщика, а также ликвидации юридического лица-налогоплательщика либо прекращения деятельности индивидуального предпринимателя.

Лица, указанные в статье 218.4.2 Налогового Кодекса, исчисляют упрощенный налог за отчетный квартал в порядке, установленном статьей 220.9 Налогового Кодекса, и не позднее 20 числа месяца, следующего за этим кварталом, подают в налоговые органы декларацию в установленной соответствующим органом исполнительной власти форме и уплачивают налог в государственный бюджет.

Упрощенный налог за пассажирские и грузовые перевозки средствами автомобильного транспорта исчисляется в следующем порядке:

Упрощенный налог за каждое автомобильное транспортное средство налогоплательщика, осуществляющего пассажирские и грузовые перевозки, исчисляется умножением применяемой единицы измерения упрощенного налога, указанного в статье 220.5 Налогового Кодекса, на месячную сумму упрощенного налога, указанного в этой статье, а также на коэффициенты, указанные в статье 220.6 Налогового Кодекса, и перечисляется в государственный бюджет.

Налогоплательщики, указанные в статье 218.4.1 Налогового Кодекса, уплачивают упрощенный налог, определяемый для территории фактического осуществления пассажирских и грузовых перевозок в соответствии со статьями 220.5 - 220.7 Налогового Кодекса, независимо от места прохождения регистрации средства автомобильного транспорта.

При осуществлении пассажирских и грузовых перевозок средствами автомобильного транспорта, используемыми на основе доверенности или договора аренды или иных вещных прав, ответственность за уплату упрощенного налога несут лица, управляющие транспортным средством на основе доверенности или договора аренды или иных вещных прав. Во всех иных случаях ответственность за уплату упрощенного налога несет владелец транспортного средства.

При осуществлении пассажирских и грузовых перевозок средствами автомобильного транспорта, находящимися на балансе юридического лица, самим юридическим лицом, упрощенный налог уплачивает это юридическое лицо.

Налогоплательщики, осуществляющие пассажирские и грузовые перевозки средствами автомобильного транспорта, не подают в налоговые органы декларацию по этой деятельности, если Налоговым Кодексом не предусмотрено иное.

Контроль над правильным исчислением и своевременным перечислением в государственный бюджет упрощенного налога налогоплательщиками, осуществляющими пассажирские и грузовые перевозки средствами автомобильного транспорта, осуществляется соответствующим органом исполнительной власти.

Лица, осуществляющие пассажирские и грузовые перевозки средствами автомобильного транспорта, обязаны до окончания календарного месяца получить в органе (структуре), определенном соответствующим органом исполнительной власти «Отличительный знак», являющимся бланком строгой отчетности, на каждое автомобильное транспортное средство на очередной месяц, квартал, полугодие или год по собственному желанию.

«Отличительный знак» выдается не позднее двух рабочих дней по заявлению налогоплательщика в форме, утвержденной соответствующим центральным органом исполнительной власти, осуществляющим транспортную политику.

К заявлению налогоплательщика на получение «Отличительного знака» прилагается банковский платежный документ, подтверждающий уплату упрощенного налога и взноса на обязательное государственное социальное страхование по этой деятельности. В банковском платежном документе четко указываются серия и номер государственного регистрационного знака средства автомобильного транспорта.

После выплаты в государственный бюджет полной суммы начисленного налога и взноса на обязательное государственное социальное страхование осуществляющими пассажирские и грузовые перевозки средствами автомобильного транспорта юридическими лицами и физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, им выдается «Отличительный знак». Налог и взнос на обязательное государственное социальное страхование, выплаченный лицами, осуществляющими пассажирские и грузовые перевозки средствами автомобильного транспорта, не возвращается им, независимо от того, осуществляли ли они деятельность в данный месяц, и не зачитывается налогами и взносами на обязательное государственное социальное страхование очередного месяца.

В случае смены владельца либо пользователя автотранспортного средства учитываются налоги и взнос на обязательное государственное социальное страхование, заранее выплаченные по данному транспортному средству за последующие месяцы прежним владельцем либо пользователем и переоформление «Отличительного знака», подтверждающего оплату налога и взноса на обязательное государственное социальное страхование, не требуется.

Формы «Отличительного знака» и «Специального отличительного знака», указанного в статье 221.4.9 Налогового Кодекса, определяются соответствующим центральным органом исполнительной власти, осуществляющим транспортную политику, и отражают в себе следующие сведения:

- полное наименование юридического лица-налогоплательщика либо фамилия, имя, отчество физического лица;
- ИНН налогоплательщика;
- срок действия знака;
- марка автотранспортного средства и знак его государственной регистрации;
- число посадочных мест средства автомобильного транспорта либо его грузоподъемность;
- территория осуществления перевозок;
- сумма оплаченного налога.

Средства автомобильного транспорта, используемые в перевозке работников и принадлежащих им грузов для обеспечения собственной производственной деятельности средствами автомобильного транспорта, находящимися в собственности налогоплательщиков, не облагаются упрощенным налогом и для этих транспортных средств приобретается «Специальный отличительный знак».

«Специальный отличительный знак» выдается соответствующим органом исполнительной власти в течение пяти рабочих дней после обращения налогоплательщиков, у которых в собственности имеются автотранспортные средства. Для получения «Специального отличительного знака» какая-либо плата не взимается.

Налогоплательщики, получившие «Специальный отличительный знак», при продаже или передаче в аренду средства автомобильного транспорта, а также при использовании для иных целей, не предусматриваемых настоящей статьей, не ранее чем за один рабочий день обязаны вернуть «Специальный отличительный знак» выдавшему его органу.

После прохождения в соответствующем порядке регистрации новыми средствами автомобильного транспорта, используемыми в перевозке рабочего персонала налогоплательщика и принадлежащих ему грузов, владельцы этих средств автомобильного транспорта в течение пяти дней представляют информацию об этом в соответствующий орган исполнительной власти по форме, утвержденной соответствующим центральным органом исполнительной власти.

«Отличительный знак» либо «Специальный отличительный знак» не приобретается для средств автомобильного транспорта специального назначения, снабженных специальными знаками и оборудованием (за исключением оказываемых им подобного рода услуг другими налогоплательщиками в рамках их предпринимательской деятельности), а также предусмотренных для официального пользования органами государственной власти, бюджетными организациями и органами местного самоуправления, Центральным Банком Азербайджанской Республики, иностранными подрядчиками и субподрядчиками, действующими в рамках соглашений о паевом распределении прибыли, главном экспортном трубопроводе и других соглашений подобного рода, государственными фондами, иностранными дипломатическими и консульскими представительствами, представительствами международных организаций, и владельцы подобных средств автомобильного транспорта представляют сведения о данных средствах автомобильного транспорта органу (структуре), определенному соответствующим органом исполнительной власти.

Соответствующий орган исполнительной власти до 10-го числа очередного месяца представляет органу (структуре), определенному соответствующим органом исполнительной власти сведения о знаках, выданных в течение предыдущего месяца.

Лица, указанные в статье 218.4 Налогового Кодекса, учет полученных доходов и расходов по другим видам деятельности ведут в отдельности по каждому виду деятельности. Прибыль (убыток) этих лиц по этим видам деятельности не относится к полученной прибыли (убытку) от другого вида деятельности.

Получатели дохода от сдачи имущества в аренду и от роялти, занимающиеся иными видами деятельности, помимо указанной, с учетом положений статей 218.1 и 218.2 Налогового Кодекса, вправе применить упрощенный налог к доходам, полученным от прочей деятельности. При этом учет доходов и расходов от сдачи имущества в аренду, роялти и иных видов деятельности ведется отдельно по каждому виду деятельности. Если страховые агенты, оказывающие услуги по договорам обязательного страхования, наряду с данным видом деятельности, занимаются и другими видами деятельности, то они имеют право применять упрощенный налог на общий объем производства по этим договорам.

Упрощенный налог по видам деятельности, предусмотренным в статье 220.10 Налогового Кодекса, исчисляется в следующем порядке:

Физические лица, указанные в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, исчисляют упрощенный налог путем умножения стабильной суммы налога, указанного в статье 220.10 Налогового Кодекса, на коэффициенты, указанные в статье 220.11 Налогового Кодекса, и уплачивают в государственный бюджет.

Физические лица, указанные в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, независимо от места регистрации, уплачивают упрощенный налог, установленный в соответствии со статьями 220.10 и 220.11 Налогового Кодекса, по территории, на которой фактически осуществляется эта деятельность. Если физическое лицо в течение одного и того же периода осуществит деятельность на территориях, в которых применяются различные коэффициенты, предусмотренные в статье 220.11 Налогового Кодекса, то в этом случае уплачивается стабильная сумма налога, установленная по территории, на которой применяется самый высокий коэффициент.

Если в Налоговом Кодексе не предусмотрено иное, то физические лица, указанные в статье , представляют в налоговый орган декларацию за эту деятельность.

Контроль за достоверным исчислением и своевременной уплатой в государственный бюджет упрощенного налога физическими лицами, указанными в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, осуществляет соответствующий орган исполнительной власти.

Физические лица, указанные в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, до начала осуществления деятельности, предусмотренной в статье 220.10 Налогового Кодекса, обязаны в добровольном порядке получить у соответствующего органа исполнительной власти «Квитанцию об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взносу на обязательное государственное социальное страхование» для следующего месяца, квартала, полугодия или года. «Квитанция об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное

социальное страхование» выдается не позднее двух рабочих дней при письменном обращении налогоплательщика, а при обращении в электронном порядке выдается в режиме реального времени.

При письменном обращении физических лиц, указанных в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, за получением «Квитанции об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование», они прилагают к обращению документ, подтверждающий уплату упрощенного налога и взноса на обязательное государственное социальное страхование, а при обращении в электронном порядке производят оплату в электронном порядке во время подачи обращения. В документе об уплате должен быть указан ИНН налогоплательщика. «Квитанция об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование» выдается физическим лицам, указанным в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, после полной уплаты ими в государственный бюджет начисленного налога и взноса на обязательное государственное социальное страхование. Форма «Квитанции об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование» устанавливается соответствующим органом исполнительной власти и отражает в себе следующие данные:

- имя, фамилия, отчество физического лица, являющегося налогоплательщиком;
- ИНН налогоплательщика;
- срок действия квитанции;
- территория, на которой осуществляется деятельность;
- сумма уплаченного налога;

221.8.6.6. наименование деятельности.

«Квитанция об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование» хранится у налогоплательщика. Налог, уплаченный физическими лицами, занимающимися деятельностью, указанной в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, независимо от осуществления или неосуществления ими деятельности в течение срока действия «Квитанции об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование» не возвращается и не возмещается налогами и взносом на обязательное государственное социальное страхование следующих периодов (месяц, квартал, полугодие и год).

Доходы, полученные физическими лицами, занимающимися деятельностью, указанной в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, за услуги, оказанные по этой деятельности за пределами Азербайджанской Республики, привлекаются к соответствующим налогам в общем порядке, установленном Налоговым Кодексом.

При занятии физическими лицами, указанными в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, несколькими из видов деятельности, установленных в статье 220.10 Налогового Кодекса, они получают «Квитанцию об уплате стабильного налога» в отдельности по каждому виду деятельности.

Выполнение налоговых обязательств в упрощенном порядке физическими лицами, указанными в статье 218.4.4 Налогового Кодекса, путем получения «Квитанции об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взноса на обязательное государственное социальное страхование» не освобождает этих лиц от обязательства представления покупателю во время наличных денежных расчетов соответствующей квитанции и других бланков строгой отчетности, предусмотренных в статье 16.1.9 Налогового Кодекса.

ГЛАВА XI. АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И ОЦЕНКА ЕЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Нововведения в налоговой системе как направление налоговой политики Азербайджана

На территории Азербайджана взимаются налоги и государственная пошлина, которые образуют налоговую систему Азербайджанской Республики. Закон не предусматривает чётких границ между названными видами платежей, так как всем им присущи черты обязательности, индивидуальности и безвозмездности, что позволило законодателю все перечисленные платежи практиковать как налоги.

В законодательстве реализован принцип единства налоговой политики государства, проявляющийся в установлении закрытого перечня налогов, действующих на всей территории Азербайджанской Республики. В то же время выделены два уровня налоговой системы: государственный и местный (муниципальный). Важно отметить, что отношение налогов к тому или иному уровню осуществляется в зависимости от компетенции органов законодательной власти в применении налогового законодательства. На практике это означает, что независимо от распределения налогов по уровням бюджетной системы принимать решение по отдельным вопросам взимания налогов (определение конкретных размеров ставок, расширение перечня налоговых льгот и т.д.) соответствующие органы власти могут лишь в пределах своей компетенции. Например, ставки местных налогов (муниципальных налогов) устанавливаются в пределах, закреплённых в налоговом законодательстве. Муниципалитеты в соответствии с налоговым законодательством могут принимать решения об освобождении на своих территориях полностью или частично отдельных категорий налогоплательщиков от местных налогов, о снижении налоговой ставки. Следовательно, уровни налоговой системы не совпадают с уровнем бюджетной системы: если доходы государственного бюджета в части налоговых поступлений формируются только за счёт государственных налогов и государственных пошлин, то в местные бюджеты местные органы вымогают в себя соответствующую часть государственных налогов.

Налоги устанавливаются законодательными актами Азербайджанской Республики и взимаются на всей её территории. Ставки государственных налогов устанавливаются Милли Меджлисом Азербайджанской Республики. При этом ставки налогов на отдельные виды природных ресурсов, акцизов на отдельные виды минерального сырья и таможенных пошлин устанавливаются Кабинетом Министров Азербайджанской Республики. Льготы по государственным налогам могут устанавливаться в соответствии Налогового Кодекса Азербайджанской Республики. Однако органы законодательной власти Азербайджанской Республики и органы местного самоуправления могут вводить дополнительные льготы в пределах сумм налогов, зачисляемых в их бюджеты. Обоснование права на налоговую льготу взимается с налогоплательщика.

Местные налоги устанавливаются законодательными актами Азербайджанской Республики и органов местного самоуправления и действуют на территории соответствующих городов, районов в городах и сельской местности или иного административно - территориального образования.

Часть налогов, относящихся в соответствии с классификацией к местным, является обязательной к применению на всей территории Азербайджанской Республики (земельный налог с физических лиц, налог на имущество физических лиц, часть промыслового налога, налог на прибыль предприятий местного значения); другая часть налогов вводится по решению органов местного самоуправления (сборы и т. д.).

Налоги могут быть классифицированы не только по уровню компетенции органов власти, но и по признаку перекладываемости прямые и косвенные; по источнику уплаты – налоги, относимые на увеличение цены товара (работы, услуги), на финансовые результаты или чистую прибыль; по периодичности взимания регулярные и не регулярные.

Кроме того, налоги можно подразделить по объектам налогообложения:

1. Налоги, уплачиваемые с прибыли (доходов): налог на прибыль юридических лиц, подоходный налог с физических лиц.

2. Налоги, взимаемые с выручки от реализации продукции (работ, услуг): налог на добавленную стоимость, акцизы, промысловый налог, упрощенный налог.

3. Налоги с имущества: налог на имущество, земельный налог, дорожный налог.

4. Другие поступления: государственная пошлина, прочие поступления.

Одна из острейших проблем во взаимоотношениях налогоплательщиков с налоговыми органами – проблема ответственности за правильность исчисления налогов, полноту и своевременность их уплаты. За нарушение законодательства о налогах к налогоплательщикам и налоговым агентам применяются финансовые санкции и проценты, установленные Налоговым Кодексом. Однако:

- никто не может повторно привлекаться к ответственности за одно и то же действие (бездействие), являющееся нарушением законодательства о налогах;

- каждый налогоплательщик считается невиновным в нарушении законодательства о налогах, пока его виновность не будет доказана в порядке, предусмотренном Налоговым Кодексом, или установлена вступившим в законную силу решением суда;

- налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в нарушении законодательства о налогах;

- обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте нарушения законодательства о налогах, и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы;

- неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в нарушении законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика;

- налогоплательщик вправе самостоятельно исправлять ошибки, допущенные им при учете объекта налогообложения, исчислении и уплате налогов.

В настоящее время налогоплательщики несут ответственность в соответствии раздела V «Ответственность за нарушение законодательства о налогах» Налогового Кодекса Азербайджанской Республики.

Действующий Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики конкретизировал порядок взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками, прежде всего:

- действует единая законодательная и нормативная базы налогообложения;

- сократилось количество нормативных документов и соответствие законов и подзаконных актов, регулирующих налоговые отношения, законам других отраслей права, затрагивающим вопросы регулирования налоговых отношений;

- стабильность налогового законодательства, позволяющая предпринимателям видеть перспективу своей деятельности;

- увеличились нормы (в пределах) ответственности за нарушение налогового законодательства;

- сократилось количество налогов, которое упрощают расчеты с бюджетом плательщиков налогов;

- сократилась налоговая нагрузка, которая позволяет налоговой системе выполнять регулируемую (стимулирующую) роль.

Тем не менее, Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики призван решить такие важнейшие задачи как:

- построение стабильной, единой для Азербайджанской Республики налоговой системы с правовым механизмом взаимодействия всех ее элементов в рамках единого налогового правового пространства;

- формирование единой налоговой правовой базы;

- создание рациональной налоговой системы, обеспечивающей сбалансированность общегосударственных и частных интересов, способствующей развитию предпринимательства, активизации инвестиционной деятельности и увеличению богатства государства и ее граждан;
- снижение общего налогового бремени;
- совершенствование системы ответственности плательщиков за нарушение налогового законодательства.

Вопросы налогообложения, дальнейшего развития налоговой системы, применения новых элементов и методов в сфере налогообложения всегда являлись и остаются актуальными для бизнес-среды, а также обычных граждан. Правительство Азербайджана ежегодно в этом направлении предпринимает определенные шаги с целью дальнейшей модернизации налоговой системы, облегчения ее восприятия со стороны налогоплательщиков. В настоящее время в условиях мирового экономического кризиса необходимо стимулирование реального сектора, в том числе и посредством предоставления налоговых льгот и снижения ставок налогов. С 2010 г. в Азербайджане снижена ставка налога на прибыль и предоставлены определенные послабления в налоговой системе. Какой эффект государство ожидает от этих мер?

Как известно, установление общественно-политической стабильности в независимом Азербайджане и возрождение национальной экономики на основе новых имущественных отношений стало возможно после возвращения общенационального лидера Гейдара Алиева к политической власти в Азербайджане в 1993 году. Коренные реформы во всех сферах, в том числе и в налоговой системе, и экономический рост связаны исключительно с его именем. В рамках стратегии развития, определенной общенациональным лидером, и которая успешно продолжается под руководством Президента Азербайджана Ильхама Алиева, углубляются экономические реформы, создана возможность для прогресса во всех отраслях экономики и повышения международного авторитета страны. Значительный экономический потенциал, внедренные гибкие и эффективные механизмы, привели к тому, что начавшийся в 2008 г. в мире глобальный финансовый кризис не оказал влияния на макроэкономическое развитие и финансовую стабильность экономики Азербайджана. Основной причиной этого является проведение государством эффективных мероприятий в рамках экономической политики с целью предупреждающей нейтрализации возможных факторов риска в экономике, в том числе в деятельности предприятий. Согласно последним изменениям, внесенным в Налоговый Кодекс, с 1 января 2010 г. ставка налога на прибыль составляет 20%. Необходимо заметить, что с целью расширения инвестиционных возможностей и увеличения финансовых средств предприятий ставка налога на прибыль была снижена с 27% до 20%. Опыт прошлых лет показывает, что снижение ставок налогов приводит к уменьшению налогового бремени. В то же время предприятия в результате снижения ставок налогов получают дополнительные оборотные средства и посредством реинвестиций могут получить дополнительный доход. Это, в свою очередь, создает возможность образования дополнительной базы для налогообложения. Таким образом, снижение ставки налогообложения приводит к расширению базы налогообложения. Практическим результатом всего этого является рост налоговых поступлений.

Другим существенным изменением, направленным на социальную защиту и улучшение материального положения населения, является снижение максимальной ставки подоходного налога с 35% до 25%.

Согласно статье 155.1. Налогового Кодекса занимающиеся предпринимательской деятельностью лица, у которых объем налогооблагаемых операций в течение любого месяца (месяцев) последовательного 12-месячного периода превышает 200000 манатов, в том числе лица, которые занимаются деятельностью по общественному питанию и не воспользовались правом, установленным статьей 218.1 Налогового Кодекса (за исключением лиц, указанных в статьях 218.4.1, 218.4.2 и 218.4.3 Налогового Кодекса), в течение 10 дней с даты, указанной в статье Налогового Кодекса, обязаны подать заявление о регистрации в целях НДС.

Если общая стоимость операции по одной сделке или договору превышает 200.000 манатов, данная операция признается операцией, облагаемой НДС, и осуществляющее данную операцию лицо до даты проведения операции обязано подать заявление о регистрации в целях НДС.

В целом, все эти мероприятия направлены на стимулирование развития экономики, в том числе реального сектора, усиления социальной защиты населения, дальнейшего улучшения инвестиционного климата.

В стране ускоренно развиваются информационно-коммуникационные технологии, реализуются важные работы в направлении создания «Электронного правительства». Согласно Государственной программе по развитию связи и информационных технологий в Азербайджане в 2005-2008 годах (Электронный Азербайджан)», утвержденной распоряжением Президента Азербайджанской Республики, Министерство Налогов также постоянно расширяет охват предоставляемых налогоплательщикам электронных услуг. Новый этап развития налоговой системы начался с распоряжения Президента Азербайджанской Республики от 12 сентября 2005 г. об утверждении «Государственной программы совершенствования налогового администрирования в Азербайджанской Республике на 2005-2007 гг.». Так, в 2006 году в Министерстве Налогов была создана Автоматизированная Налоговая Информационная Система (AVIS), а в 2007 году Интернет налоговое управление (www.e-taxes.gov.az), также с банками начался обмен электронными документами и прием налоговых деклараций в электронной форме, была установлена компьютерные терминалы в регионах, расширена зона охвата телефонной информационной службы.

С начала 2009 г. в налоговой системе началась реализация «Стратегического Плана совершенствования налогового законодательства и администрирования на 2009-2012 гг.». Согласно «Стратегическому Плану» с целью дальнейшего совершенствования налогового администрирования в сфере НДС, с 1 января 2010 года началось применение электронных счетов-фактур.

Внедрением депозитных счетов НДС были созданы условия для реализации оплаты НДС в электронной форме по купленным у других налогоплательщиков товарам (работам и услугам), а также по импортированным в страну товарам.

Постановлением Кабинета Министров Азербайджанской Республики за № 219 от 30 декабря 2007 года утверждены правила уплаты НДС при оплате стоимости товаров (работ и услуг), приобретенных по налоговому счету-фактуре, выданному налогоплательщику, ведения учета на депозитном счету НДС, движения НДС, возмещения НДС с операций, совершаемых по этому счету, и его перечисления в государственный бюджет, которые введены с 1 января 2008 года.

Утверждены «Правила уплаты НДС при оплате стоимости товаров (работ и услуг), приобретенных по налоговому счету-фактуре, выданному налогоплательщику, ведения учета на депозитном счету НДС, движения НДС, возмещения НДС с операций, совершаемых по этому счету, и его перечисления в государственный бюджет и на открытый в казначейских органах соответствующий депозитный счет государственных таможенных органов».

Депозитный счет налога на добавленную стоимость — единый казначейский счет, на котором совершаются операции, связанные с поступлением, учетом, движением НДС и его перечислением в государственный бюджет.

Депозитный счет НДС открывается в Главном Государственном Казначействе Государственном Казначейском Агентстве (ГК ГКА). Отношения между ГК ГКА и банком регулируются договором банковского счета.

Субучетный счет НДС — учетные листы, открытые в Министерстве Налогов Азербайджанской Республики с целью ведения учета сумм НДС, поступивших на депозитный счет НДС, по налогоплательщикам.

Средства поступают на депозитный счет НДС из следующих источников, но, не ограничиваясь ими:

- с собственных банковских счетов налогоплательщика, находящегося на учете НДС;
- с банковских счетов иных налогоплательщиков.

Сумма НДС, подлежащая уплате по налоговым счетам-фактурам, представленным за приобретенные товары (работы, услуги), перечисляется на депозитный счет НДС налогоплательщиком, в том числе не находящимися на учете в целях НДС бюджетными организациями,

государственными предприятиями, юридическими лицами, более 50 процентов акций и долей которых принадлежат государству, на основании платежных документов.

Продавец вправе потребовать у покупателя платежный документ, подтверждающий перечисление суммы НДС на депозитный счет НДС.

Банк проверяет соответствие представленных для уплаты НДС платежных поручений требованиям этих Правил и иных действующих нормативно-правовых актов.

Если получатель средств отмечен неправильно, перечисленные средства поступают на «неизвестный субучетный счет» НДС, открытый в соответствии с ИНН уплатившего их покупателя.

Данные, полученные посредством платежных систем Центрального Банка, перенаправляются со стороны ГКК ГКА в Автоматизированную Налоговую Информационную Систему Министерства Налогов в электронной форме.

Денежные средства с депозитного счета НДС перечисляются в государственный бюджет и на открытый в казначейских органах соответствующий депозитный счет государственных таможенных органов на основании платежного поручения, подготовленного Министерством Налогов Азербайджанской Республики в централизованном порядке, в следующих случаях:

- для уплаты налогового обязательства, процентов и примененных финансовых санкций по налогу на добавленную стоимость;
- на основании официального обращения налогоплательщика.

Средства на субучетный счет НДС налогоплательщика поступают из источников и из иных субучетных счетов НДС.

Перечисление сумм НДС с субучетного счета НДС осуществляется в следующей последовательности:

- в государственный бюджет;
- на открытый в казначейских органах соответствующий депозитный счет государственных таможенных органов;
- на субучетные счета НДС.

На основании полученного налогового счета-фактуры покупатель может перечислить сумму НДС со своего субучетного счета НДС на субучетный счет продавца. Для совершения данного платежа покупатель посредством специального пароля-шифра, полученного от налогового органа в соответствии с постановлением Кабинета Министров Азербайджанской Республики от 27 июля 2007 года за №120, заходит в Налоговое Интернет-управление (www.e-taxes.gov.az) и совершает платеж, используя созданное меню «Совершение операций по перечислению». После завершения операции покупатель посредством программного обеспечения может распечатать извещение о совершении перечисления. Продавец вправе потребовать у покупателя извещение, подтверждающее совершение перечисления с субучетного счета НДС.

Используя специальный пароль-шифр, полученный от налоговых органов, налогоплательщики, наряду с совершением операций по своим субучетным счетам НДС в режиме реального времени, могут также получить сведения об операциях, совершенных по этим субучетным счетам НДС и сальдо.

Налогоплательщик может осуществлять платежи по налогам в государственный бюджет и на открытый в казначейских органах соответствующий депозитный счет государственных таможенных органов с субучетного счета, другого субучетного счета НДС. В этом случае Министерство Налогов Азербайджанской Республики обязано обеспечить отражение данных средств в платежном поручении.

В случае совершения налогоплательщиком платежа НДС за товары, ввозимые в соответствии с грузовыми таможенными декларациями, на открытый в казначейских органах соответствующий депозитный счет государственных органов с субучетного счета НДС, Министерство Налогов Азербайджанской Республики представляет платежное поручение в электронном формате в порядке, отразив в нем наименование, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) совершивших платеж налогоплательщиков, номер открытого в

казначейских органах соответствующего депозитного счета государственных таможенных органов и сумму платежа.

Аннулирование учета НДС налогоплательщика является основанием для ограничения его пользования субучетным счетом НДС. При аннулировании учета НДС налогоплательщика денежные средства, находящиеся на его субучетном счету НДС и поступившие позднее на данный субучетный счет, перечисляются в государственный бюджет, и вносятся в карточку лицевого счета данного налогоплательщика в налоговом органе.

При ликвидации налогоплательщика денежные средства, находящиеся на его субучетном счету НДС, перечисляются в государственный бюджет в соответствии с настоящими Правилами, и вносятся в карточку лицевого счета данного налогоплательщика в налоговом органе.

При ликвидации юридического лица в результате слияния, присоединения и разделения денежные средства, находящиеся на его субучетном счету НДС, перечисляются на субучетные счета НДС реорганизованных юридических лиц, находящихся на учете НДС, или в государственный бюджет.

Применение депозитного счета по НДС, прежде всего, направлено на совершенствование механизма контроля со стороны налоговых органов. Эта система одновременно играет роль информационной базы для налоговых органов. Проведенные реформы в этом направлении позволяют за счет упрощения и совершенствования налогового администрирования сократить расходы налогоплательщиков на администрирование. Надо отметить, что применением депозитного счета по НДС удалось создать новую и достаточно эффективную систему предотвращения уклонения от уплаты НДС и его незаконного возмещения.

В соответствии статьи 175.8 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики сумма НДС должна быть перечислена на депозитный счет НДС плательщиками НДС, не зарегистрированными в целях НДС юридическими лицами и бюджетными организациями, у которых более 50 процентов акций и долей принадлежат государству, по электронным накладным-фактурам, выданным им при приобретении товаров, услуг (работ), а также лицами, купившими жилые и нежилые помещения у лиц, занимающихся деятельностью по строительству зданий. Правила ведения учета на депозитном счету НДС, движения НДС, возмещения НДС с операций, совершаемых по этому счету, и перечисления в государственный бюджет устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

Следует отметить, что с 01 января 2020 года налогоплательщики предоставляют в налоговые органы уже не электронные налоговые счета-фактуры, а электронные накладные фактуры. В соответствии статьи 71-1 Налогового Кодекса находящееся на учете в налоговом органе лицо, представляющее товары, выполняющее работы и оказывающее услуги в случаях, установленных Налоговым Кодексом, представляет электронную накладную-фактуру в следующие сроки:

- в случаях, предусмотренных статьями 71-1.5.1, 71-1.5.4, 71-1.5.5, 71-1.5.7 и 71-1.5.8 - во время отправки (выдачи) товаров;
- по представлению товаров, не заказанных предварительно, - в течение 5 дней с даты выдачи документа, подтверждающую сдачу товаров;
- по выполнению работ и оказанию услуг - в течение 5 дней с даты выполнения работ и оказания услуг;
- в случаях, предусмотренных статьями 71-1.5.2, 71-1.5.3 и 71-1.5.6 Налогового Кодекса, - в течение 3 дней с момента возврата товаров и уточнения налогооблагаемого оборота.

Форма, правила применения, учета и использования электронных накладных-фактур устанавливаются соответствующим органом исполнительной власти.

Единая форма электронной накладной-фактуры на возврат налога на добавленную стоимость, уплаченного за товары, не предусмотренные для производственных или коммерческих целей и приобретенные иностранцами и лицами без гражданства на территории Азербайджанской Республики, утверждается органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти.

Единая форма электронной накладной-фактуры на возврат налога на добавленную стоимость, уплаченного за товары, приобретенные физическими лицами на территории Азербайджанской Республики в период торговых фестивалей и не предусмотренные для производственных или коммерческих целей, утверждается соответствующим органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти.

При операциях, совершаемых налогоплательщиком, в зависимости от характера операции выдается электронная накладная-фактура следующего вида:

- о представлении товаров, работ и услуг;
- о возврате товаров;
- на основании [статьи 163](#) Налогового Кодекса, за исключением возврата товаров;
- о передаче товаров доверителем (комитентом) агенту (комиссионеру);
- представляемый агентом (комиссионером) покупателю товаров;
- о возврате товаров агентом (комиссионером) доверителю (комитенту);
- о передаче товаров на обработку;
- о возврате товаров, прошедших процесс обработки;
- на основании [статьи 177.5](#) Налогового Кодекса.

В случае покупки товаров у лиц, не состоящих на учете в налоговом органе, с учетом положений [статьи 130.1-1](#) Налогового Кодекса составляются акты покупки за купленные товары и в течение 5 дней с даты покупки товаров - электронный акт покупки.

Форма электронного акта покупки, порядок применения, учета и использования утверждается органом (структурой), установленным соответствующим органом исполнительной власти.

В случае, если электронный акт покупки, составленный налогоплательщиком, был напечатан и подписан физическим лицом, не находящимся на учете в налоговом органе, данный документ считается документом, подтверждающим покупку товара, а акт покупки на бумажном носителе не составляется.

Ежегодно со стороны налогоплательщиков предоставляется свыше 2 млн. налоговых счетов-фактур. По этой причине, для размещения данных в электронных архивах с целью обеспечения бесперебойности работы системы и устройств хранения памяти было приобретено оборудование для создания резервной системы в связи со всевозможными чрезвычайными случаями. В целом, начало деятельности AVIS помимо применения передовых технологий в налоговом администрировании, создало широкие возможности для оказания налогоплательщикам различных электронных услуг. Как уже было отмечено, еще с января 2008 года был начат обмен электронной информацией с банками. В результате применения этого проекта обеспечивается возможность оперативного открытия банковских счетов налогоплательщиков. Вместе с тем, для налогоплательщиков созданы условия предоставления заявлений посредством интернета с целью открытия банковских счетов и становления на учет по НДС. Помимо этого, система «е-деклараций» уже действует в полном объеме, со стороны плательщиков НДС, налоговые декларации предоставляются через интернет.

На данный момент, продолжаются работы по расширению предоставления предпринимателям электронных услуг. Так, ведутся работы для создания условий предоставления текущих налоговых платежей, обращений в налоговые органы для приостановления деятельности налогоплательщиков, а также регистрации в режиме «on-line» физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без создания юридических лиц, посредством интернета. При этом завершены работы по созданию подсистемы «Электронного делопроизводства» на Интернет налоговом управлении. Посредством подсистемы корреспонденция с налогоплательщиками осуществляется в электронной форме, это создает условия для ускорения переписки и создания более оперативной связи между налоговыми органами и налогоплательщиками.

В данный момент проводятся работы по установке электронных передающих приборов в контрольно-кассовых аппаратах для усиления надзора за наличными расчетами. Это дает возможность для оперативной передачи в базу данных налоговых органов информации о

проводимых наличных расчетах, что, в свою очередь, создаст возможности для повышения эффективности налогового контроля и прозрачности деятельности налогоплательщиков. Кроме этого, согласно «Стратегическому Плану», в рамках следующего этапа модернизации налогового контроля внедрена система «Электронного аудита». В настоящее время для развития этой системы изучается международный опыт и внутренние возможности налоговых органов. Применение электронного аудита в нефтяной, банковской и торговой сферах по первичным результатам позволило в 1,5 раза сократить человеческие ресурсы и время, затрачиваемое на одну проверку, в результате проведения в автоматизированном порядке анализа рисков уклонения от налогов. Применение электронного аудита делает возможным обнаружение рисков уклонения от уплаты налогов с вероятностью в 90-95 процентов. С целью упрощения изучения программного обеспечения для проведения электронного аудита налоговыми аудиторами было разработано новое программное обеспечение (ПО) ACL-Mentor. Также совместно с немецкой компанией DATEV был создан новый интерфейс, который прост в эксплуатации и соответствует целям электронного аудита. Электронный аудит направлен на защиту прав налогоплательщиков, для его применения необходима автоматизированная информационная система, и система, которой располагает сегодня государственная налоговая служба, имеет все возможности для проведения электронного аудита. Применение системы электронного аудита может позволить на 90 процентов сократить число выездных проверок.

5 октября 2007 г. за № 2458 было издано распоряжение Президента Азербайджанской Республики «О мерах по обеспечению организации деятельности субъектов предпринимательской деятельности по принципу «Единого окна». В течение двух лет, с введение данного принципа в стране стремительно начало развиваться предпринимательство. Развитие предпринимательства в нашей стране, является приоритетным направлением экономической политики государства. Правительство целенаправленно реализует меры, направленные на развитие взаимоотношений между государственными структурами и бизнес-сектором, совершенствуется законодательная база и административные процедуры, формируются механизмы государственной поддержки частного сектора. Одной из подобных мер стала организация с 1 января 2008 года регистрации коммерческих юридических лиц по принципу «Единого окна».

До внедрения принципа «Единого окна» для регистрации юридического лица требовалось до двух месяцев. Начинаящему предпринимателю нужно было пройти 13 процедур, предъявить в различные структуры однотипные документы, что способствовало возникновению бюрократических препятствий. Принцип «Единого окна» привел к радикальным изменениям в стране, - число регистрационных процедур для начала бизнеса сократилось до 6, требуемое время - до 8 дней, в том числе время, необходимое для регистрации - до 3 дней, число предоставляемых документов уменьшилось в 5 раз.

Внедрение принципа «Единого окна» сразу же вызвало позитивную реакцию предпринимателей, общественности и представителей средств массовой информации нашей страны. Прозрачность и оперативность процедуры также вызвала позитивную оценку со стороны Всемирного Банка, Международной финансовой корпорации и многих других значимых организаций, что, в свою очередь, положительно отразилось на экономическом рейтинге Азербайджана. В течение трех лет после внедрение «Единого окна» было зарегистрировано более 140000 хозяйствующих субъектов, из которых более 16000 - коммерческие юридические лица. В 2013 году было увеличено количество зарегистрированных налогоплательщиков: 457 – коммерческие юридические лица, 4032 – физические лица. По состоянию на 2015 год общее количество зарегистрированных налогоплательщиков в Азербайджане составило 616242 по сравнению с тем же периодом 2014 года, количество зарегистрированных налогоплательщиков увеличилось на 13,1%.

На 1 декабря 2019 года общее количество налогоплательщиков, состоящих на учете по стране, составило 1055463. Из них 139 тыс. 666 или 13,2% - юридические лица и другие структуры. Число налогоплательщиков, состоящих на учете в качестве юридического лица, увеличилось на 12,4% по сравнению с соответствующим периодом 2018 года.

Регистрационные данные в централизованном порядке передаются в Государственный Фонд Социальной Защиты, Государственный Статистический Комитет и в Государственный Таможенный Комитет, что является большой экономией времени налогоплательщиков. На основании соглашения подписанного с Министерством Экономического Развития, начиная с конца 2008 года для субъектов предпринимательства была создана возможность получать контрольные книги посредством «Единого окна», не обращаясь в другие государственные структуры.

В рамках исполнения поручений, определенных в Распоряжении Президента Азербайджанской Республики «О принятии «Планируемых направлений реформ в налоговой сфере в 2016-м году» и усовершенствовании налогового администрирования» от 4 августа 2016-го года в Министерстве Налогов, закончились подготовительные работы по внедрению «Электронного уголовного дела».

В целях ускорения и улучшения качества дел, рассматриваемых Департаментом предварительных расследований налоговых преступлений при Министерстве Налогов в сфере налоговых правонарушений и расследования борьбы с преступностью, а также создания единой электронной статистической учетной базы, сведения к минимуму административных процедур, экономии времени, рационального использования человеческих ресурсов в Автоматизированной Налоговой Информационной Системе (AVIS) создан и введен в использование модуль «Электронного уголовного дела». «Электронное уголовное дело» - единая электронная система, созданная с целью отправлению в Департамент материалов, отражающих факты преступного характера, связанных с налоговыми правонарушениями, составления электронных решений, писем, ходатайств и других документов во время процесса предварительного расследования, включающая в себя возможности оперативного поиска.

Применение модуля началось с 21 ноября 2016-го года. В связи с этим в Департаменте были проведены тренинги для следователей и прошла презентация для общественности.

Начиная с 1 января 2017 года, Министерство Налогов Азербайджанской Республики приступила к оказанию индивидуальных и оперативных услуг для дисциплинированных налогоплательщиков на основе принципа «зеленого коридора».

Для определения механизма регулирования работы с налогоплательщиками, осуществляющими деятельность на основе прозрачного партнерства, были утверждены соответствующие правила. Эти правила определяют критерии выявления налогоплательщиков, осуществляющих деятельность на основе прозрачного партнерства, услуги, которые им будут оказываться, порядок рассмотрения их обращений и процедуры по другим вопросам.

Для получения статуса налогоплательщика-партнера, они должны отвечать ряду критериев. Такие налогоплательщики должны предоставлять налоговые отчеты в сроки, установленные Налоговым Кодексом, в полном объеме и своевременно выплачивать налоги, достоверно указывать число привлеченных к работам лиц и их зарплаты, вести бухгалтерский учет на основе международных и национальных стандартов, обладать усиленной электронной подписью и т.д. Налогоплательщикам, получившим данный статус, будет направлено уведомление с уникальным кодом учета.

Налогоплательщикам-партнерам услуги будут теперь оказываться на основе принципа «зеленого коридора» без территориального ограничения. Наряду с традиционными электронными услугами, услугами по приему документов, выдаче готовых документов, обмену электронными документами, услугой SMS-информирования, а также выездным обслуживанием, налогоплательщикам-партнерам также будут оказываться инновационные услуги с использованием последних достижений информационно-коммуникационных технологий.

Одной из таких инновационных услуг будет видеосвязь с налогоплательщиком-партнером. Видеосвязь может быть налажена посредством веб-сайта Государственной налоговой службы, Facebook, Skype, Whatsapp и с использованием других возможностей ИКТ.

Более того, в CALL Центре при Государственной налоговой службе будет открыта специальная линия для оказания скоростных услуг партнерам-налогоплательщикам. На основании обращений партнеров-налогоплательщиков налоговые органы смогут проводить для

них встречи за круглым столом, семинары и конференции. В тоже время, предусматривается осуществление специальных тренировочных программ со стороны Учебного Центра при Государственной налоговой службы, а также подготовка специализированных и инновативных традиционных и онлайн тренингов на бесплатной основе.

Специальные возможности будут созданы для партнеров-налогоплательщиков в центрах по оказанию услуг налогоплательщикам. Например, партнерам-налогоплательщикам посредством «зеленого коридора» будут оказываться услуги вне очереди, в центрах по оказанию им услуг будут выделены компьютеры для свободного пользования с целью самообслуживания. Более того, согласно выбору налогоплательщиков, будут предприняты нужные меры по доставке подготовленных для партнеров-налогоплательщиков документов, предусмотренные для собственноручного вручения.

В результате успешного выполнения Государственной программы по социально-экономическому развитию регионов был достигнут высокий рост уровня макроэкономических показателей в стране, в то же время, инвестиционные вложения в основной капитал за счет всех финансовых источников дали толчок увеличению в несколько раз строительства инфраструктурных, коммунальных, социально-сервисных объектов в регионах и повышению качества в секторе услуг. Региональное развитие, в свою очередь, оказало позитивное влияние на налоговые поступления. Несмотря на то, что большая часть населения регионов занимается сельским хозяйством, освобождение долгие годы от налогов семейно-крестьянских хозяйств и других сельскохозяйственных сфер, поступления по регионам повысились за последние 10 лет в 11,8 раза.

Рост налогоплательщиков означает увеличение налогооблагаемой базы, то есть, в бюджет страны посредством налогов будут поступать отчисления от все возрастающего числа физических и юридических лиц. 95,1% налоговых деклараций были предоставлены в электронном формате.

Освобождение сельского хозяйства от субсидий и налогов, предоставление на льготных условиях техники и удобрений, поощрение инвестиций и экспорта, другие механизмы государственной поддержки играют важную роль в ускорении регионального развития.

Еще одним показателем этого развития является повышение налоговых поступлений по регионам. В результате системных мер, предпринятых в 2019 году по прозрачности доходов и четкости учета, обеспечено поступление в государственный бюджет средств в размере 817 млн. манатов или больше прогноза на 163 млн. манатов. Это на 25 процентов больше предусмотренных показателей прогноза.

Азербайджан одной из своих целей определил интеграцию налоговой системы до уровня стандартов, применяемых в Европейском Союзе. В соответствии со стратегией развития национальной экономики, в последние годы достигнуты определенные успехи в совершенствовании налоговой системы, проведены значительные работы с целью доведения налоговой службы до современных европейских стандартов, построения налогового законодательства и администрирования в соответствии с современными требованиями. Продолжение этих мероприятий является одним из важнейших аспектов плана действий в рамках политики соседства между Европейским союзом и Азербайджанской Республикой. В рамках этого плана действий развитие налоговой системы Азербайджана направлено на гармонизацию с налоговой системой ЕС и общепринятыми стандартами налогового законодательства. Динамичное развитие экономики республики, а также ориентация на европейскую и западную модель отношений создали необходимость для дальнейшего совершенствования налогового законодательства, формирования такого налогового законодательства, которое создает благоприятные возможности для интеграции в Европейский союз для эффективного регулирования налоговой системы.

В связи предусмотрено проведение мероприятий по доведению налогового законодательства до требований налогового законодательства ЕС. В этом направлении, в частности, в настоящее время осуществляется анализ в сфере совершенствования деятельности налоговых органов и налогового администрирования, повышения эффективности налогового контроля, налоговой

службы, а также изучаются возможности их применения в Азербайджане. Надо учитывать, что при внесении изменений в Налоговый Кодекс с целью совершенствования налогового законодательства и администрирования, мы широко используем опыт ведущих стран мира, в том числе опыт европейских стран.

Сегодня в налоговой системе Азербайджана создан достаточно эффективный механизм взимания налоговых задолженностей. За последнее время произошли серьезные продвижения в вопросе сокращения объема налоговых задолженностей, а также уменьшения числа налоговых должников. В этом вопросе налоговый орган большое внимание уделяет внедрению информационных технологий. Например, применяемая AVIS, играет важную роль в совершенствовании работ по принудительному взысканию налоговых задолженностей. С этой целью наиболее эффективной можно считать автоматизацию процессов, связанных с подготовкой и направлением уведомлений по налоговым должникам. Наряду с этим, с более чем 10 коммерческими банками в настоящее время осуществляется процесс ареста и его отзыва о банковских счетах налогоплательщиков в электронной форме. Кроме этого, с целью не допустить роста налоговых задолженностей, а также защиты прав налогоплательщиков, в налоговое законодательство внесены соответствующие поправки. Согласно этим изменениям, со следующего года пени, начисляемые за налоговые долги, могут применяться на срок до одного года. Необходимо заметить, что сегодня за несвоевременные платежи по налогам налогоплательщикам начисляются долгосрочные проценты, что приводит к увеличению налоговых долгов, и следственно, к еще большему ухудшению и без того тяжелого финансового положения должника. Поэтому эти изменения предусматривают начисление пеней до одного года, что позволяет не допустить ухудшения финансового положения налогоплательщика.

С учетом того, что в 90-е годы прошлого XX века в стране не имелось таких отношений, как государство-предприниматель и налоговых отношений. Поэтому на все надо смотреть через призму сравнения, а именно какими эти отношения были 10 лет назад, 5 лет назад, 2 года назад и каковы они сейчас? При более детальном анализе этой динамики, невозможно не увидеть положительные изменения. Кроме этого, постепенно в сознании общества меняется отношение к налогам, их роли в общественной жизни.

Если обратить внимание на развитые страны, то можно увидеть, насколько важную роль играет отношение людей к налогам, к их платежу, соблюдению законодательства. Неудивительно, что в этих странах является естественным, когда рядовой гражданин испытывает гордость за то, что платит налоги в бюджет своей страны. То есть первичным является изменение психологии в обществе у людей.

Основной задачей налоговых органов является осуществление налогового контроля за правильными расчетами налогов со стороны налогоплательщиков, их своевременного перечисления в государственный бюджет в полном объеме. Нормальный ход этого процесса возможен в том случае, когда у налогоплательщиков сформируется высокая налоговая культура. Для достижения этого, сегодня используются всевозможные прогрессивные средства и методы. Расширяется возможности доступа налогоплательщиков к информации, широко используются агитационные кампании, предпринимаются шаги по защите прав налогоплательщиков, в средних учебных заведениях проводятся уроки по налогам и налогообложению. Основной целью является создание системы взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, основанной на принципах партнерства и доверия.

Принятые стратегические государственные программы способствуют развитию бизнес-среды и взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Стратегические Дорожные Карты по национальной экономике и основным секторам экономики призваны обеспечить конкурентоспособность экономики, ее включение и повышение социального благосостояния на основе устойчивого экономического развития в Азербайджане. Отвечая глобальным вызовам, в результате мобилизаций инвестиций, благоприятной среды для свободной конкуренции, доступа к рынкам и развитию человеческого капитала, Азербайджан усилит свои позиции в глобальной экономике и войдет в число высокодоходных стран.

Ключевые направления стратегической дорожной карты по национальной экономике и основным секторам экономики» были утверждены Президентом Азербайджанской Республики Ильхамом Алиевым 6 декабря 2016 года и в соответствующем порядке стратегические дорожные карты по национальной экономике и 11 секторам экономики, в общем состоящей из 12 документов, были переданы Центру Аналитики и Связи с поручением проведения мониторинга, оценки, а также коммуникаций по осуществлению данных стратегических дорожных карт.

В течение последних 10 лет Азербайджан занимает место в первых рядах по темпам экономического роста в мире. Благодаря успешно проводимой нефтяной стратегии за счет наличествующих доходов модернизирована инфраструктура, развита экономика несырьевых ресурсов; улучшилось социальное обеспечение; увеличились государственные активы, а также созданы стратегические валютные резервы, превышающие уровень ВВП.

Начиная с 2014 года в результате резкого снижения цен на нефть и экономического кризиса, с которым сталкиваются торговые партнеры, на фоне происходящих в стране процессов, в частности понижения темпа экономического прироста, институциональных и структурных реформ, дефицита платежного баланса и нефтяного бюджета, изменений в финансовом и банковском секторах, в Азербайджане возникла необходимость в новом подходе к экономическому развитию.

Структура национальной экономики может быть возобновлена благодаря дальнейшему улучшению бизнес-среды, применению новой политики в рамках стратегии среднесрочных расходов, восстановлению финансово-банковской системы и совершенствованию монетарной политики на основе плавающих обменных курсов, а также расширению доступа к внешним рынкам.

По этой причине в рамках национальной экономической перспективы были выбраны четыре стратегические цели. Достижение этих целей и внедрение дорожных карт по 11 секторам откроет возможность устойчивого экономического развития путем обеспечения баланса между реальными и финансовыми секторами. В соответствии с первой стратегической целью, в Азербайджане будет обеспечена фискальная устойчивость и сформирована монетарная политика на основе режима плавающего обмена.

Координация фискальной и валютной политики обеспечат макроэкономическую стабильность. В рамках национальной экономической перспективы, вторая задача состоит в повышении продуктивности в деятельности юридических лиц с крупным пакетом акций, принадлежащих государству и обеспечение динамичного развития экономики посредством проведения приватизации. Третья цель связана с развитием человеческого капитала, так как развитие рынка труда будет скоординировано в соответствии с национальной экономической перспективой. Наконец, четвертая цель предусматривает дальнейшее улучшение бизнес-среды.

Основным отличием стратегических «дорожных карт» от ранее принятых госпрограмм является то, что в «дорожных картах» определены конкретные индикаторы, позволяющие измерить результаты деятельности по каждому из направлений. Такие индикаторы, с одной стороны, позволят определить эффективность исполнения программ по каждой из сфер, с другой - повысят отчетность госорганов.

Данные документы направлены исключительно на достижение экономического развития и формируют стратегический путь по минимизации негативного воздействия кризисных явлений на экономику. С этой точки зрения они позволят осуществлять экономические реформы по конкретно обозначенным стратегическим направлениям в установленные сроки.

Разработка стратегических «дорожных карт» по 11 основным секторам экономики создала возможность для определения приоритетных направлений для развития именно экономики Азербайджана. Документы ставят такие цели, как повышение фискальной устойчивости, установление устойчивой денежно-кредитной (монетарной) политики, внедрение в новую экономическую модель режима эффективной денежной политики, стабилизация финансового рынка, проведение реформ, связанных с приватизацией и предприятиями, находящимися в собственности государства, развитие благоприятного бизнес-климата и человеческого капитала, повышение качества образования и пр.

Все мероприятия, предусмотренные «дорожными картами», во главу угла ставят вопросы социального обеспечения и социальной защиты населения, что говорит о том, что данные вопросы остаются для руководства страны приоритетными. Подготовка и утверждение «Стратегической «дорожной карты» относительно обеспечения жильем по приемлемой цене в Азербайджанской Республике»

Налоговая система как фактор повышения эффективности экономики Азербайджана

Одним из важнейших условий поддержания высоких темпов экономического развития Азербайджана, усиления финансовой устойчивости является эффективное государственное регулирование налоговой системы. Налоговая система должна обеспечивать защиту налогоплательщиков, а также права и интересы общества. Поддержание конкурентоспособности товаров национальных производителей, препятствовать развитию нелегальной деятельности, способствовать соблюдению принципа социальной справедливости и налогового нейтралитета, обеспечивать национальную безопасность страны и т.д.

Для развития в стране национального производства, ее модернизации и структурного изменения, продуманная амортизационная политика играет значимую роль в экономике. Учитывая важность этого фактора, в международной практике принято применение ускоренной и нелинейной амортизации, переход от индивидуальной к амортизации по группам. Амортизационная политика после ряда новых мероприятий еще более совершенствовалась и сегодня в основном способствует стимулированию национального производства, научно-исследовательским и практико-инструкторским достижениям. Определение правил расчета расходов, будущих расходов, изменения, произошедшие в бухгалтерском учете и финансовом менеджменте, создают прочную основу для оценки многочисленных вариантов налогового бремени.

Применение упрощенной системы в Налоговом Кодексе является, на наш взгляд, важнейшим нововведением, стимулирующим национальное производство. Согласно этой системе, как указано выше, налогоплательщик платит всего один налог. Применение данного налога усиливает стимулирующую функцию налогов, создает благоприятные условия для развития малого и среднего бизнеса.

Одной из важнейших задач, стоящих перед экономической политикой Азербайджана в современных условиях, является учет соответствующего экономического состояния страны и будущего экономического роста. В таких условиях очень важно увязывание сформированных в экономической науке идей с испытанным на практике опытом. Однако, пока на данный момент, хотя и продолжается рост экономики республики, несмотря на это, прибыль предприятий пока увеличивается медленно. Несмотря на снижение дефицита бюджета и инфляции, их влияния на экономические процессы, остаются пока неудовлетворительными. Хотя последние 5-6 лет на первый план выдвигалось обеспечение экономического роста, но реальные результаты его влияния на социальное состояние населения недостаточны.

Процесс государственного регулирования налоговой системы Азербайджана должен быть тесно связан с экономическим положением предприятий, находящимся в реальном секторе экономики. Дело в том, что в определенной степени усиливается процесс увеличения числа предприятий в области промышленности, где происходит снижение уровня рентабельности, а также ускоряется, открыто или тайно, процесс банкротства. В такой обстановке для предпринимателей, деловых людей необходимо создать такие налоговые условия, при которых их капитал не перешел бы в теневую экономику, так как процесс легализации капитала, перешедшего в теневую экономику, чрезвычайно сложен.

Несмотря на то, что за последние годы налоговые органы и проводили некоторые жесткие меры, но они не смогли решить все проблемы сбора налогов. Сегодня Азербайджану нужна более простая для контроля, дешевая для применения, способствующая увеличению доходов для рационального построения дел предпринимателей и предприятий – налоговая система. Хотелось также подчеркнуть, что было бы очень важно, учет и некоторых налоговых режимов,

которые создают условия для развития или возрождения некоторых отраслей. К примеру, на сегодняшний день очень важно применение налогового режима, который бы создавал условия для возрождения легкой промышленности, в которых скорость обращения доходов намного выше, чем в целом по экономике.

Большая часть экономического потенциала республики в настоящее время сосредоточена в г. Баку и частично в его окрестностях. Не секрет, что в таких значимых промышленных городах как Гянджа, Сумгаит, Мингечаур, Ширван, Шеки, Евлах и др. немалое количество предприятий не работает. За исключением аграрного сектора в целом недостаточно наблюдается желаемых продвижений в экономической активности районов. Это подтверждает и собираемость налогов на территории республики. Из общего объема собираемых налогов на территории республики – 93%, в том числе 85% налогов в области розничной торговли, общественно-бытового обслуживания приходится на г.Баку, т.е. на все районы и города республиканского значения приходится всего лишь 7% собираемых налогов.

С точки зрения возрождения экономики регионов и привлечения иностранных инвесторов налоговая система более чувствительна. Иностранные инвесторы, деловые люди вкладывают инвестиции в те области, которые наиболее прибыльные. Поэтому необходимо им создать такие условия, чтобы они вкладывали свои капиталы в наиболее отдаленные, отсталые районы, особенно в приграничные районы, обеспечив им необходимую безопасность их вкладов. Если такая гарантия будет отражена в законодательстве и будет привлекательной с экономической точки зрения, будет гарантировать их экономические интересы с помощью финансовой политики, наличия налоговых льгот и т.д., то это может привлечь инвесторов. Для стимулирования деятельности иностранных фирм и предприятий в регионах, в том числе деловых людей из Азербайджана, необходимо создать в достаточной степени благоприятные налоговые условия (вплоть до освобождения от налогов) и в то же время создать условия для того, чтобы часть налогов, удерживаемых на этих территориях, поступала в местные (муниципальные) бюджеты. С этой целью Кабинет Министров Азербайджанской Республики подготовил предложения по снижению с 1 января 2003 г. ставок всех налогов в зависимости от отраслей и регионов, расширению охвата упрощенной системы налогообложения, а также по уменьшению выплат по социальному страхованию. Министерством Экономического Развития проведены меры по усовершенствованию тарифов субъектов естественных монополий на электроэнергию, газ, воду, железнодорожные, воздушные и морские перевозки, услуги связи и др.

Использование налоговой системы как фактора экономического развития Азербайджана требует изучения зарубежного опыта. В данной связи, следует подчеркнуть, что в целом, во второй половине XX в. выделяют два основных этапа стимулирования инвестиционной активности с помощью регулирования налоговой системы – это периоды 50-70-х и 80-90-х гг.

Именно в 50-е гг. ведущие страны стали переходить от бюджетного финансирования и субсидирования процессов технического переоснащения производства в конкретных отраслях и на отдельных предприятиях к налоговым и кредитным методам, стимулирующим частные фирмы и корпорации самостоятельно осуществлять эти расходы. Период 50-70-х гг. стал временем активного использования и нарастания объемов налоговых льгот и привилегий.

В начале 80-х гг. стало очевидным, что по ряду причин подобная практика налогообложения уже не способна играть роль эффективного регулятора инвестиционной политики. Осуществление своих инвестиционных проектов компании зачастую стали связывать не со стратегическими задачами расширения и модернизации производства, а с возможностью получения дополнительных налоговых льгот. Налогообложение компаний стимулировало их инвестиции и перестройку баланса не по экономическим, а по налоговым причинам. Все это отрицательно сказывалось на качестве капиталовложений и распределении ресурсов. Помимо этого, в силу сокращения налоговой базы уровень ставки налога должен быть выше, чем при всеобъемлющем налоге, что не способствовало поощрению накопления, рискованной предпринимательской деятельности и росту инвестиций в прочих отраслях экономики. Предпочтительное отношение к определенным секторам экономики создавало ситуацию экономического

неравенства, подрывало психологический настрой налогоплательщиков и создавало предпосылки к злоупотреблениям и сокрытию доходов от налогообложения.

Западные экономисты уделяли существенное внимание проблеме налогового стимулирования научно-исследовательской деятельности компаний, которое все в большей степени затрагивало не только финансовое обеспечение НИОКР, но и крайние точки инновационного процесса – фундаментальные исследования, а также непосредственное внедрение новшеств в производство и их распространении. Индустриально развитые страны стали использовать налоговые стимулы для усиления сотрудничества компаний с университетами. Значительное воздействие на массовое появление мелких внедренческих фирм оказало снижение уровня их подоходного обложения. Появилась целая система льгот при обложении новых специфических направлений научно-технической деятельности корпораций. Результатом реформ налоговой системы 80-90-х гг. стала общая структурная перестройка системы льготного налогообложения, обеспечивающая расширение базы обложения за счет увеличения облагаемой массы прибыли, что в свою очередь позволило осуществить понижение ставок обложения доходов потенциальных инвесторов во всех сферах хозяйственной деятельности.

В контексте исследования следует подчеркнуть, что при разработке политики в отношении иностранных инвестиций странам с переходной экономикой следует рассматривать также проблемы налоговой юрисдикции и налоговых льгот. Если корпорация делает капиталовложения за рубежом путем создания или расширения зарубежного дочернего предприятия, возникает вероятность наложения налоговых юрисдикций различных стран. Поэтому заключенные Азербайджаном соглашения об избежании двойного налогообложения с 33 стран имеет важное значение. Подготавливается заключение их с другими странами. Эти соглашения носят комбинированный характер – резидент-источник: в зависимости от соглашений в отдельных из них доминирует принцип резидентства или же принцип источника.

Таблица 11.1
Международные соглашения об устранение двойного налогообложения²²

№	Страна	Дата подписания	Дата вступления в силу	Дата применения
1.	Австрия	04.07.2000	23.02.2001	01.01.2002
2.	Беларусь	08.08.2001	29.04.2002	01.01.2003
3.	Бельгия	18.05.2004	12.08.2006	01.01.2007
4.	Болгария	12.11.2007	25.11.2008	01.01.2009
5.	Великобритания	23.02.1994	29.09.1995	18.10.1991
6.	Венгрия	18.02.2008	15.12.2008	01.01.2009
7.	Вьетнам	19.05.2014	11.11.2014	01.01.2015
8.	Катар	28.08.2007	11.03.2008	01.01.2009
9.	Германия	25.08.2004	28.12.2005	01.01.2006
10.	Греция	16.02.2009	11.03.2010	01.01.2011
11.	Грузия	18.02.1997	01.12.1997	01.01.1998
12.	Иордания	05.05.2008	xxx	xxx
13.	Иран	10.03.2009	25.01.2010	01.01.2011
14.	Испания	23.04.2014	xxx	xxx
15.	Израиль	13.12.2016	xxx	xxx
16.	Италия	21.07.2004	28.04.2010	01.01.2012
17.	Казахстан	16.09.1996	07.05.1997	01.01.1998
18.	Канада	07.09.2004	23.01.2006	01.01.2007
19.	Катар	28.08.2007	11.03.2008	01.01.2009
20.	Китай	17.03.2005	17.08.2005	01.01.2006
21.	Корейская Республика	19.05.2008	25.11.2008	01.01.2009
22.	Кувейт	10.02.2009	xxx	xxx
23.	Латвия	03.10.2005	19.04.2006	01.01.2007
24.	Литва	02.04.2004	13.11.2004	01.01.2005
25.	Люксембург	16.06.2006	02.07.2009	01.01.2010
26.	Макидония	19.04.2013	12.08.2013	01.01.2014

²² <http://www.taxes.gov.az/?name=beynelxalq&cat=54>

27.	Мальта	29.04.2016	30.09.2016	27.12.2016
28.	Молдова	27.11.1997	28.01.1999	01.01.2000
29.	Монтенегро	12.03.2013	04.11.2013	01.01.2014
30.	Босния и Герцеговина	18.10.2012	26.12.2013	01.01.2014
31.	Нидерланды	22.09.2008	18.12.2009	01.01.2010
32.	Норвегия	24.04.1996	19.09.1996	01.01.1997
33.	Объединенные Арабские Эмираты	20.11.2006	25.07.2007	01.01.2008
34.	Пакистан	10.04.1996	01.07.1997	01.01.1998
35.	Польша	26.08.1997	20.01.2005	01.01.2006
36.	Испания	23.04.2014	xxx	xxx
37.	Польша	26.08.1997	20.01.2005	01.01.2006
38.	Россия	03.07.1997	03.07.1998	01.01.1999
39.	Румыния	29.10.2002	29.01.2004	01.01.2005
40.	Сан-Марино	08.09.2015	02.05.2016	01.01.2017
41.	Саудовская Аравия	13.05.2014	01.05.2015	01.01.2016
42.	Словения	09.06.2011	10.09.2012	01.01.2013
43.	Сербия	13.05.2010	01.12.2010	01.01.2011
44.	Таджикистан	13.08.2007	11.02.2008	01.01.2009
45.	Турция	09.02.1994	01.09.1997	01.01.1998
46.	Узбекистан	27.05.1996	02.11.1996	01.01.1997
47.	Украина	30.07.1999	03.07.2000	01.01.2011
48.	Финляндия	29.09.2005	29.11.2006	01.01.2007
49.	Франция	20.12.2001	01.10.2005	01.01.2006
50.	Чехия	24.11.2005	16.06.2006	01.01.2007
51.	Швеция	10.02.2016	30.09.2016	01.01.2017
52.	Швейцария	23.02.2006	13.07.2007	01.01.2008
53.	Эстония	30.10.2007	27.11.2008	01.01.2009
54.	Япония	30.05.2005	11.04.2008	28.12.1991
55.	Хорватия	12.03.2012	xxx	xxx

Стимулирование инвестиционной активности путем снижения налоговых ставок преимущественно имеет вид «налоговых каникул», подразумевающих освобождение капиталовложения от налога в начальный период. Налоговая база исчисляется с использованием положений относительно методов начисления амортизации, положений о переносе убытков на другие периоды, обращения с доходами от прироста стоимости капитала, налоговых кредитов, методов оценки товарно-материальных запасов и доходов и убытков от изменения валютных курсов. Большинство промышленно развитых стран и многие развивающиеся страны использовали такие меры, как ускоренная амортизация, полное или частичное освобождение доходов от прироста стоимости капитала и инвестиционные налоговые кредиты в течение последних двадцати лет, что заставляет задуматься о нейтральности налоговой системы. Хотя некоторые из этих стимулов направлены на увеличение объема инвестиций, чаще такие инвестиции не приводят к желаемому экономическому росту. Причина этого достаточно очевидна и в последние годы стала предметом пристального изучения: такие стимулы создают дифференциацию в налогообложении, которая приводит к неэффективному распределению капитала между различными отраслями, активами, способами финансирования и формами собственности. Налоговая реформа в промышленно развитых странах Запада ориентируется сейчас на смягчение этого вредного воздействия путем введения более низких и универсальных ставок налогов с более широкой базой.

В связи с тем, что эти стимулы направлены исключительно на иностранных инвесторов, возникают сразу два вопроса. Первый касается того, что они подталкивают местные корпорации (т.е. корпорации, размещенные в стране-импортере капитала) к созданию местных дочерних предприятий с фиктивным иностранным владением с тем, чтобы они могли получить выгоду от таких стимулов. Не следует недооценивать трудности, связанные с выявлением таких уловок и тем самым сдерживанием злоупотреблений. Второе, что еще более важно – принимающая страна не имеет возможности воздействовать на стимулы, эффективность

которых полностью зависит от того, каким образом страна базирования устанавливает иностранный налоговый кредит, выдаваемый материнской корпорации. Эта проблема обычно рассматривается как сохранение налоговых льгот. Речь здесь идет о том, освобождает ли страна базирования материнскую компанию от включения суммы стимула в расчет налогового кредита, т.е. рассчитывается ли налоговый кредит так, как если бы весь налог был уплачен целиком, а не сокращен такими стимулами.

Страна, принимающая иностранные инвестиции, должна определить, какая деятельность подлежит налогообложению (иными словами, каков должен быть минимальный объем деятельности, чтобы предприятие стало объектом налогообложения, и с него можно было требовать уплаты налогов). Обычно в таких случаях применяется критерий «постоянного учреждения», но определения его могут варьироваться. С точки зрения доходов бюджета у стран-импортеров капитала имеется явный стимул к максимальному охвату налогообложением иностранных инвесторов. Здесь, однако, не учитываются затраты на оценку и сбор налогов от «более мелкой» деятельности, которые могут быть весьма значительными.

Если корпорация действует в нескольких странах, которые применяют комбинированные принципы (резидент-источник) налогообложения, возникает вопрос, каким образом определить чистый налогооблагаемый доход в каждой из стран, где эта корпорация действует.

Однако, учитывая особенности экономики Азербайджана, целесообразно применение налоговых льгот, а также привилегированного налогообложения иностранных инвестиций на ближайшую перспективу. Для достижения одной из основных целей налоговой системы рыночного хозяйства, т.е. стимулирования национального производства, она должна способствовать формированию полноценных субъектов рынка, тем самым, создавая конкурентную среду, что в немалой степени может обеспечивать участие именно иностранных инвесторов в национальной экономике.

Как свидетельствует зарубежный опыт, одним из важнейших факторов по привлечению иностранного капитала является наличие благоприятной правовой обстановки, стабильной законодательной базы, обеспечивающей условия максимально эффективной защиты интересов инвесторов. Весьма важным компонентом инвестиционного климата является налоговый режим. Для привлечения иностранных инвестиций необходимо использовать различные налоговые стимулы. Виды налоговых стимулов, вводимых странами-импортерами капитала, можно разделить по двум принципам.

Первый – стимулы в форме снижения ставок налога или освобождения от налога, или допущения вычетов из базы налогообложения. Второй – стимулы для инвестирования в налоговой системе могут иметь общий характер и распространяться на местных и иностранных вкладчиков, или быть направленными только на иностранных инвесторов.

В целом, для привлечения иностранных инвестиций в Азербайджане, как нам представляется, необходимо сделать упор на два элемента: простота налоговой системы с минимальными налоговыми стимулами для иностранных инвесторов и координация налоговой политики с другими странами-импортерами капитала и странами экспортерами капитала. Причины для такой ориентации заключаются в следующем:

Во-первых, иностранного инвестора скорее привлекут стабильная макроэкономическая ситуация, прозрачная система регулирования и отсутствие ограничений на репатриацию прибыли, чем особые налоговые стимулы.

Во-вторых, весьма сложны проблемы, связанные с налогообложением ввоза-вывоза прибылей.

В-третьих, общее налоговое бремя (как известно, экономический рост находится в обратной пропорциональной зависимости от налогового бремени, лежащего на предприятиях, зависит от налогового законодательства не только принимающей страны, но и страны, в которой расположена головная контора фирмы. Вполне вероятно, что без должной координации налоговой политики либо утратят свое значение налоговые стимулы, либо сократится база налогообложения в стране-импортере капитала, либо и то и другое произойдет одновременно.²³

²³ «Экономика налоговой политики». Пер. с англ. Под ред. Майкла П.Девере, Москва, 2001 – 328 с.

Решение проблемы налогообложения нефтяного сектора также является одной из важнейших задач в республике на сегодняшний день. Несмотря на наличие высокого налогового бремени нефтяного сектора, уверенно развивается этот отрасль, но, однако приводит к повышению цены на нефтепродукты и оказывает решающее воздействие, препятствующее возрождению не только отдельных отраслей экономики, но и экономики в целом. Поэтому, учитывая эти аргументы, необходимо снизить налоговое бремя на нефтяной сектор. В первую очередь, необходимо в этом секторе отрегулировать акцизные налоги, определяя уровень налоговой ставки нужно брать долгосрочную среднюю цену на нефть, с учетом ситуации на нефтяном рынке, разницу ограничить с помощью налоговых отсрочек. Если не сделать это своевременно, то превратится в проблему обеспечения развития таких отраслей как машиностроительная, легкая, пищевая и другие сферы, использующие продукты топливно-энергетического сектора и переводящие автоматически налоговое бремя на свои продукты.

Таблица 11.2

Динамика ВВП и бюджетных поступлений за 2014-2018 гг.²⁴

№	Показатели	2014	2015	2016	2017	2018
1.	ВВП, млн. ман.	59014,1	54380,0	60425,2	70337,8	79797,3
2.	Бюджетные доходы, млн. ман.	18400,6	17498,0	17501,2	16516,7	22508,9
3.	Налоговые поступления, млн. ман.	7113,6	7118,2	7015,6	6971,7	7415,5

Рост ВВП Азербайджана в январе-ноябре 2019 года составил 2,1%. По итогам 10 месяцев 2019 года экономический рост также составлял 2,1%. Номинальный объем ВВП за январь-ноябрь 2019 года составил 72 млрд 852,2 млн манатов. За 11 месяцев 2019 год рост в нефтегазовом секторе составил 0,2%, в ненефтяном секторе – 3,5%. ВВП на душу населения в январе-ноябре текущего года составил 7 тыс. 357,8 манатов. По данным статистики, в отчетном периоде рост имел место во всех отраслях, за исключением строительства (спад на 6,4%). В 2018 году рост ВВП Азербайджана составил 1,4%. На 2020 год прогноз роста ВВП Азербайджана составляет 3%, на 2021 – 3,7%, на 2022 – 3,1%.

Показатели исполнения государственного бюджета за 6 месяцев 2019 года подтверждают происходящие в экономике страны динамичные процессы. Так, расходы государственного бюджета исполнены на уровне 100,2 процента – 10 миллиардов 951 миллион манатов. Доходы же государственного бюджета исполнены на сумму 10 миллиардов 406 миллионов манатов. Расходы государственного бюджета перевыполнены на 108 процентов. 70 процентов налоговых поступлений составили ненефтяные доходы.

Таблица 11.3

Поступление налогов и прочих платежей в государственный бюджет Азербайджана за 2008-2018 годы. (сумма в млн. манат)²⁵

Показатели	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Доходы - Всего	10762.7	10325.9	11403.0	15700.7	17281.5	19496.3	18400.6	17498.0	17505.7	16516.7	22508.9
Налог на добавленную стоимость	1910.9	2012.8	2082.5	2222.7	2366.9	2710.0	3119.6	3454.7	3623.5	3668.6	4287.6
Акциз	486.9	485.1	514.9	480.2	531.5	593.3	797.3	647.8	625.1	612.6	728.6
Налог на прибыль юридических лиц	2862.3	1329.2	1429.9	2134.0	2252.0	2374.8	2302.7	2211.1	1983.2	2285.9	2499.7
Земельный налог	30.6	26.2	35.3	35.3	30.6	33.1	35.4	48.7	50.3	50.4	50.6
Подоходный налог с физических лиц	627.2	581.9	590.2	715.7	813.0	859.7	980.3	982.5	1145.7	1040.3	995.9

²⁴ https://www.stat.gov.az/source/system_nat_accounts/

²⁵ <https://www.stat.gov.az/source/finance/>

Налоговые поступления от внешнеэкономической деятельности	449.7	418.1	291.8	433.1	592.5	675.2	684.7	934.5	861.2	903.0	1143.7
Налог на имущество	112.9	66.2	101.8	103.9	105.1	125.1	141.3	148.2	174.7	178.6	182.2
Прочие налоги	96.8	86.8	90.3	140.6	157.6	161.5	192.7	247.7	457.0	505.7	561.6
Прочие поступления	4037.7	5197.7	6136.2	9305.4	10306.5	11842.1	10030.4	8706.7	8474.7	7160.5	11921.6
Промысловый налог	147.7	121.9	130.1	129.8	125.8	121.5	116.2	116.1	110.3	111.1	137.4

За шесть месяцев 2019 года налоговыми органами были обеспечены текущие поступления в сводный бюджет, который составил 4 миллиарда 954 миллиона манатов. Из них 3 миллиарда 633 миллиона манатов – налоговые и государственные пошлины, а 1 миллиард 321 миллион манатов – взносы на обязательное социальное страхование и страхование от безработицы. Эти цифры составляют соответственно 108,8 процента – по налогам, 112,5 и 116 процентов – по обязательному социальному страхованию и страхованию от безработицы.

За 6 месяцев 2019 года Государственный таможенный комитет также добился исполнения прогноза на 108 процентов. Главными факторами, которые лежат в основе этих результатов, являются, в первую очередь, налоговая политика, администрирование и реформы. Во-вторых, это – тесное взаимодействие, совместная работа с соответствующими структурами единой командой, обмен информацией. В-третьих, - изменение природы отношений с налогоплательщиками и, наконец, успехи в борьбе с теневой экономикой, в том числе вывод из тени оборота и рабочих мест.²⁶

Доля нефтегазового сектора в налоговых поступлениях в 2019 году достигла 104 процента. Это значительно больше по сравнению с 2018 годом на 4 пункта. В целом, темпы роста поступлений по нефтегазовому сектору составили 5,9 пункта за соответствующий период. Это превышает темпы роста соответствующего сектора экономики, и выполнение составила 51,1 процента годового прогноза. Доля частного сектора в самом нефтегазовом секторе составляет - 77 процентов. В результате налоговых реформ отмечен значительный рост в количестве трудовых договоров. Всего за 6 месяцев 2019 года зарегистрированы 101 тысяча новых трудовых договоров, в том числе 77 тысяч в частном нефтегазовом секторе.

Таблица 11.4

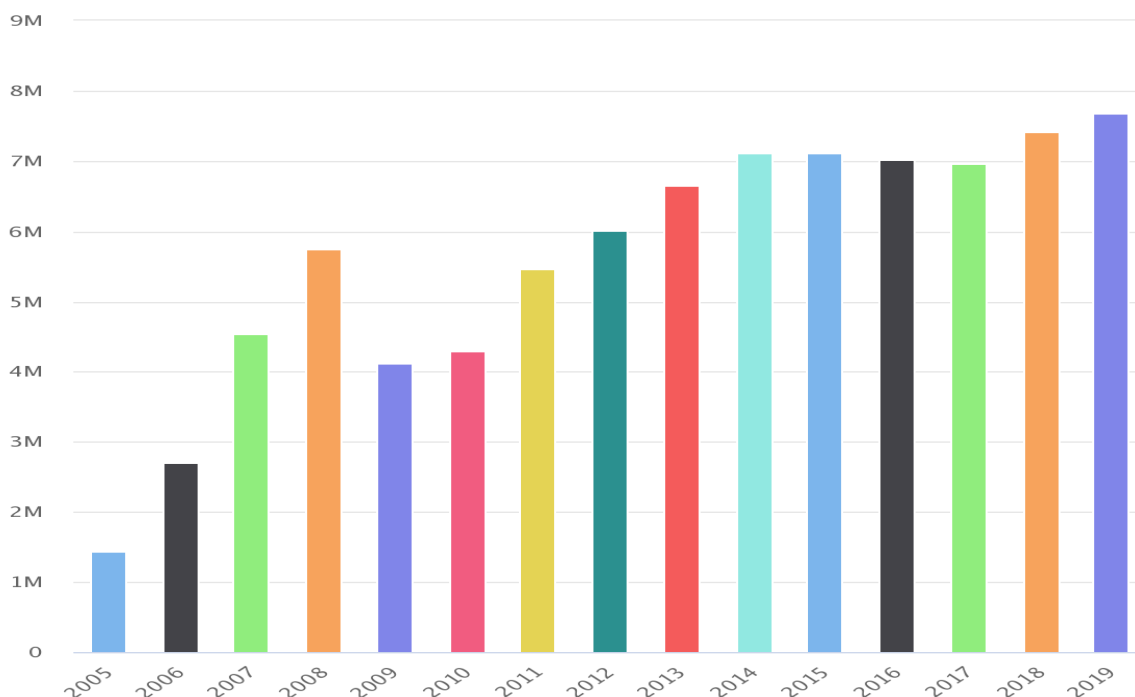
**Налоговые поступления в государственный бюджет Азербайджана за 2017-2019 годы
(сумма в млн.манат)**

Годы	2017			2018			2019		
	Прогноз	Факт	% вып.	Прогноз	Факт	% вып.	Прогноз	Факт	% вып.
Всего	7112	7118	100.1	7010	7016	100.1	7210	7645	106
В том числе									
Нефтегазовый сектор	2300	2090	90.9	1610	1610	100	1755	1840	104
Нефтегазовой сектор	4812	5028	104.5	5400	5406	100.1	5455	5805	106

Источник: <https://www.taxes.gov.az/az>

²⁸ <https://ru.president.az/articles/33941>

Поступление налогов и прочих платежей в государственный бюджет Азербайджана за 2005-2019 годы. (сумма в тыс. манатах)²⁷



В 2019 году количество выездных налоговых проверок сократилось в сравнении с 2018 годом в 2,7 раза, а в сравнении с 2017 годом - в 6 раз.

За шесть месяцев 2019 экономика страны выросла на 2,4 процента, а нефтегазовый сектор – на 3,2 процента. Самый отрядный показатель связан с нефтегазовой промышленностью. Рост здесь составляет 15,7 процента. Это свидетельствует о том, что в последние годы наша политика индустриализации дает прекрасные результаты. Нефтегазовый сектор промышленности продвигается рекордными шагами. Конечно, в этой области достаточно велика роль крупных предприятий, сданных в эксплуатацию в нынешнем году. Как известно, введены в строй карбамидный завод, завод «SOCAR-Polymer», объем производства которых достаточно велик. В то же время предпринимаются необходимые шаги для развития малого и среднего предпринимательства. Таким образом, 15,7-процентный рост нашей нефтегазовой промышленности за шесть месяцев, конечно, является очень отрядным фактом.

За шесть месяцев 2019 года сельское хозяйство увеличилось на 13 процентов, в основном, за счет растениеводства, где рост составил 25 процентов. То есть, это говорит о том, что вложенные инвестиции, проводимые реформы, выданные субсидии, научный подход к сельскому хозяйству дают положительные результаты.

Вырос торговый оборот – на более чем 20 процентов. На 15 процентов увеличился нефтегазовый экспорт. За шесть месяцев 2019 года в экономику страны вложено более 6 миллиардов долларов США инвестиций. Значительная часть этих инвестиций вложена в нефтегазовый сектор. Инфляция составляет всего 2,5 процента. Доходы населения увеличились на 6,6 процента. Бюджетные поступления по линии налоговых и таможенных органов выросли на более чем 440 миллионов манатов, то есть, были собраны сверх плана, что также служит проявлением проводимых реформ.²⁸

В начале нынешнего года был утвержден очень большой социальный пакет, и эти социальные инициативы охватывают более 4 миллионов человек. Были предприняты очень

²⁷ <https://www.taxes.gov.az/az/page/dovlet-budcesine-vergi-ve-sair-daxilolmalar>

²⁸ <https://ru.president.az/articles/33941>

важные шаги – значительно увеличены минимальная заработная плата, минимальная пенсия. В первый раз на 40 процентов, во второй – также на 40 процентов. Почти вдвое повышена минимальная заработная плата – со 130 до 250 манатов. А минимальная пенсия доведена со 116 до 200 манатов. На 50 процентов увеличено пособие, выплачиваемое вынужденным переселенцам, решен вопрос, связанный с проблемными кредитами, были выдвинуты другие социальные инициативы, что еще раз свидетельствует о социальной направленности политики Азербайджана.

Уверенное развитие Азербайджанской Республики в 2019 году, увеличение валового внутреннего продукта в свою очередь сказалось на показателях исполнения государственного бюджета. Так, прогноз поступлений в государственный бюджет 2019 года был выполнен в сумме 24 миллиарда 200 миллионов манатов против 23 миллиарда 168 миллионов манатов. А это означает, что были обеспечены поступления на 1 миллиард 32 миллиона манатов или 4,5 процента больше.

Исполнение расходов государственного бюджета в 2019 году составило 24 миллиарда 405 миллионов манатов против 25 миллиардов 190 миллионов манатов, или на уровне 97 процентов. Таким образом, дефицит государственного бюджета в 2019 году составил всего 205 миллионов манатов. А это означает, что прогноз дефицита бюджета в сумме 2 миллиарда 22 миллиона манатов, утвержденный в 2018 году, при принятии бюджета 2019 года был меньше примерно на 10 процентов. Значительное сокращение дефицита государственного бюджета, в первую очередь, связано с тем, что фискальными органами – как налоговыми, так и таможенными - прогнозы по бюджетным поступлениям были выполнены с превышением. С другой стороны, была достигнута экономия по некоторым пунктам расходов государственного бюджета. Здесь, в первую очередь, следует отметить трансферт по Фонду социальной защиты. Так, проводя корректировки государственного бюджета 2019 года, был сокращен трансферт в Государственный фонд социальной защиты на 150 миллионов манатов. А по итогам года ввиду того, что фактически в дополнительном трансферте необходимости не было, была достигнута экономия примерно до 180 миллионов манатов. Это было достигнуто за счет того, что был создан большой перелом в сборе взносов социального страхования.²⁹

Доходы сводного бюджета увеличились, хотя доходы сводного бюджета прогнозировались в сумме 29 миллиардов 235 миллионов манатов, фактическое выполнение составило 33 миллиарда 818 миллионов манатов или на 15,7 процента, то есть, на 4 миллиарда 583 миллиона манатов больше. А расходы сводного бюджета были исполнены в сумме 26 миллиардов 476 миллионов манатов против 27 миллиардов 371 миллиона манатов или около 97 процентов. В результате в сводном бюджете также возник профицит в сумме 7 миллиардов 343 миллиона манатов. А это почти в 4 раза больше по сравнению с прогнозируемым дефицитом. То есть, предусмотренный профицит прогнозировался в сумме 1,8 миллиарда манатов, однако оказался примерно в 4 раза больше. Это произошло, в первую очередь, за счет роста доходов Государственного нефтяного фонда. Этот рост можно разделить в основном на два направления. В первую очередь, то, что цена на нефть, заложенная в бюджете, была ниже фактической цены, то есть, если в бюджете была предусмотрена цена 60 долларов, то для поступлений Нефтяного фонда средняя годовая цена указана в пределах 64-65 долларов. Однако значительный рост в прошлом году произошел больше в доходах, полученных от управления средствами Нефтяного фонда. То есть, поступления составили более 3,5 миллиарда манатов против предусмотренных 1,4 миллиарда манатов, или аккумулированы дополнительные средства в размере 2 миллиарда манатов. В то же время другая причина профицита сводного бюджета связана с отсутствием дефицита государственного бюджета.³⁰

Следует отметить, что в 2019 году значимые изменения произошли и в расходах государственного бюджета. В первую очередь потому, что были определенные изменения в структуре расходов. А это связано с тем, что в результате проводимой политики в социальной сфере в течение года минимальная заработная плата повысилась в два раза, было организовано

²⁹ <https://1news.az/news/pri-prezidente-il-hame-alieve-sostoyalos-soveschanie-posvyaschennoe-itogam-2019-goda>

³⁰ <https://1news.az/news/pri-prezidente-il-hame-alieve-sostoyalos-soveschanie-posvyaschennoe-itogam-2019-goda>

ее финансовое обеспечение. Был увеличен и минимальный размер пенсии. Произошел также значимый рост социальных пособий. Эти меры были полностью обеспечены в рамках государственного бюджета 2019 года без проведения каких-либо корректировок. А это наглядно демонстрирует политику и приоритеты государства в данной сфере.

Доходы государственного бюджета Азербайджана на 2020 год прогнозируются на уровне 24 млрд. 134,5 млн. манатов с ростом на уровне 4,2% в сравнении с прогнозным показателем 2019 года. Расходы должны составить 26 млрд. 913,7 млн. манатов (рост на 6,8%). Дефицит бюджета прогнозируется в размере 2 млрд. 779,2 млн. манатов, или 3,3% ВВП. Цена на нефть в государственном бюджете на 2020 год заложена на уровне 55 долларов США за баррель.³¹

В соответствии с целями государственной программы Министерство Экономики подготовило на предстоящие годы более 150 инвестиционных проектов первоначальной стоимостью 1,5 миллиарда манатов с учетом экономического потенциала и уровня занятости населения каждого региона. К выполнению этих проектов будут привлечены льготные кредиты Национального фонда помощи предпринимательству, местные и зарубежные инвестиции.

Следует отметить с 2003 года по 2019 год экономика Азербайджана выросла в целом в 3,4 раза. За это время промышленное производство выросло в 2,7 раза, сельское хозяйство – в 2 раза, внешнеторговый оборот – в 6,4 раза, экспорт – в 7,6 раза, в том числе ненефтяной экспорт – в 5,2 раза.

Валютные резервы выросли в 27 раз. В 2003 году валютные резервы составляли 1,8 миллиарда долларов США, по итогам 2019 года – 51 миллиард долларов США. За последние 16 лет средняя заработная плата выросла в 11 раз, а средняя пенсия – в 8 раз, более 300 тысяч вынужденных переселенцев, 6700 семей шехидов получили дома и квартиры.

3 февраля 2020 г. состоялась конференция, посвященная итогам первого года исполнения «Государственной программы социально-экономического развития регионов Азербайджанской Республики в 2019-2023 годах». В конференции принял участие Президент Азербайджанской Республики Ильхам Алиев. Глава государства выступил на конференции: «В целом, в прошлом году наша страна успешно развивалась. Азербайджан шел по пути развития и стабильности. Но происходящие в мире процессы, конечно, вызывают обеспокоенность и у нас. В мире возникают новые очаги конфликтов, новые зоны напряженности. Существующие проблемы не решаются, напротив, к ним добавляются новые. Можно сказать, повсюду в мире – в Европе, Африке, Азии, Латинской Америке, нашем регионе, на постсоветском пространстве наблюдается определенная напряженность. В некоторых случаях она приобретает более жесточенные формы. Однако Азербайджан уже много лет идет по пути стабильности. Господствующая в нашей стране стабильность обеспечивается волей азербайджанского народа. Проводимая нами политика поддерживается народом. Политика измеряется конкретными делами. В основе нашей политики лежат конкретные дела, реальное развитие, не слова, а действия, и каждое данное слово находит отражение в жизни. Поэтому доверие, оказываемое нам народом, находится на высоком уровне, в этом и заключаются основные условия стабильности и спокойствия.

Считаю, что в прошлом году в экономической сфере были достигнуты хорошие результаты. Сегодня Азербайджан находится на пути экономического развития, серьезных реформ, которые высоко оцениваются в обществе. Потому что эти реформы улучшают уровень жизни людей, ускоряют экономику нашей страны, играют очень важную роль в решении имеющихся в стране неприятных проблем. Обычно коренные экономические и политические реформы приносят и большие проблемы. То есть, порой, вернее, во многих случаях эти реформы негативно сказываются на образе жизни людей. В Азербайджане же реформы проводятся последовательно. Это – продуманная политика. Просто сейчас мы вступили в новый этап реформ. Поэтому реформы, проводимые как в экономической, так и политической сфере, служат интересам нашего народа, государства. Одновременно проведены очень серьезные структурные и кадровые реформы.

³¹ <https://ru.president.az/articles/33941>

Все это еще раз показывает, что основная цель нашей экономики - укрепление государства, обеспечение лучшей жизни для народа, стабильности. Мы достигаем всех этих целей. Это еще раз подтверждают прошлогодние экономические и социальные достижения. Наша экономика выросла на 2,2 процента. Считаю, что это хороший результат. Цены на нефть стабильны, но добыча нефти в Азербайджане несколько упала. Считаю, что 2,2-процентный рост валового внутреннего продукта - хороший результат. Особенно если учесть, что рост в нефтегазовом секторе составляет 3,5 процента. Промышленное производство увеличилось на 1,5 процента. Причина этого связана именно с добычей нефти. Однако нефтегазовый сектор, являющийся нашим основным приоритетом, увеличился более чем на 14 процентов. Особую роль здесь, конечно, сыграли начало функционирования гигантских промышленных предприятий, сданных в эксплуатацию в прошлом году, а также развитие малого и среднего предпринимательства, улучшение бизнес-среды.

Улучшение бизнес-среды отмечает и Всемирный банк. В отчете Doing Business Азербайджан в прошлом году был включен в число двадцати самых реформаторских стран. Конечно, все бизнес-структуры видят и чувствуют это. Налоговое и таможенное администрирование, государственная поддержка, оказываемая деловым кругам, разумеется, дают о себе знать и в нефтегазовой промышленности».³²

В целях обеспечения диверсификации экономики страны была проведена большая работа по созданию инфраструктуры, созданы благоприятные условия для развития местного производства. Инфраструктурная государственная поддержка, направленная на конкретные проекты в целях ускорения расширения местного производства экспортной направленности, создающего в настоящее время дополнительное валютное требование, заменяющего импорт и приносящего стране валюту, внесет вклад в более быстрый рост местного производства, целенаправленное и эффективное использование государственных инвестиций, занятость населения.

Отнесение к этим проектам таможенных и других налоговых льгот в соответствии с подписанными документами, связанными с поощрением инвестиций, создаст стимул для их успешного выполнения, в результате укрепится сырьевое обеспечение производственной и перерабатывающей промышленности, в значительной степени снизится зависимость от внешних факторов.

Из всего вышесказанного следует, что налоговая система должна реформироваться таким образом, чтобы развивать экономику страны.

Проведение этих мероприятий в области реформирования налоговой системы создаст условия для прироста производства, расширения налоговой базы и таким образом увеличит поступления в государственный бюджет. И по этой причине государственный бюджет должен превратиться в главный инструмент возрождения и роста экономики, а также необходимо усилить контроль за расходованием средств государственного бюджета.

Проведение этих мероприятий в области регулирования налоговой системы создаст условия для прироста производства, расширения налоговой базы и таким образом увеличит поступления в бюджет. И по этой причине государственный бюджет должен превратиться в главный инструмент возрождения и роста экономики, а также необходимо усилить контроль за расходованием средств бюджета.

В результате проводимых структурных изменений в экономике требуется пересмотреть и практику налогообложения на инвестиции. Прежде всего, структурная перестройка требует с точки зрения интересов народного хозяйства закрытия ряда нерентабельных производств и непосредственное предоставление им наряду со всеми другими предприятиями равных льгот, а это может еще более усилить диспропорции и деформации в экономике. Во-вторых, нужно учитывать реальные возможности инвестирования как за счет средств бюджета, так и за счет собственных средств предприятия. Так как наша экономика стала на путь рыночной экономики, решающим в регулировании налоговой системы считается подход, направленный на привлечение иностранных инвестиций для возрождения экономики страны.

³² <https://ru.president.az/articles/35705>

Также опыт стран с переходной экономикой показал, что для стимулирования переходной экономики Азербайджана недостаточно довольствоваться отдельными моментами, принятыми у стран с развитой рыночной экономикой в области формирования и регулирования налоговой системы. Одним из ключевых звеньев механизма поддержки и развития малого и среднего бизнеса является, как сказано выше, именно налоговая система. Опыт стран с развитой рыночной экономикой свидетельствует о том, что необходима целенаправленная программа реформирования налоговой системы, нацеленная на укрепление и поддержку малых и средних предприятий.

Во многих зарубежных странах установлен льготный режим налогообложения малого и среднего бизнеса. Например, в США налог на прибыль корпораций устанавливается по схеме «слоеного пирога». При максимальной ставке федерального налога 34%, корпорации при доходе 50 тыс. долларов уплачивают всего лишь 15% за последующие 25 тыс. долларов - 25%. В Великобритании при ставке налога 33% малые предприятия уплачивают налог на прибыль в размере 25%. Во Франции малые предприятия освобождаются от налога на добавленную стоимость. В Бразилии малые предприятия освобождены от НДС, налога на услуги, налога на финансовые операции. В Германии уменьшенные ставки налога на прибыль мелкого и среднего предпринимательства используются для отраслей – например, в сельском хозяйстве, где к тому же существует достаточно широкая система других льгот. В Чили установлен специальный налоговый режим для малых предприятий – налог на прибыль корпораций -15%, подоходный налог с физических лиц – от 5 до 45%.

Налоги могут быть элементом механизма, регулирующего демографические процессы, молодежную политику, иные социальные явления. С помощью налогов возможно также регулирование потребления. Например, такой налог как акциз, наряду с обеспечением доходной части бюджета, и особенно высокие его размеры, влияет на спрос и покупательную способность населения.

Вне всякого сомнения, Налоговый Кодекс более связан с бюджетным процессом, чем с общим экономическим ростом страны. Поэтому нужно серьезно подойти к проблеме предоставления налоговых льгот налогоплательщикам, наряду с этим к проблеме формирования бюджета республики.

Модель эффективной налоговой системы Азербайджанской Республики

Налоговая система должна быть не только справедливой, но и эффективной. Здесь следует избегать расточительства так же, как и в любой экономической деятельности, государственной или частной. Отсюда вытекают два конкретных следствия для регулирования налоговой системы: во-первых, налоги не должны обуславливать «чрезмерное бремя», и во-вторых, затраты на налоговую администрацию и сбор налогов не должны быть чересчур большими по сравнению с полученными поступлениями.

Для начала следует заметить, что общие затраты на сбор налогов содержат затраты правительства на разработку и обеспечение выполнения регулирующих положений, а также затраты налогоплательщиков и их агентов на соблюдение правовых требований, связанных с налогообложением (кроме самой уплаты налогов). Что касается затрат правительства, управление налогами подлежит принципу экономии за счет увеличения масштабов деятельности, и после того, как собрана значительная сумма налоговых поступлений, затраты на управление становятся малыми по сравнению с поступлениями. Мировой опыт подсказывает, что для центральных налоговых администраций затраты на сбор налогов составляют в среднем лишь около одного процента от собранной суммы. Однако местные налоги могут быть очень «дорогие», и затраты на них могут составлять даже треть от суммы собранных налогов. Эти затраты зависят от вида налога.

Затраты на соблюдение регулирующих требований, что их должны платить налогоплательщики, определить сложнее. Эти затраты могут существенным образом превышать затраты

правительства. Для обоих уровней справедлива закономерность – с увеличением сложности налоговой системы возрастают затраты на управление налогом и на соблюдение регулятивных требований. Вместе с тем при регулировании налоговой системы, она должна быть согласована с очень сложной структурой экономических институтов, а также процедур расчета доходов, и, следовательно, справедливое налогообложение (в особенности это касается налога на доходы) не может быть простым. Как следствие, стремление справедливого взимания налогов может легко вступить в конфликт со стремлением к простоте и уменьшению затрат на управление. Налоговая система требует значительных затрат, и хотя и следует избегать расточительства при управлении налогами, затраты на создание справедливой и эффективной налоговой системы целиком себя оправдывают. В данной связи следует также заметить, что некоторые авторы в отдельности выделяют дополнительные затраты на налогообложение – политические затраты, которые являются следствием попыток отдельных налогоплательщиков влиять на законы, которые касаются налогов.

Справедливость требует, чтобы налоговые платежи были связаны с экономическими возможностями, которые можно измерить с помощью размеров дохода, потребления или имущества. Тем не менее, привязка размеров налогов к возможностям налогоплательщиков неизбежно приведет к неэффективности или к чрезмерному налоговому бремени. Таким образом, проблема регулирования налоговой системы состоит в минимизации разногласия между целями эффективности и справедливости. Такая минимизация дает возможность лишь уменьшить, а не полностью ликвидировать это разногласие.

Известно, что налогообложение составляет лишь часть государственных финансов, поэтому исследование оптимального налогообложения является лишь частичным вопросом. Если считать, что справедливость имеет нормативные признаки, и что государственные поступления и расходы влияют на экономику и на общество вместе с тем, то достижение оптимальности еще больше осложняется. В этой связи, регулирование налоговой системы может рассматриваться с двух сторон: как повысить уровень справедливости при данном уровне эффективности или как минимизировать снижения уровня благосостояния при данном уровне справедливости.

Расчет оптимальных ставок налога представляет значительный интерес для экономистов. Тем не менее, ответ на вопрос об оптимальном налогообложении, в конечном итоге, в значительной мере зависит от шкалы ценностей, а экономика не дает окончательного ответа на этические вопросы. В целом, основополагающие идеи, на которых строится любой анализ оптимального налогообложения, включает в себя:

- 1) критерии оптимальности;
- 2) специфицирование общественного благосостояния;
- 3) моделирование отрицательных стимулов;
- 4) проблемы применения.

Теория оптимального налогообложения использует инструментарий экономики благосостояния и в основу критериев налогов социальной направленности возлагает функцию социального обеспечения. Решающий вопрос анализа состоит в том, каким образом индивидуальные вкусы можно обратить в «оптимальное» для общества решение. Специалисты по вопросам экономики благосостояния концентрируют внимание на поиске способов согласования эффективности и справедливости для оптимальной налоговой системы. Однако до сих пор вопрос об определении Налогового оптимума остается нерешенным. Представляется, что проблема компромисса между справедливой и эффективной налоговой системой должна быть развязана путем политического взаимодействия. Однако похоже, что на практике налоговая система не будет ни эффективной, ни справедливой с точки зрения всех граждан. Несмотря на это, регулируя налоговую систему, каждое правительство стремится к тому, чтобы она была и эффективной, и справедливой.

Классическим стимулом к государственному регулированию налоговой системы всегда служит стремление правительства превратить налоговую систему в образец справедливости, простоты, эффективности и снять все налоговые препятствия на пути экономического роста. По мере того, как выясняется, что действующие налоговые нормы подрывают стимулы к труду,

препятствуют инновациям и значительно сокращают сбережения, правительство приступает к разработке новой концепции налогообложения в стране. Известно, что сложность налоговой системы способствует росту административных издержек, снижению уровня согласованности и более широкому распространению убежденности в неравенстве налогового бремени, раскладываемого между отдельными группами налогоплательщиков. При государственном регулировании налоговой системы, как правило, правительство страны полагается на сочетание добровольного согласия с применением финансовых штрафов и уголовного наказания за укрывательство от налогов. Тем самым классические стимулы к государственному регулированию налоговой системы реализуются в той мере, какую позволяют сложившиеся в стране экономические возможности и правовое сознание граждан.

А обыкновённым стимулом к регулированию налоговой системы является временный лаг. Считается, что по истечении 5-7 лет следует проводить кардинальные преобразования в налоговой системе, а каждые 2-3 года – глубокий анализ рациональности действующих налоговых норм. В случае если такой анализ дает отрицательный результат, то реформу следует проводить незамедлительно. В странах с переходной экономикой преобразования налоговой системы необходимо проводить постепенно, от одного налогового эксперимента к другому. Главным подтверждением успеха таких экспериментов является достижение двух основных целей. Во-первых, не должно быть нарушено относительное равновесие экономических интересов всех собственников, независимо от того, чем владеет каждый собственник. Во-вторых, все налоги, включённые законодательством в налоговую систему страны, должны функционировать в логическом единстве между собой и внешней экономической средой.

Опыт государственного регулирования налоговой системы зарубежных стран показывает, что если налоговые реформы берутся в качестве приоритетов, но при этом не обеспечивается их системность, то подобная ситуация тормозит развитие экономики и сковывает производство.

Следует заметить, что налоговая система Азербайджана возникла и с первых же дней своего существования развивалась в условиях экономического кризиса. В тяжелейшей ситуации она сдерживала нарастание бюджетного дефицита, обеспечивала функционирование всего хозяйственного аппарата страны, позволяла, хотя и не без перебоев, финансировать неотложные государственные потребности. И сегодня, налоговая система в основном отвечает текущим задачам рыночной экономики. Однако, несмотря на это, сегодня ни у кого не вызывает сомнение, что требуется серьёзная трансформация налоговой системы Азербайджана. Эти изменения должны учесть основные тенденции развития мировой налоговой политики, а также национальную специфику развития экономики Азербайджана.

Несмотря на принятие Налогового Кодекса Азербайджана, концепция и основные направления государственного регулирования налоговой системы, обеспечивающей с одной стороны экономический рост и, соответственно, повышение деловой активности, а с другой, решение социальных проблем, до сих пор является предметом дебатов между представителями различных уровней государственной власти и деловых кругов Азербайджана. Тенденция к снижению налоговых поступлений по отношению к ВВП, негативные явления, имеющие место в процессе сбора налогов, реальные масштабы теневой экономики и др. являются важными проблемами налоговой системы Азербайджана. Низкие ставки таможенных пошлин на импорт, существующие возможности реализации товаров на «толкучках», ярмарках в обход фискальных органов создают неблагоприятную среду для местных производителей. Сегодня даже производители традиционной сельскохозяйственной продукции – фруктов и овощей – не могут конкурировать на местном рынке с некачественной продукцией, ввозимой из Ирана и Турции. Кроме того, получение дешевого кредита в республике также является проблемой сложной и почти недостижимой для многих предпринимателей. Поэтому, через снижение налоговых ставок можно создать такие условия, чтобы отечественные предприниматели могли эффективно функционировать и расширять свое производство за счет своих собственных средств. Очевидно, также, что налоговая система страны, находящаяся в рыночной экономике, должна не только обеспечивать наполнение бюджета, но и способствовать росту экономического потенциала страны и стабилизации социальных отношений.

Опыт стран с переходной экономикой приводит к выводу о том, что не столько формы собственности, сколько наличие конкурентной среды определяют уровень экономической эффективности и темпы роста производства. При формировании конкурентной среды исключительная роль принадлежит налоговой системе. Поэтому налоговая система переходной экономики Азербайджана должна обладать стимулирующим характером. А одним из значительных стимулов являются налоговые льготы.

В Азербайджане мнения о налоговых льготах неоднозначны. Некоторые специалисты считают, что льготы «разъедают» налоговую систему, их отмена позволяет увеличивать бюджетные доходы и дается ссылка на успешную американскую экономическую политику администрации Р.Рейгана, сократившую налоговые льготы и одновременно снизившую налоговые ставки. Однако следует заметить, что, отменив некоторые льготы по корпоративному налогу, стимулирующие вложения в действующее производство, правительство Р.Рейгана параллельно существенно расширило перечень налоговых льгот для компаний, модернизирующих производство и осуществляющих научно-исследовательские проекты. Трансформация, а отнюдь не отмена налоговых льгот – нормальный процесс стимулирования инвестиций в определенные регионы страны, развитие высших технологий, создание экологически чистых производств.

Осуществление политики отмены всех налоговых льгот, на наш взгляд, означает лишение налоговой системы регулирующей функции – возможности определять и стимулировать приоритетные направления развития национальной экономики. С одной стороны, наличие льгот – основной признак справедливой налоговой системы, ее неотъемлемый элемент. В данной связи следует заметить, что только в США количество налоговых льгот составляет более 100, а в Великобритании их насчитывается порядка 80. С другой стороны, в условиях переходной экономики использование всемерного льготного режима для отдельных налогоплательщиков неизбежно усложняет систему налогообложения, т.к. способность управлять новой системой ограничена. На наш взгляд, оптимальным в Азербайджане является применение системы налогообложения с широкой базой и низкими ставками, но при условии сохранения льгот, стимулирующих производство.

Одной из актуальных проблем в экономике Азербайджана является легализация «теневой экономики». Поэтому сегодня назрела необходимость выработать эффективные меры в данном направлении, предусматривающие внесение изменений в банковское, таможенное и бюджетное законодательство, в Уголовный Кодекс и т.д. При этом важно отметить, что налогоплательщик готов стать законопослушным при условии, что налоговые изъятия будут разумными, и государство предоставит ему взамен ряд гарантий, в том числе и социальных. Сущность данного вопроса заключается в умении правительства найти баланс между объективно противоречащими друг другу фискальной и стимулирующей функциями налога.

Итак, учитывая вышесказанное можно утверждать, что процесс государственного регулирования налоговой системы Азербайджана должен быть последовательным и предсказуемым.

Их главными направлениями, на наш взгляд, должны стать:

- совершенствование налогового законодательства;
- осуществление принципа равенства налогового бремени. Другими словами, речь идет о нейтральности налоговой системы, когда налогоплательщики поставлены в равные условия и отдельные их группы не пользуются многочисленными налоговыми льготами;
- совершенствование координации действий налоговых, таможенных органов, Центрального Банка, органов валютного контроля;
- снижение общего уровня налогообложения при расширении налоговой базы;
- сокращение количества налогов и упрощение системы налогообложения;
- усиление налоговой дисциплины;
- повышение уровня правовой информированности налогоплательщиков;
- улучшение собираемости налогов;
- приведение налоговой системы Азербайджана в соответствие с налоговой системой развитых стран с рыночной экономикой.

Правительством должна быть разработана среднесрочная (3-5 лет) программа реформы налоговой системы, которую было бы целесообразно включить в Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики в целях максимального обеспечения рационального соотношения между стабильностью налоговой системы и необходимостью ее существенных изменений. Итак, налоговая система нуждается в совершенствовании, но не на базе случайных идей, порой подхваченных, точнее выхваченных из комплекса в западных странах.

Азербайджану остро не хватает собственной научной школы в области налогообложения, способной не только научно обосновать эффективность государственного регулирования действующей налоговой системы, но предвидеть, спрогнозировать все экономические и социальные последствия проведения в жизнь того или иного комплекса мероприятий в области налоговой системы.

Одной из основных задач Налогового Кодекса является необходимость обоснования концептуального подхода к созданию модели эффективной налоговой системы, способной обеспечить реализацию основных функций современной налоговой политики – фискальной, регулирующей, стабилизирующей и стимулирующей. Ориентируясь на принципы их сбалансированности, модель эффективной налоговой системы Азербайджана должна отвечать следующим основным требованиям:

1) налоговое стимулирование активности во всех сферах производственной, научно-технической деятельности;

2) смещение акцента с косвенного налогообложения на прямое, более полно учитывающее финансовое состояние и социальное состояние налогоплательщика;

3) обеспечение дифференциации между производственной и непроизводственной сферами, т.е. снижение налоговых ставок на производство;

4) упрощение налогообложения (система и процедура выплаты должны быть простыми, понятными и удобными для налогоплательщиков и экономичными для учреждений, собирающих налоги);

5) подготовка и реализация программы пропаганды и культуры налогового воспитания;

6) создание принципиально новых технологий налоговой деятельности основанных на применении компьютерных сетей и баз данных;

7) смещение акцента с социальных льгот на льготы, стимулирующие производство;

8) сосредоточение усилий профессионалов – налоговиков на тех сферах экономической деятельности, где особенно велики резервы увеличения налоговых поступлений;

9) продолжить «укрупнение» налогов, т.е. объединить налоги, имеющие сходную базу и аналогичный контингент налогоплательщиков;

10) подготовить и обеспечить реализацию программы легализации теневой экономики;

11) смещение акцента с обложения доходов предприятий на доходы физических лиц;

12) разработка системы экологических налогов, способствующих защите и восстановлению окружающей среды.

Следует также отметить, что в нынешних условиях в Азербайджане, нельзя, разумеется, уповать только на налоговую систему. Сама по себе она все проблемы решить не в состоянии вообще. Нужна комплексная программа развития экономики и в том числе стимулирования рыночной трансформации экономики, охватывающая структурную перестройку экономики, поддержки малого и среднего бизнеса. Но, эта программа не даст положительных результатов, если оставить в стороне налоговую систему. В то же время, как указано выше, не стоит рассчитывать на значительный эффект от мер, касающихся обособленно взятых налоговых стимуляторов.

Ввиду глобализации современной коммерческой деятельности, усиления интеграции национальных экономик в систему мирохозяйственных связей, одной из первоочередных задач в Азербайджане становится также налоговая гармонизация, координация национальных налоговых систем, сближение уровней налогообложения, налоговой базы, характера предоставляемых налоговых льгот. В данной связи следует подчеркнуть, что Азербайджанское правительство уже заключило налоговые соглашения с такими странами как Великобритания,

Турция, Норвегия, Пакистан, Польша, Франция, Казахстан, Грузия, Украина, Россия, Молдова и др. Главная цель этих соглашений заключается с одной стороны в предотвращении двойного налогообложения в международных операциях или обеспечении компенсации, если двойное налогообложение имеет место, а с другой стороны – в предотвращении уклонения от налогообложения.

В процессе перехода к рыночной экономике малый и средний бизнес играет особую роль. Поэтому налоги в Азербайджане всемерно должны стимулировать развитие малого и среднего бизнеса, учитывать экономические интересы регионов. Важность этого вопроса для Азербайджана усиливается еще и тем, что происшедшее в последнее время открытие рынков во многих странах предъявляет новые, повышенные требования к структуре налогов. В большей мере интегрированные финансовые рынки ставят решение вопроса о распределении ресурсов в большую зависимость от различий в налоговых ставках по странам. Различие в системах налогообложения, используемых различными странами, могут привести к образованию потоков капитала между странами, затрагивающих как места приложения инвестиций, так и вопросы владения капиталом. По этой причине вопросы налогообложения доходов от предпринимательской деятельности, а также налогообложение финансовых потоков между странами привлекают гораздо большее внимание сегодня, чем всего лишь несколько лет назад. С учетом того, что в Азербайджане прежде осуществлялось централизованное планирование экономики, теперь проводит рыночную трансформацию, структура налогов должна содействовать более эффективному размещению капитала между секторами внутри страны и за рубежом. Важно учитывать, какие именно параметры налогообложения оказывают существенное воздействие на чистую норму прибыли, выплачиваемую инвестору. Вместе с тем важно не забывать об общей сложности налоговой системы и о возможности обеспечения соблюдения налоговых правил. В этих условиях главное требование к налогам – стабильность в течение достаточно продолжительного времени, чтобы предприниматели могли прогнозировать доходы и их распределение на перспективу, приобретает особую актуальность.

Важное значение имеет также согласование налоговой политики государства с ценовой, а также с политикой в области доходов. Вместе с тем, не следует перегружать налоговую систему надуманными, не свойственными ей функциями. В противном случае, они перестанут выполнять свое основное назначение.

Создание эффективной налоговой системы требует также учитывать воздействие налогообложения на сбережения инвестиции. Сокращение дохода на капитал за счет, например, налогообложения доходов в виде процентов и дивидендов равнозначно сравнительному удержанию будущего потребления и поэтому, как правило, приводит к сокращению накоплений. Подходные налоги также оказывают влияние на накопления за счет сокращения величины дохода в руках частных лиц. Для нетто-заемщика налоги сокращают стоимость займов после уплаты налогов, что приводит к увеличению заимствования средств и росту потребления. Общее воздействие налогообложения доходов с капитала на частные сбережения неоднозначно, и последствия для общего объема сбережений страны зависят от того, каким образом правительство использует налоговые поступления.

Нетрудно заметить, что доходная часть бюджета имеет определенную константу с точки зрения участия государства в экономических процессах, поскольку уровень налогообложения находится в жесткой зависимости от сложившегося уровня экономического развития. Речь идет лишь о совершенствовании фактического сбора налогов, что в немалой степени зависит от налоговой системы. Учитывая общую неблагоприятную ситуацию с налогообложением субъектов экономики, очевидно, что дальнейшее улучшение дел в этой области связано не с увеличением налоговых ставок, а, как уже сказано выше, с расширением базы налогообложения, при одновременном уменьшении существующего уровня налоговых ставок. Подчеркнем еще раз известную мысль: государство, изменяя налоговое законодательство, заставляет тем самым изменять людей свое экономическое поведение. В каком именно направлении оно будет меняться – зависит от качества государственной фискальной политики.

Наконец, говоря о государственном регулировании налоговой системы, надо отметить, что уловить и учесть, как экономика отреагирует на изменение налогового законодательства – задача сложная. Возможны две взаимоисключающие реакции. Реакция первая: экономика воспримет представленные ей налоговые стимулы и запретительные санкции. Ее инвестиционная составляющая начнет увеличиваться, капиталы начнут перемещаться из теневой экономики, приводя к росту потребительского спроса. Реакция противоположная: бизнес быстро найдет и заменит одно налоговое укрытие на другое, запрет на которое еще не введен в налоговое законодательство. Полностью решить эту дилемму не удавалось еще ни одному правительству. Успешность государственного регулирования налоговой системы обычно оценивается степенью наименьших потерь от его осуществления, а также тем, насколько новый закон о налоговой системе страны приблизился к целям, поставленным при его принятии. Поэтому каждый новый шаг в регулировании налоговой системы – это начало движения к следующим более совершенным налоговым преобразованиям.

В заключение, основываясь на вышесказанном, следует подчеркнуть, что для Азербайджана необходимо формирование такой налоговой системы, которая обеспечивала бы необходимые объемы фискальных сборов, активизировала бы конкурентные силы рыночной экономики, регулировала бы процессы расширения и модернизации производства, стимулировала бы инвестиционную активность предпринимателей, обеспечивала бы социальную стабильность в обществе, экологизировала бы производство и, наконец, стимулировала бы развитие интеграционных экономических процессов.

ГЛАВА XII. НАПРАВЛЕНИЕ УВЕЛИЧЕНИЯ СТИМУЛИРУЮЩЕЙ РОЛИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Роль налогов в реализации социальной функции государства

Практическим инструментом реализации социальной, как и любой другой, функции государства объективно выступают налоги, роль которых проявляется, прежде всего, в мобилизации финансовых ресурсов для решения социальных задач. Актуальной задачей является выработка и реализация социальной политики и адекватной ее целям и приоритетам налоговой политики.

Социальная функция — одна из основных функций государства. Она многообразна по содержанию и масштабна по предпринимаемым им усилиям. Главный смысл этой функции государства — устранение или смягчение существующей и по возможности предупреждение назревающей социальной напряженности в обществе, выравнивание социального положения людей, развитие системы здравоохранения, образования и культуры.

Столь пристальное внимание к производственной сфере, имея в виду формирование благоприятного налогового режима, обеспечивающего рост физических объемов производства, вполне закономерно: стабильно работающее и расширяющее производство предприятие теоретически располагает большими возможностями развития социальной сферы хотя бы относительно данного трудового коллектива, хотя проявляется ли эта закономерность в действительности - ответ далеко не очевиден.

На макроуровне роль налогов в реализации социальной политики обычно сводится к аккумуляции денежных средств в бюджетной системе для финансирования социальных программ, т.е. к перераспределительным (посредством бюджетного механизма) отношениям. На основе функциональной структуры расходов государственного бюджета - удельного веса социальных расходов (на здравоохранение, образование, социальное обеспечение и т.д.) в общей сумме бюджетных расходов и в ВВП (и их динамике) - делается вывод о том, какое значение придает государство социальной сфере в тот или иной период времени.

Прямое бюджетное финансирование, безусловно, является важнейшим инструментом реализации социальной политики, однако, это далеко не единственный и, даже не самый главный инструмент реализации социальной политики. К таким инструментам относятся также различные налоговые инструменты, налоговый механизм; механизмы государственного регулирования цен и доходов; минимального размера оплаты труда; социально-правовой защиты прав собственников и наемных работников и др.

Каждый инструмент социальной политики имеет свою специфику, сферы воздействия и границы использования, поэтому требует специального глубокого рассмотрения. В данном разделе попытаемся исследовать преимущественно налоговый механизм, но в отдельных случаях будет обращаться внимание и на другие инструменты.

Формирование налогового механизма, адекватного принципам социально ориентированной рыночной экономики обуславливает необходимость решения следующих задач:

- 1) уточнить содержание социальной сферы как потенциальных объектов налогового регулирования и социальной политики, выявить их основные составляющие;
- 2) определить специфику задач социальной политики в условиях рыночной экономики для различных национальных моделей;
- 3) определить роль налоговой системы в реализации социальной политики государства;
- 4) проанализировать эволюцию налоговой системы в аспекте развития ее социальной функции в рыночной экономике и - с учетом современных тенденций и закономерностей - определить основные принципы налогового регулирования социальной сферы;
- 5) определить специфику налоговых отношений, реализующих социальную функцию государства, в условиях трансформации социально-экономических систем;
- 6) выработать общие методологические подходы к гармонизации налоговых отношений в условиях трансформируемой экономики и в кризисных условиях развития;

7) выработать практические рекомендации по совершенствованию налоговой системы.

Уточнение понятия «социальной сферы» и «социальной политики» определяется, во-первых, необходимостью конкретизации социальной сферы как объекта налогового регулирования и определения роли налоговой политики в реализации социальной функции государства. Во-вторых, как показывают исследования, несмотря на возросший научный интерес к социальной сфере, имеющиеся подходы, отличаются существенной ограниченностью. Так, к отраслям социально-культурной сферы обычно принято относить отрасли (услуги), функционально обеспечивающие нормальную жизнедеятельность населения (его физическое воспроизводство и удовлетворение духовных потребностей). К таким отраслям и видам социальных услуг относятся: образование; здравоохранение, физическая культура и спорт; культура, искусство и кинематография; наука; социальное обеспечение. Следует отметить, что такой подход характерен не только для отечественной, но и зарубежной литературы и основывается он на понимании термина «социальный» («социальная»). У разных авторов термин «социальная» интерпретируется шире или уже, но, как правило, он охватывает здравоохранение, образование, охрану общественного порядка и социальное обеспечение.

Средства, направляемые на финансовое обеспечение функционирования данных отраслей традиционно (особенно в либеральных и нелиберальных рыночных концепциях) в прямой и косвенной форме относятся к так называемым непроизводительным расходам, сокращающим финансовую базу материального производства, и поэтому как бы противоречащим целям экономического роста. Отсюда широко распространенный - уже в теоретических концепциях - остаточный принцип к финансированию социальной сферы.

Социальная инфраструктура объективно определяет основные направления (объекты регулирования) социальной политики. Несмотря на имеющиеся различные формулировки социальной политики наиболее распространенными можно назвать следующие:

1) «Социальная политика государства — это одно из направлений деятельности общества. Она тесно связана с общей экономической ситуацией в стране, играет двоякую роль. С одной стороны, в социальной политике концентрируются прямо и непосредственно цели экономического развития. Ведь экономическая деятельность осуществляется ради создания благоприятных условий жизни всех слоев общества. С другой стороны, социальная политика является фактором экономического роста. Если экономическое развитие не сопровождается ростом народного благосостояния, то утрачиваются стимулы к производительной деятельности, качество рабочей силы, усиливается социальная напряженность в обществе. При формировании социальной политики в разных странах используются различные подходы. «Социальный подход» предполагает, что общество должно гарантировать каждому члену общества доходы, не позволяющие ему опуститься ниже черты бедности. Здесь реализуется принцип социальной справедливости. «Рыночный подход» означает, что государство обязано только создавать условия каждому члену общества для проявления экономической активности, что, и обеспечит их доходами»³³.

2) «Социальная политика в индустриально развитых странах — комплекс мер государственного регулирования социальных процессов»³⁴. Он направлен на реализацию социальной ориентации этих стран. Социальная политика охватывает многообразные сферы экономической и социальной жизни общества, различные уровни управления социальными процессами. Важнейшие ее компоненты: политика доходов, цен и занятости, развитие социальной инфраструктуры (науки, культуры, образования, здравоохранения), системы социальных гарантий и социальной защиты.

Создание социальной инфраструктуры и обеспечение социальных гарантий в большей мере осуществляется за счет перераспределения на эти цели значительной доли общественного продукта. Государство в этих странах выступает как «социально-трансфертное» государство».

³³ Словарь современной экономической теории Макмиллана. - М.: ИНФРА-М, 2003, стр. 459.

³⁴ Теоретическая экономика. Политэкономия: Учебник для вузов / Под ред. Г.П.Журавлевой и Н.Н. Мильчаковой. - М: Банки и биржи, ЮНИТИ, 2004. - С. 292.

Приведенные типичные определения социальной политики, как представляется, не раскрывают всей глубины социальной сферы и, соответственно, сущности социальной политики, которая к тому же искусственно отделяется от экономической политики. Хотя в первом определении единство (органичность) социальных и экономических целей подчеркивается достаточно четко, «социальный подход» к формированию социальной политики крайне ограничен: в сущности, он сводится к предоставлению гарантий (пусть и всеобщих - для каждого члена общества) минимальной социальной защиты: «не опуститься ниже черты бедности». Для социально ориентированной экономики такой подход навряд ли адекватен³⁵.

Упор на гарантированное предоставление государством только лишь минимальных социальных услуг наиболее отчетливо проявляется при обосновании основных принципов реализации социальной политики: в числе которых называются «... четкое разграничение ответственности между государственными и местными органами за реализацию социальной политики; учет социальных нормативов при формировании бюджетов разного уровня, в основе которых - система государственных минимальных стандартов образования, медицинского обслуживания, социального обеспечения; устранение монополизма в предоставлении социальных услуг; разгосударствление организаций и учреждений социальной сферы; корректировка сроков и масштабов мер с учетом конкретно складывающейся экономической ситуации, итогов социальной экспертизы проводимых мероприятий».

Такие походы к определению социальной политики, ее целей и задач, принципов выработки и реализации социальной политики, формированию финансовых источников функционирования социальной сферы исходят, в сущности, из закрепленных в Законе «О бюджетной системе» Азербайджанской Республики минимальных государственных стандартов на оказание социальных услуг. Однако подобный «социальный подход», во-первых, не идет далее традиционно выполняемой государством функции социального вспомоществования: в реальной жизни эти стандарты в лучшем случае способны обеспечить лишь биологическое выживание человека. На обеспечение общественного прогресса на основе духовного развития каждого члена общества, рост интеллектуального потенциала личности минимальные стандарты изначально - по самому своему функциональному назначению - объективно не ориентированы. Во-вторых, такое понимание функций государства в социальной сфере действительно не отводит налоговой политике никакой другой роли, кроме фискальной.

Современный подход к вложениям в социальную сферу исходит из того, что инвестиции в человека, в человеческий капитал наиболее эффективны, что качество человеческого потенциала - важнейший фактор экономического прогресса и повышения уровня социально-экономического развития страны. Если сгруппировать все страны по уровню экономического развития, то они расположатся в прямой зависимости от качества человеческого потенциала. Причем темпы научно-технического прогресса, уровень организации, культуры и производительности труда являются производными от него.

Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику - экономическую, социальную, экономическую, демографическую и т.д. Социальная политика, в ее системном понимании, неотделима от всех других составляющих проводимой государством внутренней и внешней политики. Наиболее очевидна ее связь с экономической политикой, и обычно эти два компонента государственной политики закономерно объединяются в единое целое («социально-экономическая политика», «социально-экономическое развитие», «социально-экономические реформы» и т.д.).

В этой связи следует отметить, что в современных зарубежных концепциях социальные цели правительств не ограничиваются функцией социального вспомоществования, а все чаще рассматриваются в неразрывной связи с экономическими целями и задачами общества. Так, известный канадский ученый Дж.Стрик непосредственно к социальным целям относит³⁶:

1) шаги, направленные на содействие эффективному выделению ресурсов;

³⁵ Экономический словарь / Под ред. д.э.н. проф. А.И.Архипова. - ПБОЮЛ, М.А. Захаров. 2001. - С-508.

³⁶ Абалкин Л.И. Назревшие перемены // Вопросы экономики, 2005, №6, с. 5-6.

- 2) действия, направленные на перераспределение доходов и материальных ценностей в соответствии с нормами справедливости, определенными на основе национального консенсуса;
- 3) деятельность, направленная на поддержание устойчивого уровня экономического развития и способствующая экономическому росту.

«Хотя общество и государство могут преследовать и другие цели - сохранение личных свобод, национальное единство, культурные ценности в условиях Канады, исследование государственных финансов традиционно концентрируется на этих трех главных социально-экономических задачах государства».

Аналогичный подход обнаруживается и в высказываниях некоторых других ученых и политиков: «Стратегической целью единой социально-экономической политики государства является обеспечение общественного прогресса, базирующегося на трехмерной парадигме и включающей в себя тщательно сбалансированные экономический, социальный и политический факторы... Тремя ключевыми элементами парадигмы являются экономический рост, социальная стабильность и политическая устойчивость... Каждое общество в рамках указанной парадигмы должно найти собственный баланс, базирующийся на специфике своих социальных, экономических и культурных ценностей»³⁷.

Между главными целями существуют взаимосвязи, образующие единую комплексную систему, в которой каждая цель подразделяется на множество подцелей. Макроэкономическое регулирование, охватывая это множество, преследует, таким образом, одну общую комплексную цель развития экономики и общественного благосостояния.

Единство социальных и экономических целей во многих случаях проявляется весьма отчетливо: например, при оказании финансовой помощи в виде бюджетных субсидий и налоговых льгот отраслям производственной сферы. Обеспечивая простое, а тем более их расширенное воспроизводство, государство решает как, условно говоря, «чисто» экономические цели (сохранение и развитие национального производства), так и социальные (поддерживается и увеличивается уровень занятости трудоспособной части населения и соответственно сокращается безработица; сокращаются объемы государственных пособий по безработице и других социальных выплат; расширяется налоговая база бюджетной системы; улучшается социальный климат в обществе; повышается доверие к правительству и др.).

Тем не менее, социальная политика не только отличается своей спецификой, приоритетами, принципами и механизмами реализации, но, при всей своей тесной взаимосвязи с экономической политикой, в известной мере действительно противостоит ей.

Социальная политика наряду с предметно – вещественными включает в себя институциональные, процессуальные, личностные, духовные и иные компоненты. О сложности и многоаспектности социальной политики свидетельствует и то, что не существует интегрального показателя оценки эффективности проводимой (или проводившейся) экономической политики. Если в качестве обобщающего показателя измерения результатов экономической политики часто используется ВВП, как достаточно информативный критерий, то относительно социальной политики в этих целях необходим комплекс показателей³⁸.

Общепринятыми в мировой практике показателями эффективности социальной политики являются характеристики уровня жизни населения. С учетом международной классификации выделяются следующие основные составляющие уровня жизни, следующие:

- доля фонда потребления в ВВП, абсолютные размеры на душу населения;
- фактические потребительские стандарты по продуктам питания и промышленным товарам;
- уровень занятости, условия труда;
- состояние здравоохранения и образования;
- развитие социального обеспечения и социального страхования;
- рождаемость, смертность и продолжительность жизни;

³⁷ Стрик Дж. Государственные финансы Канады./ Под общ. ред. А.Л.Кудрина, В.Д. Дзгоева. - М.: «Экономика», 2004, с. 126.

³⁸ Дональд Дж. Джонстон. Перспективы процветания Европы // Проблемы теории и практики управления. - 2005, №3

- обеспеченность жильем и коммунальными услугами;
- развитие коммуникаций (транспорта, связи, информатизации);
- состояние экологической среды обитания и др.

Эти показатели, как представляется, должны быть ориентирами при выработке налоговых механизмов реализации социальной политики государства.

Стимулирующая роль налогов в современной налоговой системе Азербайджана

В современных экономических условиях стимулирующее воздействие налогов максимально реализуется в случае, если система налогообложения строится на следующих основополагающих принципах:

- *единонаправленность целевого воздействия налогов на развитие экономики страны.* Налоги не должны искажать намерений экономических агентов: если производитель принял экономические решения в отсутствие налога, например, о размещении предприятия малого бизнеса, то эти решения не должны меняться при введении налога;

- *унифицированность порядка взимания налогов*, независимо от форм собственности, рода деятельности и источника получения доходов;

- *однократность налогообложения*, т. е. исключение возможности двойного обложения одного и того же объекта. Отметим, правда, что при многообразии налоговых форм изъятия абсолютное соблюдение этого принципа невозможно, но к этому надо стремиться;

- *рациональное сочетание общепринятого и льготного налогообложения;*

- *обеспечение, по возможности, социальной справедливости* в распределении налогового бремени между различными категориями и группами плательщиков, но не в ущерб экономической эффективности налоговой системы в целом и отдельных ее элементов;

- *установление налогов с учетом экономической целесообразности* налогового предела;

- *обязательство каждого юридического и физического лица* участвовать в финансировании государственных расходов исходя из своих экономических возможностей.

Названные принципы являются не аксиомой, а лишь основополагающими моментами, которых целесообразно придерживаться с учетом конкретных экономических, политических и социальных условий развития общества. Они позволяют сформировать целостную систему налогового законодательства и механизмов реализации отдельных налогов, ориентирующую развитие частных интересов предпринимателей и граждан на общегосударственные и общенациональные потребности повышения эффективности экономики страны.

В Азербайджанской налоговой системе стимулирующая роль налогов, за счет которой все время старались решить все налоговые проблемы, постепенно приобретает стимулирующий характер. И это проблема носит системный характер, которая решается при реформе налоговой системы.

Ранее господствующим представлением в сознании идеологов налоговой реформы стала возможность использования налоговых льгот как стимула экономической активности. В результате самая большая часть любого налогового закона была посвящена перечислению льгот, которые предоставлялись различным налогоплательщикам. Как итог, практически каждый налогоплательщик пользовался определенным набором льгот, и только «неудачник» должен был платить все налоги в полном объеме. Каждый раз, давая льготу кому-нибудь, государство вынужден был стараться взять больше с остальных, и это создавал абсолютное налоговое неравенство налогоплательщиков. Каждый из них жил в своем собственном налоговом режиме. На данный момент одним из основных направлений налоговой политики является сокращение числа налогов, снижение ставки налогов за счет уменьшения налоговых льгот. Итак, в нынешнем налоговом законодательстве максимально сокращены налоговые льготы, применены налоговые привилегии по отношению некоторых налогоплательщиков.

Таблица 12.1

Динамика налоговых льгот и освобождений по налогам (исключение, льготы и освобождения по законодательству) (сумма в млн.манат)

Показатели	2013	2014	2015	2016	2017
НДС	175,3	186,9	240,6	278,3	265,0
Налог на прибыль	268,6	428,7	292,9	387,0	324,3
Подходный налог	342,1	278,2	237,3	416,6	437,5
Имущественный налог	62,4	76,5	89,0	115,9	134,4
Упрощенный налог	11,1	13,3	14,9	60,8	102,0
Всего налоговые льготы и освобождения	859,5	983,5	874,6	1 258,5	1 263,2

Вопросы налогового стимулирования инвестиционной деятельности

На нынешнем этапе экономического развития очень важно обозначить наиболее принципиальные проблемы, которые, безусловно, имеются в развитии Азербайджанской налоговой системы, и выработать рекомендации по их решению.

Одна из серьезнейших задач, особенно обострившаяся в период мирового финансового кризиса, — выработка эффективных инструментов налогового регулирования и стимулирования инвестиционной активности хозяйствующих субъектов.

Как известно, получение организациями дополнительных финансовых ресурсов на расширение, модернизацию и обновление производства можно в какой-то мере обеспечить и предоставлением целевых налоговых льгот, и снижением ставок или уменьшением налоговой базы по основным налогам.

Эффективность применения той или иной формы стимулирования зависит, прежде всего, от условий финансовой поддержки государством. Но существенны и настрой налогоплательщиков, их готовность направить дополнительно полученные финансовые ресурсы именно на инвестиционные цели.

В начале своего формирования на рубеже 1990-х годов налоговая система Азербайджана впитала в себя весь накопленный западными налоговыми системами опыт налогового регулирования и стимулирования инвестиционной активности. Постепенно и с началом налоговой реформы — достаточно решительно, многие инструменты налогового стимулирования были ликвидированы.

С началом разработки и с принятием Налогового Кодекса Азербайджанской Республики был взят курс на преимущественное использование такой формы налогового стимулирования, как пониженная налоговая ставка и отмена налоговых льгот.

Как известно, в этот период ставка налога на прибыль была снижена с 55% до 20%, ставка по НДС — с 28% до 18%. Существенной корректировке в сторону альтернативы подоходному налогу и налогу на прибыль были подвергнуты и ставки для организаций малого бизнеса, работающих на специальных налоговых режимах, т.е. по упрощенной налоговой системе.

Применение целевых налоговых льгот было признано неэффективным и, акцент в налоговой политике был сделан на сокращение, а по отдельным налогам - и на полную отмену налоговых льгот.

Вливание в экономику дополнительных финансовых ресурсов за счет существенного снижения ставок по основным видам налогов привело к значительному увеличению доли собственных источников финансирования капитальных вложений.

С 2001 года были отменены налоговые льготы по инвестициям и это моментально привело к существенному падению доли прибыли, то после применения ряд других льгот стабилизировалось финансовое положение предприятий.

Сегодня налоговая политика в рассматриваемой сфере стала опять меняться — начался постепенный возврат к «смешанной» форме налогового стимулирования инвестиционной активности.

Так, с 2001 года налогоплательщикам вернули часть инвестиционной налоговой льготы в форме так называемой «инвестиционной премии». Одновременно введено освобождение юридических и физических лиц, занимающиеся производством сельскохозяйственной продукции (в том числе промышленным способом), начиная с 1 января 2001 года от выплаты установленного Налоговым Кодексом Азербайджанской Республики налога с прибыли юридических лиц, налога на добавленную стоимость и налога на имущество с объектов, используемых в процессе данной деятельности. Юридические и физические лица, освобожденные от выплаты налогов, являются в соответствии с положениями Налогового Кодекса Азербайджанской Республики плательщиками земельного налога. В случае если данные лица занимаются другими видами деятельности, они привлекаются соответствующему налогу по данной деятельности.

Стратегической целью налоговой политики в Азербайджане должно стать построение такой налоговой системы, которая в достаточной степени удовлетворяла бы потребности государства в средствах для реализации его основных функций, а также стимулировала производственный сектор экономики, малый бизнес, развитие аграрного сектора. Немаловажным является и то, что налоговая политика во многом определяет инвестиционный климат в стране. В статье 3.10 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики указано: «Налоговая система должна стимулировать предпринимательскую и инвестиционную деятельность». Необходима честная работа с инвесторами. Нередки случаи нескольких видов толкования одних и тех же нормативных актов или законов. Отечественным компаниям также часто бывает трудно разобраться с требуемым размером налоговых платежей. К тому же каждый закон за короткий промежуток времени обрастает большим числом разного рода поправок, изменений и инструкции по применению. Западным инвесторам трудно привыкнуть к столь частым изменениям, так как прежде они с этим не сталкивались.

Хорошо известны и основные способы стимулирования инвестиционной активности. К ним относятся:

1. Развитие системы государственных гарантий инвесторам;
2. Развитие системы страхования инвестиций;
3. Предоставление инвесторам налоговых льгот.

Инвестиционные проекты имеют целый ряд особенностей, существенно отличающие их от инвестиций, например, на финансовых рынках. В качестве типичного примера можно иметь и виду проект создания в некотором регионе нового производственного предприятия (фирмы):

Во-первых, сделанные инвестиции являются, как правило, невозвратными, то есть после вложения в проект они не могут быть изъяты и использованы для других целей, поскольку такие расходы как затраты на регистрацию, капитальное строительство и другие подобные уже невозможно вернуть.

Во-вторых, существенную роль при принятии решений об инвестировании играет неопределенность относительно будущей экономической обстановки и перспективных возможностях проекта. Эта неопределенность связана, в первую очередь, со случайными колебаниями цен на затрачиваемые ресурсы и производимую продукцию или ее спрос. В таком виде она присуща всем рыночным системам и может приводить как к уменьшению, так и к увеличению прибыли инвестора. Однако в переходной экономике, а тем более, в азербайджанской, возникают дополнительные факторы риска, способные лишь уменьшить доходы инвестора. К таким факторам можно отнести нарушение обязательств, связанных с платежами и поставками продукции, непредсказуемые действия властей, неразвитую инфраструктуру и т.д. Наконец, на поведение инвестора существенно влияет и его оценка вероятности полной потери созданной фирмы в результате смены политического курса и создания неприемлемой обстановки, которая, вынудила бы его отказаться от дальнейшей эксплуатации фирмы.

В-третьих, никто не может насильно заставить инвестора вложить деньги в проект, это могут сделать только экономические стимулы. Поэтому инвестор имеет возможность отложить финансирование проекта на какое-то время до наступления более благоприятной ситуации.

Государство или регион, заинтересованный в реализации данного инвестиционного проекта, может активно влиять па поведение инвестора с помощью системы налогообложения, ускоряя его приход предоставлением ему налоговых льгот. Такие льготы обычно включают в себя уменьшение налогооблагаемой базы, предоставление налоговых кредитов, увеличение амортизационных отчислений, предоставление *налоговых каникул*, то есть освобождение от уплаты части налога на прибыль на определенный срок после создания нового предприятия. Весьма возможно, что поначалу целесообразно было бы сосредоточить внимание на работе именно на налоговых каникулах, которые являются одной из наиболее популярных налоговых льгот во многих странах СНГ. Налоговые каникулы способны привести к значительному притоку реальных инвестиций.

Сроки уплаты налогов устанавливаются применительно к каждому налогу. Изменение установленного срока уплаты налога допускается только в порядке, установленном Налоговым Кодексом.

При уплате налогов с нарушением сроков уплаты налогоплательщик уплачивает проценты в порядке и на условиях, установленных Налоговым Кодексом.

Сроки уплаты налогов определяются календарной датой или истечением времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, декадами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Налоговые органы имеют право исчислять, переисчислять налоги, проценты и финансовые санкции налогоплательщика в течение 3 лет после окончания налогооблагаемого отчетного периода, взыскивать исчисленные (переисчисленные) суммы налогов, процентов и финансовых санкций в течение 5 лет после окончания налогооблагаемого отчетного периода.

3-летний срок, установленный настоящей статьёй (за исключением взносов на обязательное государственное социальное страхование, страхование по безработице и обязательное медицинское страхование), охватывает 3-летний период, предшествующий дате принятия налоговым органом решения о проведении выездной налоговой проверки. Расчет налогов налоговым органом по налоговой декларации, представленной налогоплательщиком, в сроки, указанные в настоящей статье, осуществляется в сроки, указанные в [статье 37.2](#) Налогового Кодекса.

В случаях поступления соответствующей информации от компетентных органов зарубежных государств по доходам, полученным за рубежом, налоговые проверки (за исключением взносов на обязательное государственное социальное страхование, страхование по безработице и обязательное медицинское страхование), охватывают 5-летний период, предшествующий дате принятия налоговым органом решения о проведении проверки, а по налоговым проверкам, назначенным в соответствии с Уголовно-Процессуальным Кодексом, - период, определяемый сроком привлечения к уголовной ответственности в соответствии с Уголовным Кодексом.

Налогоплательщик имеет право требовать подсчета неправильно взысканных с него в течение 3 лет по истечении отчетного налогового периода налогов, процентов и финансовых санкций и пересчета начисленных сумм, возврата или зачета излишне уплаченных сумм налогов, процентов и финансовых санкций в течение 5 лет.

Ограничения, установленные в [статьях 85.4](#) и [85.5](#) Налогового Кодекса в связи со сроком, не применяются в отношении взноса на обязательное государственное социальное страхование, взносу на страхование по безработице и взносу на обязательное медицинское страхование.

Если налогоплательщик подал жалобу в суд по начисленным налоговым органам налогам, процентам и примененным финансовым санкциям, то срок, прошедший с даты подачи жалобы до даты принятия вступившего в законную силу решения суда, а также сроки, установленные статьями 38.7.1, 38.7.2, 38.7.4 и 38.7.5 Налогового Кодекса, не включаются в срок, установленный [статьями 85.4](#) и [85.5](#) Налогового Кодекса.

Сроки исполнения налоговых обязательств могут быть отсрочены на более поздние, чем установлено Налоговым Кодексом, сроки при наличии одного из указанных ниже обстоятельств:

- причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия или иной непреодолимой силы. В этом случае налогоплательщик должен представить в соответствующий государственный орган справки о случившемся происшествии и о сумме понесенного в результате этого ущерба.

- угроза банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога. В этом случае налогоплательщик должен представить справки о дебиторских и кредиторских задолженностях на дату обращения с указанием остатка в кассе, на текущих или других счетах в национальной или иностранной валюте, фамилии дебиторов и кредиторов, ИНН.

Изменение срока уплаты налога не отменяет существующего и не создает нового налогового обязательства.

Срок исполнения налогового обязательства не может быть продлен, если в отношении налогоплательщика возбуждено или налогоплательщик является рискованным налогоплательщиком уголовное дело в связи с нарушением законодательства о налогах.

Продление исполнения налогового обязательства производится на основании мотивированного письменного обращения налогоплательщика в налоговый орган, в котором указывается, что такая отсрочка обеспечена налогоплательщиком в виде соответствующего залога либо поручительства. Обращение должно быть представлено до платежного срока, установленного законодательством по виду (видам) налога для их соответствующего отчетного периода. Соответствующий орган исполнительной власти рассматривает это обращение в течение 30 дней и в случае соответствующих оснований принимается решение о продлении срока.

При наличии оснований, предусмотренных статьей 85.6 Налогового Кодекса, срок исполнения налогового обязательства может быть продлен от 1 до 9 месяцев в течение налогового года. В течение этого срока проценты налогоплательщику не начисляются.

Решение соответствующего органа исполнительной власти о продлении срока исполнения налогового обязательства должно содержать указание на сумму задолженности по налогу, вид (виды) налога, срок уплаты которого продлевается, срок и порядок уплаты, а также отметки о залоге либо поручительстве.

При поэтапном выполнении налогового обязательства в сроки, предусмотренные статьей 85.10 Налогового Кодекса, в решении налоговых органов о продлении срока выполнения налогового обязательства должен быть указан порядок поэтапного выполнения налогового обязательства.

Решение о продлении срока исполнения налогового обязательства вступает в силу со дня, указанного в этом решении.

Признание договора залога недействительным в порядке, предусмотренном законодательством, не отменяет налогового обязательства налогоплательщика.

Продленный срок выполнения налогового обязательства прекращается преждевременно в следующих случаях:

- при преждевременном выполнении налогоплательщиком налогового обязательства;
- в случаях, предусмотренных в статье 85.8 Налогового Кодекса;
- несоблюдения условий решения налогового органа о продлении срока выполнения налогового обязательства.

В случаях, предусмотренных в статье 85.14 Налогового Кодекса, налоговый орган, принявший решение о преждевременном прекращении продленного срока выполнения налогового обязательства, в течение 5 дней должен информировать об этом налогоплательщика. Налогоплательщик в течение 30 дней с даты получения информации обязан уплатить в бюджет суммы задолженности и проценты, начисленные на эту сумму до дня оплаты в соответствии с законодательством.

Соответствующий орган исполнительной власти поквартально (периодически) информирует соответствующий орган исполнительной власти о сумме налоговых обязательств, срок которых продлен.

При определенных (и не обязательно очень жестких) условиях на параметры проекта и параметры внешней экономической среды, увеличение налоговых льгот (до определенного предела) выгодно всем участникам инвестиционного процесса, поскольку оно ведет к увеличению, как доходов инвестора, так и налоговых поступлений в бюджет в последующем. Как показывают расчеты, такой рост может быть весьма значительным даже при сравнительно небольшой длительности налоговых каникул.

Обнаружено также, что механизм налоговых каникул становится более эффективным при увеличении политического риска. Это означает, что в нестабильных политических системах, налоговые каникулы могут принести большой относительный прирост (по сравнению с ситуацией, где отсутствуют льготы) доходов инвестора, а также налоговых поступлений от проекта в бюджет, чем в системах с низким уровнем риска.

При этом нельзя забывать о том, что существует такой «критический» уровень политического риска, при превышении которого снижение инвестиционной активности не может быть компенсировано никакими налоговыми каникулами. Необходимо найти «оптимальный» принцип налоговых каникул, при которых приведенная сумма налоговых поступлений от данного проекта в бюджет будет максимальной (по всем налоговым каникулам). В широком диапазоне параметров модели такие оптимальные налоговые каникулы могут дать значительный рост доходов всех участников. В различных странах СНГ, например, используются такие налоговые каникулы, при которых осуществляется освобождение инвестора от налога на срок до полной окупаемости вложенных средств, и освобождением на постоянный (независимо от параметров создаваемой фирмы в пределах данного региона) срок, обычно 3-5 лет.

Можно инвестиционные проекты разделить на группы в зависимости от среднего темпа роста прибыли и его разброса (волатильности). Реальные налоговые каникулы достаточно хорошо согласуются (по длительности и по суммарным налоговым поступлениям в бюджет) с оптимальными каникулами только для проектов с достаточно высокой степенью волатильности или не очень низким средним темпом роста прибыли. Причем не существует одного «реального» принципа, который был бы одинаково «реальным» принципом для всех групп проектов. Для группы проектов с низким средним темпом роста прибыли и не очень высокой волатильностью оптимальные налоговые каникулы оказываются значительно больше реально существующих и способны принести большое дополнительное увеличение налоговых поступлений в бюджет.

Оффшорным бизнесом на межгосударственном уровне занимаются, в основном страны, где отсутствуют природные ресурсы и условия для развития промышленности, а единственным способом привлечения иностранного капитала оказывается практика предоставления налоговых льгот. Несмотря на это, 14 апреля 2009 года был принят Закон Азербайджанской Республики «О специальных экономических зонах» (СЭЗ). Законом регулируются юридические и экономические отношения в специальных экономических зонах, определяется организация деятельности предпринимательской деятельности. Законом четко определена нормативная база для деятельности СЭЗ.

Законодательство Азербайджана определяет порядок налогообложения предприятий, осуществляющих углеводородную деятельность на территории страны, включая сектор Каспийского моря (озера), принадлежащий Азербайджанской Республике.

Право добычи нефти и газа в республике принадлежит исключительно Государственной Нефтяной Компании Азербайджанской Республики (ГНКАР). Поэтому на сегодняшний день, существующий общий порядок налогообложения нефтедобычи, устанавливаемый Налоговым Кодексом, можно отнести к предприятиям ГНКАР - местным и совместным предприятиям. Эти предприятия являются плательщиками налога на добавленную стоимость, акциза, налога на

прибыль, налога на имущества, земельного налога и промыслового налога. Выступают агентами по уплате подоходного налога с физических лиц

Объектом налогообложения являются полезные ископаемые, которые добываются из недр на территории Азербайджанской Республики, включая принадлежащий Азербайджанской Республике сектор Каспийского моря (озера).

При исчислении промыслового налога в соответствии со статьей 217.1 Налогового Кодекса применительно к добыче сырой нефти и газа количество нефти и газа, перекачиваемых обратно в скважины в связи с технологическим процессом, подлежит вычету из добытого количества нефти и газа на основании нормативов, установленных соответствующим органом исполнительной власти.

При исчислении налога на прибыль все расходы, связанные с извлечением дохода, вычитаются из дохода, за исключением расходов, не вычитаемых из дохода в соответствии с законодательством. К вычитаемым расходам относятся затраты на научно-исследовательские, проектно-изыскательные и опытно-конструкторские работы, осуществляемые в целях извлечения дохода (кроме расходов, связанных с приобретением и установкой основных средств, а также иные расходы капитального характера), амортизационные отчисления по основным средствам (нормы амортизационных отчислений установлены Налоговым Кодексом), расходы на ремонт, страховые платежи, расходы на нематериальные активы. Расходы на геологоразведочные работы по добыче природных ресурсов вычитаются из общего дохода в виде амортизационных отчислений, исчисленных по амортизационным нормам.

Дивиденд, выплачиваемый такими предприятиями, облагается налогом у источника выплаты по ставке 10 процентов.

При налогообложении прибыли в добыче и переработке углеводородов для предприятий каких-либо существенных льгот или освобождений Налоговым Кодексом не предусматривает.

Углеводородная деятельность в Азербайджане облагается налогом на добавленную стоимость. При этом объектом налогообложения является представление товаров, выполнение работ, оказание услуг и налогооблагаемый импорт. Стоимость налогооблагаемой операции определяется на основании суммы (с включением пошлины, налогов или иных сборов), полученной предприятием от заказчика или иного лица, либо подлежащей оплате, без учета НДС.

Ставка НДС составляет 18% от стоимости каждой налогооблагаемой операции и каждого налогооблагаемого импорта. Налогооблагаемый оборот состоит из общей стоимости налогооблагаемых операций в течение отчетного периода.

Операции по представлению в любой форме в Государственный Нефтяной Фонд Азербайджанской Республики основных фондов, движимого имущества и иных объектов, передаваемых Республике, в том числе юридическим лицам, представляющим Азербайджанскую Республику в соответствии с соглашениями о разведке, разработке нефтегазовых запасов и паевом распределении добычи, соглашениями об экспортных трубопроводах освобождаются от налога на добавленную стоимость.

Законодательство республики устанавливает особый режим налогообложения для предприятий и компаний зарубежных стран, осуществляющих углеводородную деятельность на территории Азербайджана. Начиная с 1994 года ГНКАР заключила 21 Соглашений о совместной разработке (СРП) и долевом распределении добычи по нефтяным и газовым месторождениям в Азербайджане.

Компаниями, участниками Соглашений, как правило, создаются консорциумы для осуществления углеводородной деятельности. Каждый Консорциум («Подрядная сторона» во всех Соглашениях о совместной разработке и долевом распределении добычи - СРД или СРП) выплачивает налог на прибыль в связи с ее углеводородной деятельностью в соответствии с Законом Азербайджанской Республики «О налоге на прибыль» в том виде, в каком он был принят и в каком обычно применяется и действует в Азербайджанской Республике с 1 января 1993 г., а также с учетом изменений, внесенных положениями Соглашения («Налог на прибыль»).

В обязательства подрядных сторон по Соглашению включается условие, что за исключением описанного в статье обязательства в отношении налога на прибыль, подрядные стороны не облагаются никакими текущими или будущими налогами, какого бы то ни было характера в связи с углеводородной деятельностью.

Для целей налогообложения «Углеводородная деятельность» определяется как все виды деятельности, связанные с углеводородами в Азербайджанской Республике, независимо от того, осуществляются ли такие виды деятельности в Азербайджанской Республике или за ее пределами.

Налог на прибыль. Конкретно подтверждается, что положения Соглашения относятся в индивидуальном порядке к каждой подрядной стороне. Индивидуальные обязательства подрядной стороны по налогу на прибыль основываются на отдельной доле такой подрядной стороны в статьях дохода и вычетов и консолидированной с прибылью или убытками иных постоянных представительств подрядной стороны в Азербайджанской Республике.

Налог на прибыль взимается с налогооблагаемой прибыли каждой подрядной стороны за календарный год по твердой ставке двадцать пять процентов (25%).

При вычислении балансовой прибыли (убытка) любая статья дохода и расхода подрядной стороны учитывается только раз.

Валовые поступления определяются как величина дохода, полученного в течение календарного года данной подрядной стороной от продаж углеводородной деятельности.

В случае, если углеводороды становятся предметом обменных или своповых операций, то валовые поступления определяются как величина дохода, полученного за календарный год такой подрядной стороной от продаж углеводородов, приобретенных в результате обменных или своповых операций. Для целей подсчета балансовой прибыли. Валовые поступления определяются путем применения: в случае коммерчески независимой продажи, - фактической стоимости, реализованной такой подрядной стороной, а в случае коммерческой зависимой продажи, - принципов определения стоимости.

Налог на прибыль каждой подрядной стороны за календарный год исчисляется по постоянной ставке от балансовой прибыли (для каждого Соглашения существуют различные процентные ставки, т.е. в размере 25%, 27%, 30%, 32% и т.д.).

Каждая подрядная сторона может переносить на следующий период без каких-либо пределов или ограничений все балансовые убытки, возникающие в любом календарном году. Такие убытки перенесены на следующий календарный год и на последующие календарные годы, по одному и в хронологическом порядке, и такие убытки погашаются полностью и без какого-либо предела или ограничения с балансовой прибыли подрядной стороны в таком календарном году (годах) до тех пор, пока убытки не будут целиком погашены с балансовой прибыли такой подрядной стороны.

Для целей подсчета налогооблагаемой прибыли (убытка) подрядной стороны, все затраты, понесенные этой подрядной стороной в связи с «Углеводородной деятельностью» (включая, но, не ограничиваясь ими, прямые или косвенные затраты, в связи с технической работой в Азербайджанской Республике или в других местах, а также затраты, представительских офисов подрядной стороны в Азербайджанской Республике), понесенные до даты вступления Соглашения в силу Закона в Азербайджанской Республике, считаются понесенными на эту дату. Невзирая на вышесказанное, прямые и косвенные затраты, на ведение переговоров по Соглашению, и вспомогательную медицинскую помощь и культурную деятельность до его заключения не учитывается при подсчете налогооблагаемой прибыли (убытка) этой подрядной стороны.

В случае если любая подрядная сторона полностью или частично переуступает свое долевое участие в Соглашении, такая переуступающая подрядная сторона вправе решить, что ее правопреемник может вычесть из своих будущих балансовых прибылей полное сальдо (или его пропорциональную часть при переуступке лишь части долевого участия) непогашенных балансовых убытков переуступающей подрядной стороны, вытекающих из переуступаемого долевого участия в Соглашении.

Налоги персонала. Законодательство Азербайджанской Республики довольно четко определяет налогообложение доходов физических лиц, занимающихся в отраслях нефте-газодобычи. Так, все сотрудники каждой подрядной стороны и ее Аффилированных компаний обязаны платить подоходный налог Азербайджанской Республики только со своих доходов, заработанных непосредственно в результате своей трудовой деятельности в Азербайджанской Республике при условии соблюдения любого применимого договора о двойном налогообложении.

Каждая подрядная сторона и ее Аффилированная компания осуществляет взносы в фонд государственного социального страхования Азербайджанской Республики и подобные платежи (включая, но не ограничиваясь ими, взносы в пенсионный фонд, фонд трудоустройства, фонд социального страхования и фонд медицинского страхования) только в отношении сотрудников, являющихся гражданами Азербайджанской Республики.

Субподрядчики, организации которых созданы за пределами Азербайджанской Республики (Иностранные субподрядчики), облагаются налогами в следующем порядке:

- Считается, что иностранные субподрядчики, ведущие хозяйственную деятельность в Азербайджанской Республике, в связи с углеводородной деятельностью, зарабатывают налогооблагаемую прибыль в размере двадцати процентов (20%) от сумм платежей, полученных за работы или услуги, осуществленные в Азербайджанской Республике в связи с углеводородной деятельностью, и такая прибыль подлежит обложению налогом в размере двадцати пяти процентов (25%), что составляет в целом налог в размере пяти процентов (5%) на такие платежи.

- Любое лицо, осуществляющее такие платежи, удерживает такой налог из таких платежей и выплачивает такие удерживаемые налоги соответствующим налоговым ведомствам в течение тридцати (30) дней с даты платежа. Такие налоги полностью покрывают налоговую ответственность такого иностранного субподрядчика, а также его обязательства по представлению деклараций и выплате всех налогов.

Ни одна из подрядных сторон не несет ответственности или обязательств ни за какие-либо налоги, не удерживаемые ее субподрядчиками или не выплачиваемые ими, ни за какое-либо иное невыполнение указанными субподрядчиками законов Азербайджанской Республики.

Иностранные субподрядчики не облагаются налогами и не подлежат удержанию налогов в связи с платежами, помимо оговоренных в данном договоре.

Несмотря на вышесказанное, любой иностранный субподрядчик подчиняется положениям того или иного применимого договора о двойном налогообложении.

Каждый субподрядчик имеет право ввозить и вывозить основные средства, машины, оборудование, товары, конструкции, услуги для использования в связи с нефтегазовыми операциями без обложения какими-либо налогами.

«Протоколы о налоге на добавленную стоимость (НДС)», подписанные согласно положениям соглашений о долевом разделе добычи, определяют обложение НДС поставки товаров, работы и услуги, произведенные и потребленные в связи с деятельностью по углеродным операциям в Азербайджанской Республике, взаимопонимание, а принятие процедур, используемых для контроля над ним. Каждая подрядная сторона, операционная компания и субподрядчики освобождены от НДС (по нулевой процентной ставке (0%)) в связи с углеродной деятельностью. Если товары, работы и услуги предоставляются не для выполнения углеродной деятельности, а других целей, тогда представленные товары, работ и услуг облагается НДС в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики.

Дополнительные меры по созданию благоприятных налоговых условий, стимулирующих инвестиционную деятельность, предусмотрены в налоговом законодательстве. В конце 2009 года было принято решение о снижении с 1 января 2010 года ставки налога на прибыль юридических лиц с 22% до 20%. Таким образом, экономическое стимулирование в результате всех предусмотренных мер осуществляется сегодня как в форме, пониженной налоговой ставки и освобождения от налога, так и в форме целевых налоговых льгот.

Можно сказать, что в практике налогового стимулирования инвестиционной деятельности налогоплательщиков не прослеживается определенной системы. Налицо разрозненные мероприятия, которые не позволяют добиться существенного изменения сложившегося положения в структурной перестройке отечественной экономики.

Между тем, как нам представляется, теоретическое обоснование и практическое применение адекватных форм и методов налогового стимулирования весьма важны для активизации налогового механизма в создании благоприятного инвестиционного климата в Азербайджанской экономике.

Важно осознавать, что снижение налоговой нагрузки путем уменьшения налоговых ставок или освобождения от уплаты налога предоставляет налогоплательщику возможность иметь дополнительные финансовые ресурсы для модернизации производства, обновления технологии и производимой продукции без каких-либо обязательств со стороны последнего по направлениям их использования.

Государство в рассматриваемом случае не имеет никаких гарантий, что высвободившиеся в результате предоставления льгот средства будут использованы налогоплательщиком на развитие производства или на научные исследования. Как показывает мировой опыт, даже добросовестные налогоплательщики в подобных случаях на цели экономического развития расходуют не более одной трети высвободившихся финансовых ресурсов.

Между тем в отличие от стимулирования путем снижения ставок или освобождения от уплаты налога предоставление целевых налоговых льгот гарантирует государству практически 100% использование вливаемых в экономику финансовых ресурсов на цели, которые оно преследует, предоставляя ту или иную льготу.

Поэтому снижение налоговых ставок и освобождение от уплаты налога должны применяться, как правило, в тех случаях, когда основная цель — снижение налоговой нагрузки на экономику. Причем государство должно четко осознавать, что в этом случае, только часть полученной экономии будет направлена налогоплательщиком на инвестиции или на инновационное развитие.

Вместе с тем государство может и должно получать гарантированный экономический эффект как при снижении ставок по налогам, так и при любой другой форме предоставления налоговых преференций. Важно только, чтобы при разработке мер налогового стимулирования инвестиционной деятельности предусматривать систему гарантий использования полученных дополнительно финансовых ресурсов (или их части) на установленные государством цели, прежде всего на реализацию инновационных и инвестиционных проектов.

Введенное в действие с 1 января 2010 года сниженная ставка налога на прибыль юридических лиц нацелено на разрешение или, по крайней мере, на смягчение кризисной ситуации в экономике путем оставления в распоряжении хозяйствующих субъектов дополнительных финансовых ресурсов. Однако, на наш взгляд, подобное вливание финансовых ресурсов вряд ли поможет вывести экономику полностью из кризисной ситуации. Вряд ли рационально раздавать финансовые ресурсы всем без исключения — без учета разработки каждым хозяйствующим субъектом адекватной антикризисной программы и без учета его реальной потребности в ресурсах.

Между тем учет указанных обстоятельств особенно важен в условиях резко сужающихся финансовых возможностей государства из-за падения доходов бюджета, возникновения его дефицита. Очевидно, что практически все дополнительные ресурсы пойдут на пополнение оборотных средств и возможно только лишь незначительная их часть — на финансирование инвестиционных программ. При этом следует иметь в виду и то, что дополнительные финансовые вливания в промышленность, по экспертным оценкам, составят менее половины выделяемых государством средств. Между тем как почти четверть указанных средств получают организации торговли.

Решение проблем выхода экономики из кризиса, на наш взгляд, должно осуществляться в двух направлениях. Первое направление — пополнение оборотных средств не налоговыми методами, а предоставлением банковского кредита коммерческими банками, прямая поддержка

которых сегодня осуществляется государством. Тут важно проконтролировать, чтобы полученные банками средства дошли до реального сектора экономики. Второе направление — стимулирование инвестиционной активности предприятий. Вывод экономики из кризисной ситуации невозможен без технического перевооружения производства, без обновления техники и технологии. Здесь решающую роль должны сыграть именно налоговые механизмы.

Необходимо, на наш взгляд, изменить направления налоговой политики государства в части регулирования и стимулирования инвестиционных процессов. Она должна носить более активный характер — не просто пассивно создавать экономические условия, возможности осуществления налогоплательщиками инвестиционной деятельности, а целенаправленно побуждать их проводить модернизацию и обновление производства.

Прежде всего, налоговое стимулирование инвестиционной активности должно осуществляться, на наш взгляд, путем использования таких важнейших механизмов, как прибыль, амортизация и инвестиционный налоговый кредит.

В рассматриваемой связи представляется важным применить дифференцированную ставку налога на прибыль юридических лиц в размере 20% , с одновременным снижением до 15% ставки НДС. Тем самым, с одной стороны, государство даст понять бизнес-сообществу, что оно, применяя дифференцированную ставку налога на прибыль юридических лиц, преследует не фискальные, а совершенно иные цели. С другой стороны, снижение ставки НДС будет иметь стимулирующее значение для развития в первую очередь обрабатывающих отраслей промышленности, где доля добавленной стоимости несравненно больше, чем в добывающих отраслях. Кроме того, снижение ставки НДС будет способствовать росту потребительского спроса, позитивно влияя, в конечном счете, на развитие всей экономики.

В итоге будут созданы экономические условия налогообложения прибыли, при которых дифференцированная ставка налога станет побудительным мотивом для предприятий уменьшать уплату налога, не нарушая при этом налогового законодательства. Причем представляется важным вернуться и к ранее действовавшей налоговой льготе, которая позволяла налогоплательщикам уменьшить облагаемую прибыль на сумму фактически произведенных затрат на финансирование капитальных вложений.

Серьезным налоговым рычагом инновационного развития азербайджанской экономики может стать и механизм инвестиционного налогового кредита.

В этом случае необходимо, как представляется, рассмотреть цели представления и условия кредита. Для этого следует:

а) установить сферу применения инвестиционного налогового кредита. Он должен выдаваться организациям сферы материального производства на реализацию любых инвестиционных или научно-исследовательских проектов;

б) следовало бы определить перечень налогов, за счет которых может быть выдан данный кредит. В этот перечень можно было бы включить и акцизы, налог на добавленную стоимость, а также промысловый налог;

в) необходимо установить размер суммы соответствующего налога, которая может быть направлена на получение инвестиционного налогового кредита, а также по срокам его предоставления. Платежи по данному кредиту должны осуществляться в пределах всей суммы налога, по которому получен кредит. Срок же предоставления кредита необходимо определять в договоре с налоговыми органами в пределах срока окупаемости соответствующего проекта.

Важное направление совершенствования налоговой политики в рассматриваемой сфере — существенное расширение налоговых прав и полномочий местных органов власти в части формирования на соответствующей территории благоприятного инновационного климата.

На наш взгляд, в Налоговом Кодексе следует внести необходимые в рассматриваемой связи поправки, осуществив при этом комплекс мер, препятствующих использованию налоговых привилегий для решения задач чисто корпоративной направленности.

Чтобы создать муниципальным органам условия для налогового стимулирования привлечения инвестиций, следует снизить ставку налога на прибыль предприятий и организаций, находящихся в муниципальной собственности.

Мировой опыт свидетельствует, что инновационное развитие экономики невозможно без серьезной государственной поддержки малого и среднего бизнеса. Именно малые и средние предприятия в экономически развитых странах играют решающую роль в производстве валового внутреннего продукта, в обеспечении занятости трудоспособного населения.

При выборе путей налогового стимулирования малого бизнеса важно, прежде всего, четко определить адекватные его формы.

Сегодня налоговое стимулирование малого бизнеса осуществляется в виде замены малым предприятиям уплаты ряда налогов единым налогом в рамках одного из специальных режимов налогообложения. К этому налогу относится упрощенная система налогообложения. Уплачивающие упрощенный налог в Азербайджане юридические лица не являются плательщиками налога на прибыль и налога на имущество, физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, не являются плательщиками подоходного налога по этой деятельности. Кроме этого, физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, уплачивают подоходный налог по ставке 20%.

Между тем предприятия, охваченные общим режимом налогообложения, практически не имеют налоговых льгот, стимулирующих развитие производства, и находятся в этом смысле в неравном положении по сравнению с предприятиями, перешедшими на специальные режимы налогообложения.

Необходимо, как представляется, принципиально изменить подход к налоговому стимулированию развития малого бизнеса.

Решающую роль в налоговом стимулировании развития малого бизнеса, на наш взгляд, должна играть упрощенная система налогообложения. Такое налогообложение должна не просто стимулировать, но и «заставлять» перешедшие на такой режим предприятия развиваться. При этом следовало бы разрешить малым предприятиям дополнительно индексировать величину предельного размера их доходов сверх индексации на коэффициент-дефлятор. Это будет стимулировать развитие малого бизнеса, поскольку неизменные в настоящее время объемы производства являются сдерживающим его фактором.

Применяя упрощенный режим налогообложения, с учетом социально-экономического развития регионов, в большинстве случаев предприятия, вставая на упрощенный налоговый учет, избегают от уплаты некоторых других налогов. Этот процесс находится под пристальным вниманием работников налоговых органов. В этом случае необходимо применить единую ставку упрощенного налога по ставке 2%, при этом необходимо определить оборот данного предприятия, количество работников, сферу обслуживания и др. параметров. Вместе с тем, целесообразно применить упрощенный налог с учетом коэффициентов по регионам. Этот коэффициент целесообразно применить в нижеследующем порядке:

Таблица 12.2

Населенные пункты	Коэффициенты по зонам
Город Баку	1,0
Города Гянджа, Сумгаит, Хырдалан и Абшеронский район	0,75
Прочие города (кроме городов районного подчинения), районные центры	0,5
В городах, поселках и селах районного подчинения (кроме поселков и сел городов Баку и Сумгайыт, а также Абшеронского района)	0,25

Неизменный предельный объем производства ставит малые предприятия в довольно жесткие рамки. Получается, что фактически налоговое законодательство не только не стимулирует их развитие, но практически и воспрепятствует им развиваться. А потому необходима дополнительная индексация. Вместе с тем режим упрощенной системы налогообложения, на наш взгляд, не должен предоставляться тем или иным предприятиям бесконечно. Срок его применения должен быть ограничен определенным периодом (не более 5-7 лет) — вне

зависимости от того, достигло или нет малое предприятие установленных законом предельных объемов производства.

Налоговое стимулирование всех остальных малых и средних предприятий должно осуществляться в ином порядке. Для вновь созданных организаций предлагается восстановить ранее действовавшую для малого бизнеса льготу в виде снижения, вплоть до нулевой, ставки налога на прибыль организаций в первые четыре года их работы. При этом возможность применения рассматриваемой льготы следовало бы увязать с обязательством их направлять полученные дополнительные средства в том или ином объеме на развитие производства.

Для действующих предприятий, указанных категорий следовало бы восстановить ранее действовавшую налоговую льготу в виде полного освобождения от налога на прибыль той части, полученной ими прибыли, которая была использована ими на инвестиции.

Реализация целенаправленной системы мер налогового стимулирования и регулирования при жестком контроле государства за эффективным использованием предоставляемых льгот и преференций — важный фактор обеспечения перехода экономики страны на инновационный путь развития.

Направления совершенствования стимулирующей роли налоговой системы

Известно, что наиболее действенное налоговое стимулирование осуществляется с помощью налоговых льгот. Согласно Налоговому Кодексу, налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог, либо уплачивать его в меньшем размере.

Таблица 12.3

Виды налоговых льгот (по характерным признакам)

По адресности	
Производственно-экономические	Льготы, целью которых является стимулирование развития производства, ускорение научно-технического прогресса, смягчение трудностей, с которыми связано вхождение предприятий в рынок
Социальные	Льготы, имеющие целью облегчить предприятиям решение социальных проблем, смягчить налоговое бремя для отдельных групп населения, нуждающихся в социальной защите
Специальные	Льготы, вводимые для решения отдельных проблем, возникающих в ходе экономического развития, но носящих, как правило, временный характер
По уровню управления	
Государственные	Льготы предоставляются Налоговым Кодексом и действующим с ним государственными законами
Местные	Льготы предоставляются законодательными актами органов местного самоуправления исключительно по местным налогам. Предоставление налоговых льгот местными органами власти дает возможность более адресно выравнять социально-экономическое положение территорий и снижать имеющиеся диспропорции
По цели воздействия	
Адаптационные	Адаптационные льготы призваны облегчить переход к работе в рыночных условиях перепрофилированным предприятиям или начало работы вновь созданным предприятиям
Стимулирующие	Стимулирующие льготы призваны усиливать экономическую заинтересованность в ускорении направления капиталов в приоритетные отрасли и производства
По направленности воздействия	
Общие	Общие льготы предоставляются всем категориям плательщиков
Адресные (целевые)	Адресные льготы предусмотрены для ограниченного круга лиц.
По видам льгот	
Налоговые скидки	Полное или частичное исключение из обложения отдельных доходов, расходов, необлагаемого минимума, амортизационных отчислений, зачет убытков текущего года прибылью последующих периодов и др.

Отсрочка уплаты	Освобождение от уплаты налога на определенный период
Полное (частичное) освобождение	Целевой вычет определенной суммы (формирование фондов на предприятии)
Понижение ставки	Законодательно обоснованное снижение предельной налоговой ставки вплоть до нулевой (обычно эта льгота применяется для малых предприятий и приоритетных для государства отраслей)
В зависимости от сроков действия	
Постоянные	Льготы действуют без ограничения во времени (например, налоговые скидки)
Временные	Льготы действуют в течение определенного периода времени (например, исполнения налогового обязательства и изменение этих сроков)
По видам налогов	
По налогу на прибыль юридических лиц По налогу на доходы физических лиц По налогу на добавленную стоимость По акцизам По налогу на имущество По земельному налогу	

С одной стороны, предоставляемые налоговые льготы уменьшают доходы бюджета, но в то же время сокращают и его расходы на экономику и социальную сферу. Правомерность предоставления налоговых льгот обосновывается принципом справедливости налогообложения. Система налоговых льгот обуславливается основными направлениями государственной экономической и социальной политики.

Диаграмма 12.1

Структура налоговых льгот и освобождений в 2017 году



Мировая налоговая практика выработала принципы оптимальной организации системы налогового льготирования. Основными среди них являются:

- применение налоговых льгот не носит избирательного характера в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала;

- любые налоговые льготы должны носить строго целевой характер. Если задача, ради решения которой введена соответствующая льгота, утратила свою актуальность, то льгота должна быть отменена. Но при этом обретают актуальность новые задачи, соответственно необходимо введение новых льгот;

- отмена льгот должна происходить с нового финансового года, в течение года условия хозяйствования должны оставаться стабильными;

- налоговому льготированию несвойственно экономическое принуждение, то есть налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы или приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов;

- применение налоговых льгот не должно в стратегическом плане наносить ущерба ни доходам бюджета, ни корпоративным и личным экономическим интересам;

- порядок предоставления налоговых льгот определяется на общегосударственном уровне и оформляется в законодательном порядке;

- при установлении налоговых льгот должно действовать правило результативности;

- потерянные государством доходы от введения налоговых льгот («налоговые расходы») должны быть определены на весь период действия льготы и сопоставлены с доходами, которые государство получит в будущем вследствие расширения производства, увеличения продаж, рабочих мест и т.п.;

- не допускается установление налоговых льгот, значительно усложняющих налоговую систему.

Налоговые льготы увеличивают экономические возможности хозяйствующих субъектов, выравнивают стартовые условия деятельности, расширяют сферу производственного инвестирования и тем самым создают благоприятные условия для его дальнейшего роста, а также влияют на отраслевую и территориальную структуру экономики, развитие инфраструктуры и, как следствие, позволяют расширить базу налогообложения в будущем.

Выделяются следующие основные направления использования налоговых льгот:

- поощрение НИОКР;

- стимулирование замены устаревшего оборудования и внедрения новой техники и технологии;

- поощрение ресурсосбережения и охраны окружающей среды;

- стимулирование развития перспективных наукоемких отраслей производства (электроника, телекоммуникаций и др.);

- обеспечение структурной перестройки экономики;

- поддержка малых предприятий, новых предприятий, добывающих отраслей;

- выравнивание уровней экономического развития регионов;

- стимулирование притока рабочей силы в нужные отрасли или регионы;

- привлечение к выполнению государственных программ;

- поддержка социально значимых отраслей, сфер деятельности, услуг (производство детских товаров, сельское хозяйство, образование, медицина, культура, транспорт, связь и др.);

- стимулирование модернизации капиталоемких отраслей;

- повышение конкурентоспособности отечественной продукции (льготирование экспорта);

- регулирование накоплений и инвестиций;

- привлечение иностранных капиталов в приоритетные отрасли страны.

За снижением налогов и введением налоговых льгот не следует автоматическое снижение цен и повышение потребительского спроса. В свою очередь, отмена основных налоговых льгот может вызывать рост цен, поэтому применение налоговых льгот должно учитывать инфляционный процесс, так как сохранение налоговых льгот (в основном вычетов и кредитов) на прежнем уровне в условиях инфляции равносильно их снижению.

Несмотря на все плюсы налоговых льгот современные направления регулирования экономики в развитых странах исходят из принципа нейтральности и справедливости налогообложения и предполагают отказ от налоговых льгот. На базе налоговых льгот формируются схемы

и каналы налоговых уклонений. Льготы поддерживают экономически неэффективные производства и искусственным образом меняют направления финансовых потоков в экономике.

Налоговая система в период становления и развития подвергалась резкой критике и многочисленным попыткам ее изменить. Однако изменения носили несистемный характер и зачастую ограничивались расширением налоговых льгот, рассматриваемых в качестве экономических стимулов. Налоговые льготы практически никогда не достигают той цели, ради которой вводятся, а их эффективность значительно ниже по сравнению с результатами, получаемыми при прямом (прозрачном и легко контролируемом) целевом бюджетном финансировании определенных расходов или программ. Они нарушают принцип равной конкуренции экономических агентов. Хозяйственные субъекты, получившие налоговые льготы, теряют стимулы к развитию и сосредотачиваются на сохранении своего привилегированного статуса, а при отмене льгот они утрачивают жизнеспособность. Субъекты же, не получившие льготы, добиваются их получения или стремятся «присоединиться» к тем, кто их имеет. Налоговые льготы препятствуют экономическому росту, укреплению доверия к государству и готовности платить налоги, тормозят технический прогресс и способствуют коррупции.

Более того, фактически установлено, что действующий порядок налогообложения не полностью позволяет оценить реальные объемы предоставляемых льгот. В Налоговом Кодексе установлен широкий перечень доходов, полностью или частично освобождаемых от налогообложения, которые не включаются в налоговую базу, однако отражаются в налоговых декларациях. Правильнее использовать данных механизмов позволило бы получать информацию обо всех доходах плательщиков.

Тем не менее, зарубежный опыт показывает, что гибкое налоговое регулирование с помощью налоговых льгот обеспечило создание прогрессивной структуры экономики, конкурентоспособность продукции на мировом рынке и позволило отказаться в настоящее время от множества льгот. Поэтому широкое использование налоговых льгот характерно в основном для стран с развивающейся экономикой.

Однако льготами пользуются не все организации и физические лица, следовательно, потерянные из-за льгот доходы бюджета, в некоторых случаях перекладываются на других, которые не пользуются льготами, нарушая один из базовых принципов налогообложения - принцип справедливости.

Помимо прямого государственного финансирования существуют два способа налогового стимулирования производственных капитальных вложений: прямой - освобождение части прибыли предприятий от налогообложения и косвенный - включение капитальных расходов в стоимость актива (капитализацию расходов) и затем постепенное их возмещение через амортизационные отчисления.

Одной из разновидностей льгот является списание для целей налогообложения убытков, полученных в результате осуществления хозяйственной деятельности. Механизм зачета убытков для целей налогообложения имеет важное значение для стабильной деятельности предприятий, устойчивости их финансового состояния, диверсификации видов деятельности.

Статья 121 Налогового Кодекса Азербайджана предусматривает что, часть превышающих доходы расходов предприятия, вычет которых из доходов допускается, переводится на следующий период продолжительностью до пяти лет и компенсируется за счет прибыли этих лет без ограничения по годам.

Часть расходов физического лица, вычет которых из валового дохода от предпринимательской деятельности допускается, превышающая такой валовой доход, не может быть вычтена из других доходов, но может быть перенесена на следующий период продолжительностью до трех лет для компенсации за счет валового дохода от предпринимательской деятельности будущих периодов.

Ущерб, возникший до даты, когда налогоплательщик стал плательщиком подоходного (прибыль) налога, а также суммы, возникшие в результате применения нормы ниже норм затрат на амортизацию и ремонт, предусмотренных в статьях 114 и 115 Налогового Кодекса, и

перенесенные на очередные года, не компенсируются за счет доходов очередного года, за исключением случаев, указанных в статье 157.3.3 Налогового Кодекса.

Налоговые льготы широко используются для привлечения иностранных инвестиций. Механизмы привлечения иностранных инвестиций в экономику государства-реципиента разнятся в зависимости от категории инвестиций (прямая, портфельная или прочая), от вида деятельности организации, получающей средства иностранных инвесторов, от доли участия иностранного инвестора в уставном капитале предприятия. Отдельные страны, в особенности со слаборазвитой экономикой, предоставляют специальные преференциальные режимы налогообложения иностранного капитала на территории их стран как путем концентрации его в специальных зонах особого экономического статуса (например, Китай, Вьетнам, Аргентина), так и на всей территории страны.

В налоговом регулировании экономики важное значение имеют также и налоговые ставки. Налоговые ставки - гибкий инструмент налогового регулирования. Посредством ставок государство осуществляет дифференцированный подход к различным видам деятельности. Повышение и понижение налоговых ставок призвано обеспечить структурные изменения, отраслевое и региональное регулирование экономики. В мировой практике пониженные ставки налогов применяют для приоритетных отраслей и направлений экономики, для экономически слаборазвитых регионов, малого предпринимательства, для научно - исследовательских, образовательных, медицинских организаций.

Стимулированию расширения производства и осуществления инвестиций способствует в той или иной степени снижение ставок почти всех налогов. Очевидно, что экономическому субъекту выгодны предельно низкие ставки налогов или полная их отмена, государству - наоборот. Здесь возникает противоречие между экономическими интересами налогоплательщиков и государства. Теоретически существует некий оптимальный уровень налогообложения, способный дать максимальный доход государству и, в то же время, обеспечить стимулирующий эффект для рентабельных предприятий. Если предел налогообложения не перейден, снижение налоговых ставок может оказать тройной стимулирующий эффект:

Во-первых, налоговая база будет увеличиваться за счет роста количества труда и капитала, предлагаемых на рынке, и расширения объема производства;

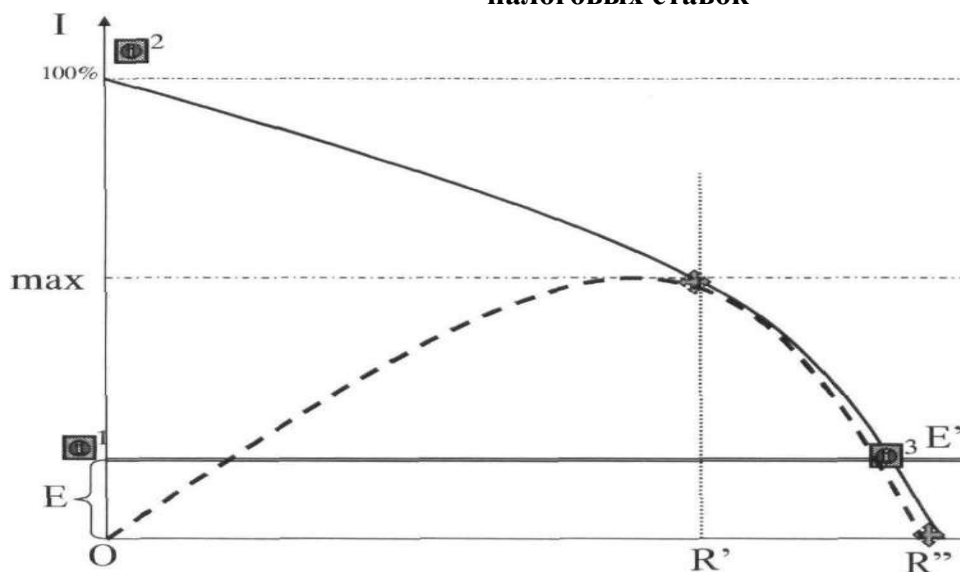
Во-вторых, труд и капитал, уже используемые рынком, будут перераспределяться в ранее малопродуктивные отрасли, ставшие привлекательными после снижения налоговых ставок, что улучшит использование труда и капитала по отраслям и приведет к повышению эффективности экономики;

В-третьих, может сократиться уклонение от налогов и часть производителей легализует свои доходы вследствие неэффективности нелегальной хозяйственной деятельности.

Сравнение ставок отдельных налогов не дает возможности оценить тяжесть налогового бремени. Для этой цели используют эффективную ставку налоговых платежей - отношение общей суммы налогов к суммарной стоимости объекта обложения. Эффективная ставка показывает, какая часть добавленной стоимости изымается государством. Для наиболее общей оценки налогового бремени, эффективную ставку определяют для средних условий производства при отсутствии льгот. В подавляющем большинстве стран с развитой экономикой «эффективная ставка налогообложения» составляет 40%, тогда как в Азербайджане – 15-20%.

Уровень общих налоговых изъятий напрямую влияет на размер собственных средств организаций, которые потенциально могут являться источником инвестиций, причем эта зависимость - обратная. Однако не все собственные средства, остающиеся после уплаты налогов, инвестируются. Они уменьшаются на суммы расходов, не возмещаемых организацией при расчете налоговой базы, такие, например, как превышение понесенных расходов над нормируемой величиной, разнообразные выплаты из прибыли в пользу работников, расходы на содержание непромышленного сектора и т.п. Кривая А.Лаффера иллюстрирует зависимость размера собственных средств организаций, направленных на инвестиции, от роста налоговых ставок (Схема 12.1.)

Схема 12.1. Зависимость уровня инвестиций от роста налоговых ставок



На наш взгляд, мировой опыт применения прогрессивных и регрессивных шкал подоходного налога является целью стимулирования инвестиций.

Так, для низких доходов установлен необлагаемый минимум, рассчитанный для каждого физического лица, исходя из уровня прожиточного минимума, для средних и высоких доходов определена прогрессивная шкала, что способствует оставлению существенной части дохода у физических лиц, наиболее склонных к инвестициям. Налог рассчитывается нарастающим итогом. При этом в случае, если полученный совокупный доход превысит необлагаемый прожиточный минимум налог на доходы физических лиц удерживаться со всей суммы дохода.

где,

R'' – налоговая база;

I – доход (потенциальные инвестиции);

OE – условно-постоянные налоги;

IR'' – кривая собственных средств после уплаты налогов;

IE' – кривая инвестиций из собственных средств;

OR'' – сумма налога;

R' – оптимальная ставка налога.

Данный график показывает, какую долю собственных средств организация или физическое лицо может потенциально направить на инвестиции (i_1 ; i_2 ; i_3), которая равна разности между размером собственных средств, остающихся после уплаты налога на прибыль (OIR''), и условно-постоянными расходами - суммами, необходимыми для покрытия невозмещаемых расходов и поддержания бизнеса (OE). Размер условно- постоянных расходов для каждой организации или физического лица неодинаков и зависит от характера их деятельности и уровня цен. Кривая, показывающая размер собственных средств после уплаты налогов, обратно пропорциональна кривой налоговых изъятий до некоего предела R' – оптимального соотношения уровня налоговых ставок и собственных средств после уплаты налогов, то есть чем выше налоговые изъятия, тем меньше сумма собственных средств у организации или дохода у физического лица. При дальнейшем увеличении ставок происходит одновременное снижение как размера налоговых изъятий из-за сокращения налоговой базы, так и собственных средств, потенциально являющихся источником инвестиций, вплоть до 0 в точке R'' вследствие сокращения производства или перевода бизнеса на теневой сектор экономики.

Механизм налогового регулирования в Азербайджане характеризуется применением пониженных ставок налогов. В нашей стране государство с помощью снижения налоговых ставок поддерживает предпринимателей, перешедшие на упрощенную систему налогообложе-

ния. Увеличение стимулирующего инвестиционного эффекта от снижения ставок налогов, в данной ситуации, на наш взгляд, возможно только за счет снижения ставок налога на прибыль юридических лиц и подоходного налога с физических лиц, либо предоставления больших инвестиционных вычетов.

Статья 102.1.6. Налогового Кодекса Азербайджана предусматривает, часть в 200 манатов, если месячный доход физического лица, получаемый в связи с какой-либо наемной работой на основном рабочем месте (по месту нахождения трудовой книжки), не превышает 2500 манатов, и часть в 2400 манатов, если годовой доход не превышает 30000 манатов.

Что касается оптимизации налоговых ставок по НДС, то применение единой ставки НДС (18%) для товаров, работ, услуг и объектов налогообложения оправдано. При применении разных ставок нарушается механизм «цепного» переложения на стадиях приобретения сырья и материалов, производства и реализации готовой продукции. Аналогичные проблемы возникают при применении нулевой ставки НДС. Действие нулевой ставки НДС по товарам, работам, услугам, реализованным на экспорт, обусловлено международными принципами взимания НДС, согласно которым каждая страна обладает правом облагать НДС товары, потребляемые в ней, в том числе импортные. Для решения проблем, связанных с применением нулевой ставки НДС, страна может либо отказаться вообще от НДС, либо усовершенствовать действующую систему администрирования правомерности возмещения НДС.

Под оптимальным уровнем налогообложения следует понимать такую величину всех налоговых платежей в ВВП, которая стимулирует расширенное производство. Оптимальность налоговой системы зависит, прежде всего, от структуры налогов, отдельных налоговых элементов. В настоящее время уровень налоговой нагрузки в среднем по отраслям экономики (за исключением сельского хозяйства, за счет которого уровень средней совокупной налоговой нагрузки по всем предприятиям, значительно ниже) относительно невысокий.

Налоговый Кодекс не предусматривает повышение ставок основных налогов (за исключением акцизов), что ведет к снижению налогового бремени предприятий. Снижение ставок основных налогов ведет к росту финансовых результатов предприятий и, как следствие, к росту собственных средств в структуре источников финансирования инвестиций.

Самым распространенным способом стимулирования капиталовложений в настоящее время является ускоренная амортизация, заключающаяся в возможности включения в затраты производства амортизационных отчислений, нормы которых значительно превышают фактический износ основного капитала. Ускоренная амортизация способствует структурной перестройке экономики, росту инвестиций в капиталоемкие отрасли экономики, обновлению основного капитала, самофинансированию и, как следствие, росту производства.

За счет ускоренной амортизации предприятия имеют дополнительные инвестиционные ресурсы. В развитых странах мира амортизационный фонд стал важным фактором накопления, ускорения оборота и обновления основного капитала, позволил освободить часть прибыли от налогообложения.

Амортизация включается в состав издержек производства и обращения, увеличивает себестоимость и цену. Соответственно увеличение амортизационных отчислений при ускоренном списании, с одной стороны, уменьшает налогооблагаемую прибыль и позволяет быстрее окупить капиталовложения, но, с другой стороны, увеличивает издержки и цены. Но при высокой эффективности производства эта зависимость уменьшается, так как снижается себестоимость единицы продукции.

Амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в предпринимательской и непредпринимательской деятельности в Азербайджане, вычитаются из дохода.

Амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в предпринимательской и непредпринимательской деятельности, установленной в статье 99 Налогового Кодекса, вычитаются из дохода в соответствии с положениями настоящей статьи.

Земля, произведения искусства, здания, строения (постройки), являющиеся редкими историческими и архитектурными памятниками, и иные износостойкие активы, определяемые настоящей статьей, не амортизируются:

- оборудование, экспонаты, образцы, действующие и недействующие модели, макеты и другие наглядные средства, используемые в кабинетах и лабораториях для научно-исследовательских, учебных и практических целей;
- продуктивный скот (племенные коровы, буйволицы, кобылы, верблюдицы, маралы, свиноматки, овцы, козы; племенные быки, буйволы, жеребцы, верблюды, боровы, бараны, козлы и подобный им другой продуктивный скот);
- экспонаты животного мира, находящиеся в зоопарках и других аналогичных заведениях;
- многолетние насаждения с ненаступившим сроком эксплуатации;
- библиотечные фонды, кинофонды (видео, аудио, фото), сценические реквизиты, музейные ценности (экспонаты);
- полностью амортизированные основные средства, если они пригодны к эксплуатации;
- основные средства, прошедшие консервацию;
- автомобильные дороги общего пользования;
- парковое оборудование в общем пользовании;
- основные средства на складах, не выданные в эксплуатацию.

Амортизационные отчисления по категориям основных средств исчисляются путем применения амортизационной нормы, установленной для основных средств, относящихся к каждой категории, предусмотренной статьей 114.3 Налогового Кодекса, к остаточной стоимости основных средств, относящихся к данной категории, на конец налогового года.

При применении более низких амортизационных норм, чем те, которые установлены на налоговый год по основным средствам, относящимся к какой-либо категории, разница, образованная вследствие этого, может быть прибавлена к суммам амортизации, вычитываемым из дохода в последующие налоговые годы.

Амортизационные отчисления для зданий, помещений и сооружений (далее — помещения) производятся отдельно для каждого помещения.

Для целей начисления амортизации остаточная стоимость по основным средствам (основному средству) на конец налогового года составляет сумму, устанавливаемую в следующем порядке (но не ниже нуля):

- к остаточной стоимости основных средств (основного средства) на конец предшествующего года (стоимость, оставшаяся после вычитывания амортизационной суммы, начисленной за этот год) прибавляются стоимость основных средств (основного средства), поступивших в текущем году в соответствии со статьей 143 Налогового Кодекса, а также сверхлимитная часть ремонтных расходов за текущий год, установленных на основе статьи 115 Налогового Кодекса, и вычитывается остаточная стоимость основных средств, предоставленных, ликвидированных в налоговом году или имевших в нем остаточную стоимость менее 500 манатов или 5 процентов от первоначальной стоимости. Прирост, возникающий в результате переоценки основных средств (средства) (положительная разница, возникающая в результате переоценки), для целей расчета амортизации не включается в остаточную стоимость основных средств (средства) на конец налогового года.

Если сумма, полученная от предоставления основных средств (основного средства), превышает остаточную стоимость этих основных средств (этого основного средства), то образовавшаяся разница включается в доход.

Если остаточная стоимость основного средства на конец года составляет менее 500 манатов или 5 процентов от первоначальной стоимости, то сумма остаточной стоимости вычитывается из дохода.

Если сумма, полученная от предоставления основных средств (основного средства), составляет менее остаточной стоимости этих основных средств (основного средства), то образовавшаяся разница вычитывается из дохода.

Независимо от других положений настоящей статьи, из дохода вычитается только 40 процентов амортизации активов, приобретенных или установленных за счет средств, выделенных государственным предприятиям за счет инвестиционных расходов государственного

бюджета, рассчитанной в соответствии с нормами годовой амортизации, установленными статьей 114.3 Налогового Кодекса.

Мировая практика выработала правила ускоренного переноса части стоимости основных производственных фондов на затраты производства:

- амортизационные отчисления должны аккумулироваться в специальный амортизационный фонд;
- амортизационный фонд необходимо использовать строго по назначению - на финансирование капитальных вложений;
- установление строгого контроля за расходованием средств амортизационного фонда;
- нормы ускоренной амортизации должны учитывать отраслевую специфику и дифференцироваться по отраслям;
- применение ускоренной амортизации целесообразно для активной части основных фондов;
- при высоком уровне инфляции применение ускоренной амортизации необходимо ограничивать, так как результатом завышения текущих затрат предприятия является рост потребительских цен и, как следствие, новый виток инфляции. В этом случае государство должно постоянно индексировать балансовую стоимость основных фондов, что негативно отражается на производстве;
- в целях предотвращения уклонения от уплаты налога на прибыль через завышение норм амортизационных отчислений (в основном используя ускоренный метод списания) целесообразно введение так называемого «ограничительного порога рентабельности» предприятия или отдельного крупного проекта, согласно которому предприятия с рентабельностью ниже этого порога не могут применять ускоренную амортизацию;
- отсутствие различий между понятиями «налоговые» и «неналоговые» нормы амортизации и предоставление самим хозяйствующим субъектам права выбора метода начисления амортизации (линейного, нелинейного или, иными словами уменьшающегося остатка, пропорционального: в пропорции от объемов выпущенной готовой продукции, интенсивности использования объекта);
- недопущение применения ускоренной амортизации убыточными предприятиями, так как ее применение увеличивает текущий убыток и цены на их продукцию.

Наиболее перспективным методом налогового регулирования выступает на наш взгляд, инвестиционный налоговый кредит. Он является важным способом увеличения воспроизводственных ресурсов и имеет значительные преимущества для плательщика по сравнению с банковским кредитом. Инвестиционный налоговый кредит представляет собой форму бюджетного финансирования.

По нашему мнению, инвестиционный налоговый кредит по праву можно отнести к разновидности налоговых льгот, основной отличительной чертой которого является целевое финансирование капиталовложений на условиях возвратности, срочности и платности на основании договора между уполномоченным органом и налогоплательщиком. Он широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой. Его величина определяется в установленном проценте к стоимости приобретаемых машин и оборудования (при этом учитывается нормативный срок их службы) и непосредственно вычитается из суммы начисленного налога. При этом пропорция, на основе которой исчисляется сумма предоставляемой льготы, может превышать 100 процентов (например, в Канаде налоговый кредит по вложениям в НИОКР составляет до 135 процентов). Во всех западных странах существуют значительные льготы по затратам на НИОКР, проведенные как своими силами, так и специальными организациями, что позволяет при участии государства финансировать эту сферу за счет частного капитала.

В Азербайджане, создавшей свою налоговую систему, опираясь на передовой опыт зарубежных стран, определены сроки исполнения налогового обязательства и изменения этих сроков.

Усиление инвестиционной направленности налогов в механизме экономического стимулирования предполагает также принятие решений по реформированию налоговой системы для отдельных видов деятельности, являющихся неотъемлемой частью инвестиционного процесса, способствующих развитию благоприятного инвестиционного климата или

участвующих в формировании инвестиционных ресурсов в экономике, что требует отдельного исследования. К таким видам инвестиционной деятельности относятся операции на финансовом рынке, лизинговая деятельность и т.д.

Цель инвестиционно-направленной налоговой системы заключается не в том, чтобы собирать больше налогов, одновременно повысить стимулирующую роль налоговой системы по отношению к экономическим решениям предприятий и потребителей и, как следствие, сделать азербайджанскую экономику инвестиционной и привлекательной.

ГЛАВА XIII. НАПРАВЛЕНИЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ ОПТИМАЛЬНОЙ СТРУКТУРЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Основные направления оптимальной налоговой системы

При реализации конкретного способа минимизации налогового бремени придерживайтесь принципа разумности. Разумность в налоговой оптимизации означает, что «все хорошо - что в меру». Применение грубых и необдуманных приемов будет иметь только одно последствие - государство таких действий не прощает. Схема налоговой оптимизации должна быть продумана до мелочей, нельзя упускать из виду ни одной малейшей детали.

Особенно важно это правило в схемах налоговой оптимизации налога на прибыль за счет увеличения расходов в целях налогообложения. Например, выплата вознаграждения по договору за информационно-консультационные услуги в определенном размере даже самому неискушенному налоговому инспектору говорит о возможном фиктивном характере сделки. Хотя не оспариваем, что при определенном уровне документального обеспечения сделки она будет безукоризненна как в гражданско-правовых аспектах, так и в плане налогообложения.

Более того, введение с 2001 года Налогового Кодекса Азербайджанской Республики данный принцип стал более актуальным. Дело в том, что расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли, должны быть обоснованными. А под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Представляется, что экономическая оправданность затрат является оценочной категорией, а это означает, что само установление оправданности или неоправданности в будущем может стать причиной острых налоговых конфликтов между налогоплательщиками и налоговыми органами. Ведь может случиться так, что если по мнению налогоплательщика его расходы будут оправданными, то налоговый орган может посчитать обратное и исключить те или иные затраты из сформированных расходов (одновременно с соответствующим начислением недоимки, пени и штрафа). Можно также спрогнозировать, что подобный подход, заложенный в самом Налоговом Кодексе, станет источником множества судебных споров.

Все налогоплательщики должны всегда четко и однозначно обосновать, и доказать обоснованность своих расходов. И особенно тех, которые способны привлечь пристальное внимание представителей налогового контроля.

Подчеркнем, что речь в основном идет о ситуациях, которые можно назвать необычными и непривычными, когда та или иная операция не вписывается в общепринятые рамки хозяйственной деятельности или не согласуется с обычной, типичной практикой деятельности конкретного налогоплательщика. Как правило, сам налогоплательщик может выявить такие операции и предпринять соответствующие меры для их соответствующего экономического обоснования. Особенно это касается управленческих расходов или затрат, не связанных напрямую с основной производственной деятельностью налогоплательщика.

Конкретные и четкие критерии экономической обоснованности и экономической оправданности расходов должна в будущем выработать практика (и, наверное, в первую очередь судебная), но о некоторых аспектах представляется возможным говорить уже сейчас. По нашему мнению, этих аспектов два: оправданность размера расходов и оправданность самих расходов как таковых, т.е. их нужность или ненужность для предприятия.

Во-первых, любая обоснованность и оправданность расходов должна подтверждаться позитивными последствиями для производственной и финансово-экономической деятельности налогоплательщика. То есть при обосновании расходов необходимо четко показать, как это в перспективе благотворно повлияло на его экономическое положение в будущем. Иными словами, налогоплательщик должен доказать, что в динамике его производственной деятельности та или иная операция была необходима и оправданна. Если такие обстоятельства представлены не будут, то можно быть уверенным, что налоговая инспекция покажет бесперспективность и ненужность тех или иных затрат для организации, чем и сможет доказать

«экономическую необоснованность» тех или иных затрат (с одновременным их исключением из состава расходов, учитываемых при налогообложении прибыли).

Во-вторых, нам представляется, что экономическая оправданность тех или иных расходов, должна быть основана на их разумности. Вместе с тем разумность (или неразумность) тоже являются оценочными категориями, но хотелось бы отметить, что эта категория уже находит свое закрепление в праве.

В нашем же случае разумность и добросовестность действий налогоплательщика также имеет прямое отношение к его деятельности по несению обоснованных и оправданных расходов.

Разумность расходов должна означать в первую очередь соразмерность затрат по их стоимостной оценке, а также по степени участия этих затрат в производственной деятельности. Анализировать подробно данные положения не представляется возможным, так как в зависимости от конкретных обстоятельств дела ситуация может складываться по-разному.

В-третьих, на практике возможно возникновение конфликтных ситуаций с налоговыми органами в случае, когда налогоплательщик несет затраты по однородным договорам, т.е. когда у организации, есть несколько договоров со сторонними организациями по одному и тому же предмету.

Нельзя строить метод налоговой оптимизации на использовании зарубежного опыта налогового планирования и исключительно на пробелах в законодательстве.

Справедливости ради, хотелось бы отметить, что, налоговая оптимизация, наряду с другими методами, требует использования юридических пробелов в законодательстве, а также толкования норм налогового права в пользу налогоплательщика. Однако, мы не выделяем данный метод в категорию самостоятельного, так как он носит скорее исключительный характер, и, кроме того, не рекомендуем оптимизаторам строить налоговую оптимизацию на основе пробелов в законодательстве. Такая деятельность является самой квалифицированной, требует сугубо индивидуального подхода и сопряжена с определенным риском, поскольку, как показывает практика, в данном случае защита интересов налогоплательщика должна осуществляться только в судебном порядке (на уровне судебного прецедента). Тем не менее, прогнозировать направление судебной практики по тому или иному вопросу невозможно, так как это зависит от множества факторов.

Тем не менее, нам представляется, что в разработке мероприятий в рамках налогового планирования заключается, и будет заключаться основное направление деятельности современных аудиторских и консалтинговых фирм, чем, кстати, в своем большинстве, и обусловлено их назначение в рыночной экономике во всем мире.

В зарубежных странах такие компании активно ведут свою деятельность, содействуя коммерсантам в осуществлении ими своих законных прав как налогоплательщиков, а гонорары этих фирм в ряде случаев достигают трети от сэкономленных сумм. В то же время, учитывая большое влияние этих консультантов на деловую активность предпринимателей, их деятельность не должна оставаться без контроля. В некоторых странах существует даже специальное законодательство, регламентирующее вопросы профессиональной этики этой категории специалистов, в частности, закон о налоговых консультациях в Германии.

Аргументация того или иного метода оптимального налогообложения должна быть простой, доступной и по возможности основываться на конкретных статьях законодательства.

Если в развитых странах налоговое планирование является повседневным элементом деятельности любых компаний, то в Азербайджане дело обстоит несколько иначе. Еще в 1935 году судья Верховного Суда США Джордж Сандерленд утверждал, что «право налогоплательщика избегать налогов с использованием всех разрешенных законом средств никем не может быть оспорено».

Стоит отметить, Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики расширил права и гарантии защиты прав налогоплательщиков, а также, в определенной степени, увеличил возможности для деятельности налоговых оптимизаторов. Вместе с тем, необходимо учитывать, что, одновременно данный нормативный документ, предоставил государству в лице

налоговых органов дополнительные права и закрепил множество способов реагирования налоговых органов на иные действия налогоплательщика. Поэтому, считаем, что при осуществлении налоговой оптимизации недооценивать налоговые органы не стоит.

Вышеуказанный политический аспект, презумпция облагаемости и ряд других факторов современной налоговой системы Азербайджана приводят к тому, что применение налоговым оптимизатором пробела в законодательстве при формировании способа налоговой оптимизации не влечет желаемого результата - не придает последнему легального характера.

В этой связи хотелось бы специально отметить, что в соответствии со статьей 53.3 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики: «Неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в нарушении законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика».

Статья 15 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики «Права Налогоплательщика» может непосредственно применяться налогоплательщиками для своей защиты в административном или судебном порядке.

Необходимо обратить внимание на то, что в Налоговом Кодексе используются оценочные категории, поэтому для практического применения данной статьи необходимо ответить на ряд вопросов, в частности, что может пониматься под «неустранимыми сомнениями», «противоречиями» и «неясностями», кем они могут быть признаны неустранимыми (или устранимыми) и кто и каким образом должен или может их устранить?

В толковом словаре русского языка В.И. Даля дается следующее значение указанных слов: «Противоречие - спор, прекословие, опровержение чего-либо, разноречие, два несовместимых обстоятельства; ... сомнение - нерешимость, шаткое недоумение, раздумье, колебание мыслей; ... ясный - понятный, хорошо постигаемый, не требующий объяснения; ... устранить - удалять, отклонять помеху, препоны».

Учитывая первоначальное, общепринятое значение данных слов (при текстовом толковании), можно предположить, что под противоречиями актов законодательства о налогах следует понимать наличие двух или нескольких противоречащих норм (коллизия норм), под неясностями актов - отсутствие четких установлений и правил, которое не позволяет налогоплательщику однозначно исполнить свои обязанности. Поскольку словосочетание «сомнения актов» лишено однозначного содержания (акты не могут сомневаться), следует сделать вывод, что слово «неустранимые» относится только к слову «сомнения», а под неустранимыми сомнениями понимаются сомнения должностных лиц государственных и муниципальных органов, применяющих нормы Налогового Кодекса, и, в первую очередь, судей. К словам «противоречия» и «неясности» слово «неустранимые» не относятся, так как «противоречия» и «неясности» либо есть, либо их нет. Статья 3.11 Налогового Кодекса Азербайджана предусматривает: «Все противоречия, неясности и сомнения в законодательстве о налогах толкуются в пользу налогоплательщика».

И все же, окончательные ответы на данные вопросы должны быть выработаны, по всей видимости, в ходе судебной практики применения Налогового Кодекса.

1. Неэффективность построения метода оптимизации на пробелах в законодательстве проявляется и в отношениях законодатель - налогоплательщик.

2. Нельзя строить способ оптимизации налогообложения только на смежных с налоговыми отраслями права (гражданском, банковском, бухгалтерском и т.д.).

При формировании системы налогового законодательства недостаточно учитывается взаимосвязь и привязка налогового права к нормам и положениям других отраслей права.

В Налоговом Кодексе Азербайджанской Республики окончательно утверждена самостоятельная учетная система - учет в целях налогообложения или налоговый учет. В настоящее время правила бухгалтерского учета применяются к порядку налогообложения только в случаях, прямо предусмотренных налоговым законодательством. Во всех остальных случаях соответствия порядка бухгалтерского отражения операции и ее учета в целях налогообложения не существует. В целях налогообложения порядок ведения бухгалтерского учета корректируется с учетом требований налогового законодательства.

Поэтому при построении любой схемы оптимизации следует учитывать наличие самостоятельной системы налогового учета.

3. Комплексный расчет экономии и потерь. При формировании того или иного способа налоговой оптимизации должны быть рассмотрены все существенные аспекты операции, а также деятельности предприятия в целом.

Во-первых, всестороннему анализу должны быть подвергнуты возможные последствия внедрения конкретного метода налогового планирования с точки зрения всей совокупности налогов.

Так, завышение стоимости основных средств путем проведения переоценки в свое время было одним из главных способов увеличения себестоимости продукции (работ, услуг) через начисление амортизации. Однако при принятии решения о проведении переоценки часто не учитывалось, что себестоимость продукции у многих предприятий и так максимально близка к рыночным ценам (возможным ценам реализации). Кроме того, завышение стоимости основных производственных фондов увеличивало базу для исчисления налога на имущество предприятия. В результате эффект от оптимизации заключался в росте убытка и увеличении платежей по налогу на имущество, что фактически сводило на ноль эффект от роста стоимости имущества.

Во-вторых, при выборе метода налогового планирования необходимо учитывать требования иных отраслей законодательства (антимонопольного, таможенного, валютного и т.д.).

4. При выборе способа налоговой оптимизации с высокой степенью риска необходимо учитывать ряд «политических» аспектов: состояние бюджета территории; роль, которую играет предприятие в его пополнении и т.д.

Так, грамотное налоговое планирование операций между филиалами одного юридического лица может позволить существенно снизить налоговые платежи филиалов в местные бюджеты. Однако необходимо быть готовым к тому, что резкое сокращение налоговых поступлений одного из наиболее крупных налогоплательщиков привлечет активное внимание местных контролирующих органов, на которых располагаются филиалы.

В статье 33.1 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики указано: «В целях обеспечения осуществления налогового контроля являющиеся налогоплательщиками юридические лица ставятся на учет в налоговых органах по месту нахождения (юридическому адресу, записанному в документах о государственной регистрации), в месте получения дохода из азербайджанского источника, если налогооблагаемый доход состоит из азербайджанского источника и нерезидентов, которые не облагаются налогом в месте выплаты этого дохода, а индивидуальные предприниматели и резиденты - физические лица, которые в соответствии с положениями Налогового Кодекса должны представлять декларацию, - по месту жительства, а частные нотариусы — по месту осуществления деятельности. При государственной регистрации коммерческим юридическим лицам, юридическим лицам публичного права, а также представительствам и филиалам иностранных коммерческих юридических лиц в соответствующем законодательству порядке присваивается идентификационный номер налогоплательщика, и с этого момента они считаются поставленными на налоговый учет. Выданное при этом свидетельство о государственной регистрации в целях Налогового Кодекса считается свидетельством, подтверждающим постановку налогоплательщика на налоговый учет».

5. При выборе способа налоговой оптимизации, связанном с привлечением широкого круга лиц необходимо руководствоваться правилом «золотой середины» с одной стороны сотрудники должны четко представлять себе свою роль в операции, с другой, они не должны осознавать ее цель и мотивы.

Соблюдение данного правила остро необходимо, например, в случаях применения метода налоговой оптимизации путем получения налоговых льгот, связанных с привлечением труда инвалидов.

В статье 106.2 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики указано: «Ставка налога на прибыль производственных предприятий, принадлежащих общественным организациям инвалидов или детей с ограниченными возможностями здоровья, снижается на 50 процентов при условии, что не менее 50 процентов общей численности работников такого предприятия

составляют инвалиды или лица до 18 лет с ограниченными возможностями здоровья. При установлении права на получение таких льгот в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды или лица до 18 лет с ограниченными возможностями здоровья, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера».

6. При осуществлении налоговой оптимизации уделите пристальное внимание документальному оформлению операций. Небрежность в оформлении или отсутствие необходимых документов может послужить формальным основанием для переквалификации налоговыми органами всей операции и, как следствие, привести к применению более обременительного для предприятия порядка налогообложения.

Особо это касается необходимости соблюдения тождества цифр и формулировок.

Это означает, что суммы, отраженные в документах бухгалтерского учета, должны точно соответствовать цене договора и сумме произведенных платежей. Кроме того, само основание для перечисления денежных средств в платежных документах должно соответствовать формулировке заключенного договора. Данное единство необходимо для более эффективной защиты интересов предприятия перед налоговыми органами в случае возникновения спора по отнесению данной суммы на тот или иной счет бухгалтерского учета, так как в случае каких-либо расхождений очень трудно будет доказать, что платеж осуществлялся именно в соответствии с заключенным договором.

7. При планировании метода налоговой оптимизации, ключевым моментом которого является несистематический характер деятельности, следует подчеркивать разовый характер операций. Так, необходимо учитывать, что существенно повышает риск усиленного налогового контроля многочисленное проведение однотипных операций, результатом которого выступает налоговая экономия.

8. Конфиденциальность, которая означает, что при использовании методов налоговой оптимизации требует соблюдения требований конфиденциальности. Распространение сведений об удачно проведенной минимизации налогов может иметь ряд негативных последствий.

Во-первых, уменьшение налогов (в любом виде, будь то налоговая оптимизация или уклонение от уплаты) не входит в перечень одобряемых обществом действий - работниками бюджетной сферы, пенсионерам и т.д. Предприниматель, распространяющийся о своих успехах в области уменьшения налогов, может столкнуться с возмущением общественного мнения, что в конечном итоге может лишней раз вызвать негативное отношение со стороны государственных органов.

Во-вторых, существует возможность, что примененный налоговым оптимизатором метод будет принят на вооружение другими предпринимателями и приобретет массовое распространение, что в последствии неизбежно вызовет оперативное изменение законодательства.

В-третьих, неосторожные высказывания налогоплательщика по поводу удачного обхода налогов — это один из источников оперативной информации налоговых органов.

9. Комплексная налоговая экономия (принцип многообразия применяемых способов минимизации налогов).

Достаточно просто и удобно классифицировать виды или направления налоговой оптимизации, используя следующие критерии разграничения видов налоговой оптимизации:

- *законность действий налогоплательщика.* Для простоты можно принять две жесткие альтернативы: налогоплательщик либо нарушает закон, либо нет;
- *степень налоговой нагрузки:* платит ли он налог, не предпринимая действий по уменьшению налогообложения, либо каким-либо образом минимизирует налог.

Существуют также нижеследующие принципы налоговой оптимизации:

1. Принцип адекватности затрат. Стоимость внедряемой схемы не должна превышать суммы уменьшаемых налогов.

Допустимое соотношение затрат на созданную схему и ее обслуживание к сумме экономии налоговых издержек имеет индивидуальный порог, который может зависеть и от степени риска,

связанного с данной схемой, и от психологических факторов. На практике такой порог составляет 50-90% от размера уменьшаемых налогов. Другими словами, если, например, стоимость конвертации превышает 15%, то многие предприниматели предпочтут заплатить НДС, как цену за собственное спокойствие. Следует также помнить и о том, что большинство схем, помимо затрат на создание и обслуживание, требует и определенных расходов по их ликвидации. При этом ликвидационные расходы могут значительно превышать первоначальные вложения. Так, например, ни для кого не секрет, что зарегистрировать любое хозяйственное общество гораздо «проще», чем его ликвидировать.

2. Принцип юридического соответствия. Схема оптимизации должна быть, бесспорно, легитимной в отношении как отечественного, так и международного законодательства.

Этот принцип иногда еще называют тактикой «наименьшего сопротивления». Суть его заключается в недопустимости построения схем оптимизации, основанных на коллизиях или «пробелах» в нормативных актах. В тех случаях, когда отдельные положения законодательства являются спорными и могут трактоваться как в пользу налогоплательщика, так и в пользу государства, возникает вероятность возникновения в будущем судебных разбирательств, либо необходимость дорабатывать схему, или идти на затраты, связанные с неформальными платежами контролерам и т.д. Что же касается вопросов, неурегулированных законами («пробелов»), то в один прекрасный день такие пропуски могут быть «заполнены» законодателем и не всегда так, как хотелось бы предпринимателям. Основной риск в этой ситуации связан с тем, что данные незапланированные издержки могут привести к нарушению принципа.

3. Принцип конфиденциальности. Доступ к информации о фактическом предназначении и последствиях проводимых трансакций должен быть максимально ограничен.

На практике это означает, что, во-первых, отдельные исполнители и структурные единицы, участвующие в общей цепи оптимизации, не должны представлять себе картину в целом, а могут руководствоваться только определенными инструкциями локального характера. Во-вторых, должностные лица и собственники должны избегать отдавать распоряжения и хранить общие планы с использованием средств личной идентификации (почерк, подписи, печати и т.п.).

4. Принцип подконтрольности. Достижение желаемых результатов от использования схемы оптимизации налоговых платежей зависит от хорошо продуманного контроля и существования реальных рычагов воздействия на всех исполнителей и на всех этапах.

Соблюдение принципа конфиденциальности «таит» в себе возможность утраты полного контроля над всеми звеньями, участвующими в схеме. Так, например, если предприниматель с целью пополнения собственных оборотных средств вносит денежные средства (в виде займа или увеличения уставного фонда) через «доверенное» лицо, то однажды он может получить требование о возврате своих «кровных». Избежать такой ситуации можно, оформив заблаговременно в единственном экземпляре документы, подтверждающие возврат полученной суммы и т.д.

Одной из особенностей большинства структур по оптимизации налогов является неформальность отношений внутренних участников процесса и тех прав и обязательств, которые возникают в связи с договоренностью с внешними контрагентами. Решение вопросов безопасности в данных условиях может быть построено на синхронизации тех договорных отношений, которые возникают де-факто с теми, которые оформляются де-юре. Так, например, в официальном соглашении могут быть указаны определенные финансовые санкции, применение которых будет происходить в случае неподписания формального акта выполненных работ или при отсутствии документов о приеме товаров и т.д. То же самое может быть использовано и при заключении трудовых соглашений с оформлением различных подписок о неразглашении и пр. Целесообразно также некоторые договора и другие юридические документы оформлять в единственном экземпляре.

Наиболее «тонким» остается момент рационального соотношения в использовании принципов 3 и 4. Данные принципы хотя и действуют в противоположных направлениях, но не являются взаимоисключающими. Напротив, их разумное сочетание представляет собой одну из

важнейших составляющих в системе обеспечения безопасности управления запланированным процессом.

5. Принцип допустимого сочетания формы и содержания. Если действительность немного приукрашивается, то делать это желательно без элементов абсурдизма.

Известны случаи, когда предприятия, не имеющие на балансе или в аренде никаких основных фондов и содержащие в штате только директора, «умудрялись» оказывать и транспортные, и полиграфические, и любые другие услуги. При этом заказчики не очень часто интересуются наличием у исполнителя достаточной материально-технической базы для исполнения подписанного соглашения. Их больше интересует «порядок расчетов» и прочие условия.

Синхронизация юридических и фактических действий важна не только для обеспечения защиты от «недобросовестных» участников процесса, но имеет также непереоцененное значение и для «отражения» возможных подозрений со стороны проверяющих. Это связано, в частности, с существованием в Гражданском Кодексе таких понятий, как недействительная сделка, притворная сделка, мнимая сделка, недееспособный гражданин и т.д., а также с наличием в Уголовном Кодексе статей, посвященных уклонению от налогов, фиктивному предпринимательству, фиктивному банкротству, отмыванию денежных средств и имущества и т.п.

6. Принцип нейтралитета. Оптимизацию налоговых платежей необходимо производить за счет своих налоговых платежей, а за счет увеличения отчисления независимых контрагентов.

Данный принцип можно также назвать принципом взаимовыгодного сотрудничества. Некоторые налоговые платежи устроены по принципу сообщающихся сосудов: увеличение платежей у одного участника договорных отношений приводит к уменьшению платежей у другого и наоборот – уменьшение базы налогообложения у одного контрагента ведет к ее увеличению у второго (НДС, налог на прибыль). Поэтому следует принимать во внимание и интересы независимых поставщиков и покупателей.

7. Принцип диверсификации. Оптимизация бюджетных отчислений, как один из видов экономической деятельности, связанный с движением и хранением материальных ценностей, может быть подвержен влиянию различных внешних и внутренних факторов неблагоприятного характера. Это могут быть и постоянные изменения в законодательстве, и просчеты первоначальных планов, и форс-мажорные обстоятельства.

При этом следует иметь в виду и тот факт, что, в связи с последними изменениями в уголовном законодательстве, юридические последствия от развития событий по пессимистическому сценарию имеют значительные различия в зависимости от размеров негативных трансакций.

8. Принцип автономности. Действия по оптимизации налогообложения должны как можно меньше зависеть от внешних участников.

Принципы 3 и 4 во многом являются производными от данного принципа, но имеют свою особую сферу применения, т.к. конфиденциальность и подконтрольность не синонимичны понятию автономности, а могут только рассматриваться как ее отдельные компоненты. На практике обеспечение принципа автономности требует проведения.

Оптимизация структуры налогов в масштабе государства

Государство в процессе налогообложения физических и юридических лиц выступает в двух принципах, каждая из которых имеет принципиально важное, фундаментальное значение для теории и практики построения налоговой системы.

В первом принципе государство выступает как аккумулирующий центр налоговых поступлений. В этом ракурсе государству безразлично, с каких именно субъектов и какие налоги будут получены. Важно только одно - какую сумму налоговых поступлений может аккумулировать государство за определенный период времени, обычно за год. Эта сумма не должна носить произвольный характер, ее необходимо обосновать теми расходами, которые следует осуществлять государству.

Во втором принципе государство выступает как составная часть общества, в качестве его инструмента (орудия) выражающего в концентрированном виде интересы его граждан, которые могут складываться путем как доминирования интересов сильнейших, так и на основе консенсуса разнонаправленных интересов различных социальных слоев и групп. В этом втором ракурсе государству далеко небезразлично, с каких именно налогоплательщиков и через какие именно виды налогов оно получит необходимые ему денежные средства, поскольку от структурирования налогов, по плательщикам и их видам во многом зависит как эффективность общественного производства в целом (в том числе и эффективность производственно-хозяйственной деятельности организаций), так и социальная составляющая распределения доходов в обществе, со всеми вытекающими из последнего социальными, политическими и демографическими последствиями. Поскольку бюджетное планирование осуществляется практически в форме законодательного принятия бюджета на год.

Проведенный анализ функций налогов имеет не только теоретическое, но и важное практическое значение, поскольку основывается на определении той требуемой государству на каждый период времени величины налоговых поступлений, которую необходимо обеспечить в процессе сбора налогов. Ведь определение этой величины является результатом распределения денежных доходов общества в том или ином виде, в тех или иных пропорциях. При этом распределение доходов в налоговой форме выступает в качестве составной части распределения всех доходов общества на всех уровнях экономики. Тем самым, налоги и налоговые экономические отношения не замыкаются сами на себя (такая опасность всегда существует не только в финансовой науке, но и в деятельности финансово-налоговых структур государства), а подключаются в качестве органической составной части к системе распределительных отношений общества, а уже через нее — ко всей системе общественного воспроизводства. Величина государственных расходов, в той или иной форме на определенном этапе развития общества, как это наблюдается на протяжении экономической истории, может определяться на основе следующих критериев:

1) критерий вынужденного минимума, снижение которого приводит к социальному хаосу и распаду государства;

2) критерий обеспечения устойчивого существования государства и общества, согласно которому государственные расходы должны быть вполне достаточны для стабильного существования государства как политической надстройки над обществом перед лицом внутренних и внешних угроз;

3) критерий оптимальности государственных расходов с точки зрения благосостояния общества, устойчивого эффективного роста экономики, стабильности государства;

4) критерий чрезмерных расходов государства, субъективно определяемых, но произволу властей.

Обратим внимание на следующую последовательность действий государства, носящую объективный характер:

$KГР \rightarrow ВГР \rightarrow ВГД \rightarrow ВН \rightarrow ВННД (Lim - СН)$

где:

КГР – критерий государственных расходов;

ВГР – величина государственных расходов;

ВГД – величина государственных доходов;

ВН – величина налогов;

ВННД – величина неналоговых доходов государства;

Lim-СН – ограничение в виде собираемости налогов

Чрезвычайные обстоятельства могут вынуждать государство прибегать к 1-му и 2-му критериям формирования своих расходов, следовательно, и доходов, в том числе налогов. Однако они могут применяться и в качестве элемента ошибочного политико-экономического курса, проводимого властями. 2-й и 3-й критерии являются приемлемыми для государства с точки зрения степени вовлечения государства в экономику. Что касается 4-го критерия, выражающегося в чрезмерности государственных расходов, то следование ему является

результатом произвола государственной власти, не подверженной сколько-нибудь существенному контролю со стороны общества.

В условиях развития экономики государство должно быть сориентировано на критерий оптимальности государственных расходов. Только следование этому критерию способно обеспечить оптимальное налогообложение в масштабе общества:

- по его абсолютной величине;
- по доле в стоимости валового внутреннего продукта;
- по доле в составе совокупных доходов государства.

Определение абсолютной величины налогов исходя из величины государственных расходов, к которым подтягиваются государственные доходы (желательно без дефицита доходов), а именно на этом постулате построены приведенные выше формулы, может вызвать возражение на том основании, что государство (как и всякий субъект экономики) должно определять свои расходы на базе своих доходов (осуществлять их в рамках доходов). Результаты подобной политики могут быть крайне негативными.

Приведем ряд аргументов в пользу того, что определение абсолютной величины налогов следует базировать на величине намечаемых государственных расходов (а не наоборот, определять величину государственных расходов в пределах доходов).

Функции государства направлены на обеспечение существования его и общества как минимум, и на устойчивое эффективное развитие экономики, и повышение благосостояния населения как максимум. Для осуществления этих функций государство должно в максимально возможной степени увеличивать свою доходную базу, в том числе и в форме налогов, стремясь получить доходы, достаточные для осуществления в полной мере своих функций, т.е. обеспечить себя доходами, достаточными для финансирования расходов, определяемых, в свою очередь, необходимостью выполнения государством своих функций в определенной конкретно-исторической ситуации.

Государство различными мерами бюджетной, в том числе и налоговой политики, может варьировать довольно в широком диапазоне уровень своих доходов, в том числе и в форме налогов, вводя (отменяя) налоги, снижая (увеличивая) ставки налогов, устанавливая объекты налогообложения и т.п. Это варьирование следует ориентировать на запланированную величину государственных расходов.

Относительная величина налогов определяется по формуле:

$$ОН = \frac{Н}{ВВП} \times 100\%$$

где:

ОН – относительная величина налогов за год;

Н – абсолютная величина налогов за год;

ВВП – валовой внутренний продукт, произведенный за год.

Если экстремальным условиям жизнедеятельности государства и общества (война, экологические катастрофы, экономический кризис и т.д.) соответствует, предельно высокий уровень налогообложения, то в нормальных условиях государству следует ориентироваться на оптимальную величину государственных расходов, соответственно стремясь к оптимальной величине собираемых налогов.

Принципиальный подход, выражающийся в подведении величины собираемых налогов, наряду с другими (неналоговыми) доходами государства под величину планируемых государственных расходов, нельзя абсолютизировать, его необходимо осуществлять в пределах возможного. Очевидно, что как бы ни нуждалось государство в расходах определенной величины и как бы ни были они необходимы или целесообразны для успешного социально-экономического развития страны, но власти будут вынуждены ограничить свои расходы рамками, которые диктуют пределы возможных доходов государства, в том числе в форме денежной эмиссии, внутренних и внешних займов. Однако у государства всегда имеется выбор величины своих доходов, в том числе в налоговой форме, из весьма широкого диапазона,

который может быть расширен в результате эффективной денежно-кредитной и финансовой политики государства.

Нами построена модель оптимизации планируемой величины суммы налогов в масштабе государства, при рассмотрении которой нужно иметь в виду следующее:

1. Величина налогов и приравненных к ним платежей является производной от действия предопределяющих факторов. Последовательность действия тех и других пронумерована, причем отдельно по предопределяющим и определяющим факторам.

2. В числе предопределяющих факторов, в их последовательности по их важности и влиянию, выделены:

- во-первых, стратегия социально-экономического развития страны;
- во-вторых, индикативный план социально-экономического развития на средний срок (ориентировочно 5 лет);
- в-третьих, конкретизация индикативного среднесрочного плана социально-экономического развития применительно к предстоящему году;
- в-четвертых, планирование величины государственных расходов с определением доходов в равной им величине.

3. Предопределяющие факторы учитываются при оптимизации величины налогов государства. Эти предопределяющие факторы берутся в качестве предпосылки оптимизации величины налогов.

4. Планируемые государственные доходы на предстоящий год являются заключительным, результирующим фактором.

5. До определения искомой величины налогов необходимо мобилизовать в возможно большей степени неналоговые доходы государства, прежде всего, доходы от объектов госсобственности (доходы от действующих предприятий и организаций, доходы от приватизации госимущества, доходы от государственной собственности за рубежом, арендная плата за недвижимость).

6. Далее мобилизуются прочие доходы государства, которые не относятся к доходам на его собственность в том или ином их виде. В качестве примера, можно привести процентные платежи по внешним кредитам, предоставленным другим странам.

7. Исключительно значимым фактором пополнения государственных доходов, который вполне может конкурировать с доходами от госсобственности и прочими доходами государства, являются доходы от эмиссии денег, но не всякой, а такой, в результате которой активизируются факторы производства, имеющиеся в стране, следствием чего выступает дополнительный выпуск продукции, который обеспечивает товарное покрытие эмитируемых денег.

8. Следующим фактором являются таможенные пошлины, которые в своей экономической сущности являются налогами, иначе говоря, налогами за пересечение государственной границы, дифференцированными по группам товаров в разрезе экспорта и импорта.

9. Налоги и приравненные к ним платежи, но установленной нами последовательности относятся к фактору определения доходов бюджета. Это означает, что после мобилизации предыдущих факторов получения дохода бюджета, недостающая сумма доходов должна быть обеспечена за счет налогов. Эта сумма подлежит коррекции на суммы предоставленных налоговых кредитов, погашения ранее предоставленных налоговых кредитов, установленных налоговых льгот, которые уменьшают общую сумму налоговых поступлений, следовательно, эта сумма должна быть увеличена на величину предоставляемых льгот.

10. Государство должно весьма осмотрительно и осторожно прибегать к государственным займам, имея в виду возможное сокращение объема заимствований путем увеличения величины собираемых налогов.

Прибегать к займам (внутренним и внешним) за исключением особых обстоятельств государству следует лишь в рамках увеличения своих доходов в будущем до уровня, позволяющего обслуживать и погашать государственный долг. Подход автора к оптимизации взимаемых государством налогов заключается в «привязывании» их к величине оптимальных расходов государства, когда величина налогов является следствием, производной от величины

расходов. Однако во многих случаях государству приходится сопоставлять свои доходы и расходы, часто урезая жизненно необходимые, исходя из возможных доходов. Это осуществляется по принципу прямой и обратной связи, в виде взаимодействия между предполагаемыми доходами и расходами в их различных альтернативных вариантах. Все это действительно так, но далеко не всегда, а в ситуациях, когда общество и государство недостаточно богаты, чтобы позволить себе оптимальный уровень государственных расходов, который в достаточно богатой стране всегда существенно ниже уровня налогов, превышение которого подрывает стимулы к функционированию и развитию у субъектов производственно-хозяйственной деятельности. Соответственно, в этом случае целесообразен оптимизационный подход к налогообложению по схеме: сначала определяется величина оптимальных расходов государства, а затем государство мобилизует свои доходы, среди которых важнейшую роль играют налоги.

Стабильное развитие экономики Азербайджана позволяет сначала формировать оптимальную величину расходов, а уже затем под нее мобилизовать доходы, в том числе и налоги, распределяя их между налогоплательщиками и видами налоговых платежей.

В случае просчетов в проводимых экономических реформах необходимо активизировать и начать, наконец, в полной мере и эффективно использовать объективные возможности страны ее устойчивого и быстрого экономического роста. Тогда оптимизация налогообложения в соответствии с подходами и рекомендациями, которые предлагаются в данной работе, может встать в повестку дня практических действий в сфере налогообложения и его регулирования. С позиций же сегодняшнего дня эти разработки носят перспективный характер, они относятся не к настоящему времени, а к одному из альтернативных вариантов будущего. Однако это не значит, что предлагаемые в главе разработки безразличны к текущему времени. Напротив, налогообложение в нем приобретает осмысленность и целеустремленность только при условии, если достаточно обоснованно и обстоятельно раскрыты перспективы будущего развития. Азербайджанская налоговая система является достаточно разветвленной и включает в себя прямые и косвенные налоги, уплачиваемые с разных налоговых баз. Учитывая, что источник уплаты налогов один — доходы текущего года или ранее накопленные доходы (имущество), многоканальная система уплаты налогов создает возможности для относительного выравнивания налоговой нагрузки на различные категории налогоплательщиков, что невозможно в рамках одноканальной системы.

Многоканальная система позволяет не только распределять налоговую нагрузку с учетом социальной структуры общества, но и корректировать налоговую политику при изменении экономической ситуации, обеспечивая государство финансовыми ресурсами. Вместе с тем избыточное число налогов негативно влияет на возможности налогоплательщиков осуществлять своевременные и правильные расчеты с бюджетом.

Поскольку в условиях рыночной экономики главной целью предпринимателей является получение дохода, налоговая система должна максимально ориентироваться на то, чтобы определить возникновение дохода в любой сфере деятельности и в любой форме, установить методику расчета соответствующих доходов, не допуская избыточной нагрузки на тот или иной вид дохода. Последнее особенно важно, так как налоговая система, обеспечивая изъятие части доходов в бюджет, не должна искажать побудительные мотивы деятельности субъектов рынка.

Отдельные налоги, имеющие различные налоговые базы и ставки, неодинаково реагируют на циклические колебания и макроэкономические шоки, а эффективность их администрирования различна и зависит от уровня бюджетной системы.

Поэтому система, включающая подоходные и имущественные налоги, НДС, промысловый налог и некоторые другие, является более устойчивой и стабильной по сравнению с менее диверсифицированным налогообложением. Именно это обстоятельство, несмотря на различия в историческом наследии, привело к относительной близости налоговых систем в развитых странах мира, что подтверждается сравнительными исследованиями МВФ³⁹. Более того,

³⁹ Tax Policy Handbook / edited by Parthasarathi Shome. — Washington, D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, 318 p.

поскольку экономика Азербайджана не изолирована от мировой экономики, важно, чтобы налоговая система сближалась с европейскими аналогами. Создание налоговой системы, существенно отличающейся от других, неизбежно породит проблемы для иностранных инвесторов и иностранных компаний, работающих в Азербайджане, а также для местных компаний, выходящих на мировые рынки. В частности, такая налоговая система автоматически приведет к невозможности использования соглашений об избежании двойного налогообложения, так они применимы только к сходным налогам, параллельно действующим в договаривающихся государствах. Именно поэтому в налоговом законодательстве Азербайджана рассматриваются ряд положений, касающихся международных налоговых отношений. Статьи 2.5, 2.6, 2.7 и 2.7-1. Налогового Кодекса предусматривают следующее: «Если международными договорами, к которым присоединилась Азербайджанская Республика, установлены положения о налогах, отличные от предусмотренных Налоговым Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, то применяются положения этих международных договоров.

Если международный договор об избежании двойного налогообложения, к которому присоединилась Азербайджанская Республика, используется лицом, не являющимся резидентом государства, заключившего такой договор, для получения льгот и привилегий, то в отношении налоговых льгот и привилегий, предоставляемых указанным договором резиденту государства, заключившего такой договор, положения статьи 2.5. Налогового Кодекса не применяются.

Если соглашениями и законами о долевом разделе добычи, об основном трубопроводе и т.п., утвержденными до или после вступления в силу Налогового Кодекса, в том числе законами о нефтегазовой деятельности экспортного направления и об особых экономических зонах, о нефти и газе, установлены положения, отличные от предусмотренных Налоговым Кодексом и другими нормативными правовыми актами о налогах, то применяются положения указанных соглашений или законов.

Вопросы, связанные с налогообложением и налоговым контролем, налоговыми освобождениями и льготами в Алятской свободной экономической зоне, регулируются в соответствии с требованиями Закона Азербайджанской Республики «Об Алятской свободной экономической зоне».

В условиях быстрого развития мирового рынка налоговые системы большинства развитых государств унифицируются, что создает условия для свободного межстранового перелива инвестиционного капитала и его интеграции. Вряд ли Азербайджану следует отступать от общей тенденции, поскольку это неизбежно приведет к ее изоляции от общих интеграционных процессов и затруднит доступ иностранных инвесторов на азербайджанский рынок. Выравнивание налоговой нагрузки на участников рынка обеспечивает нейтральность налоговой системы, что важно для развития свободной рыночной конкуренции. Ее игнорирование может приводить к деформированию структуры инвестиций, и, как следствие, ослаблению экономики.

Большое количество налоговых льгот нарушают принцип свободной конкуренции. Как показывает практика, льготы получают отрасли, нуждающиеся в государственной поддержке.

Такая поддержка во многих случаях носит искусственный характер и приводит к принудительному переориентированию инвестиций в проблемные секторы экономики. В результате ее развитие тормозится. В экономике Азербайджана налоговые льготы максимально сокращены, но при этом необходимы целевые бюджетные субсидии тем отраслям и организациям, которые по тем или иным причинам имеют важное значение. На данный момент сельскохозяйственный сектор страны кроме земельного налога освобожден от всех других налогов. Кроме этого, государство частично субсидирует фермерское хозяйство и представляет льготные, долгосрочные льготные кредиты.

В рыночных условиях хозяйствования основные правила налогообложения доходов физических лиц практически не должны отличаться от правил налогообложения доходов юридических лиц. Для налогообложения доходов физических и юридических лиц во многих странах используется единая системная модель подоходного налога, чему есть простое

теоретическое обоснование. Юридические лица представляют собой организационные формы ведения предпринимательской деятельности, позволяющие разграничить имущественную ответственность участников и права на доходы физических лиц. При этом налоговая система не должна определять выбор формы осуществления деятельности, устанавливая сходные режимы налогообложения для всех допускаемых законом форм. Налоговое законодательство Азербайджана запрещает устанавливать дифференцированные ставки налогов в зависимости от формы собственности, либо гражданства физических лиц или места происхождения капитала. В это связи с 1 января 2010 года ставка налога на прибыль юридических лиц была снижена до 20%, в то же время была принята дополнение к налогооблагаемым доходам физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без создания юридического лица, ставка была приравнена к 20 процентам.

Рассмотрим налог на прибыль совместно с налогом на добавленную стоимость, а последний совместно с обязательными социальными платежами. Причина их совместного рассмотрения в том, что налог на добавленную стоимость содержит в себе также и налогообложение прибыли, которая входит в состав добавленной стоимости, наряду с заработной платой. В Азербайджане, как, впрочем, и европейских странах, в состав добавленной стоимости включается также и амортизация, что не соответствует экономической природе добавленной стоимости. Обложение НДС заработной платы в составе добавленной стоимости осуществляется параллельно с налогообложением фонда заработной платы в форме обязательных социальных платежей.

Таким образом, в феномене трех видов налогов - налога на прибыль, НДС и обязательных социальных платежей два раза встречается повторное налогообложение, а именно:

- прибыль облагается налогом сама по себе, а кроме этого, она облагается налогом еще раз в качестве элемента добавленной стоимости;
- выплаченная зарплата облагается налогом в составе налога на добавленную стоимость и, кроме того, фонд заработной платы облагается вторично налогом в виде обязательных социальных платежей.

Таким образом, в названных выше ситуациях нарушается основной принцип налогообложения — однократность налогообложения. Этот принцип нарушается с введением налога на добавленную стоимость. В принципе, в рационально организованном хозяйстве должен применяться какой-то один налог:

- либо налог на прибыль совместно с обязательными социальными платежами;
- либо налог на добавленную стоимость.

Здесь возникает вопрос, является ли НДС совершенно излишней добавкой к налогообложению прибыли и обязательным социальным платежам (к тому же он способствует генерированию инфляции в экономики, перекалдываясь на потребителя в каждом звене межотраслевого оборота), или нет? По нашему мнению, НДС помимо относительно более легкой его собираемости, выполняет психологическую роль определения в сознании налогоплательщика тяжести налогообложения, что весьма важно для стран Запада, где протест общественности может заставить снизить тяжесть налогового бремени. Не случайно НДС был впервые введен во Франции, которая всегда выделялась из стран Запада более высоким уровнем государственного воздействия на экономику, соответственно более высокой долей государственных расходов, для финансирования которых пришлось увеличивать тяжесть налогового бремени, что и выразилось во введении НДС.

Налог на прибыль, как уже отмечалось ранее, должен носить пропорциональный характер, т.е. ставка налога не должна возрастать по мере увеличения прибыли. Однако такой принципиальный подход к налогообложению прибыли (единая ставка вне зависимости от уровня рентабельности или величины прибыли) может сочетаться с исключениями, когда применяется прогрессивное налогообложение прибыли в качестве штрафной санкции, когда налоговой прогрессией изымается в бюджет практически почти вся завышенная прибыль, не заработанная налогоплательщиком.

Налоги в виде акцизов существуют давно, их механизм хорошо отработан и здесь вряд ли можно, ожидать неких принципиально новых доходов. Главное в оптимизации акцизов в настоящее время — это определение их величины по подакцизным товарам.

Что касается порядка реформирования системы акцизного налогообложения, подводя итоги исследования, выделим следующие ключевые предложения, сформулированные и обоснованные в Азербайджане в соответствии с общими правилами взимания акцизов. Следует разделить акцизы между государственным бюджетом и бюджетами муниципалитетов и прекратить скрытое субсидирование местных бюджетов.

С позиций эффективности общественного воспроизводства и экономического роста, интересов государства принципиально важно не только оптимизировать величину налогов, собираемых в масштабе государства, но и оптимизировать структуру налоговых платежей по следующим направлениям:

- распределение общей суммы налогов, взимаемых в масштабе государства, между налогоплательщиками — организациями и населением;
- распределение совокупной массы налогов по их конкретным видам.

Оптимизация распределения общей массы налогов между налогоплательщиками происходит путем оптимизации распределения общей массы налогов между юридическими и физическими лицами. Известно, что в теории и практике налогообложения существуют два диаметрально противоположных подхода к налогообложению юридических и физических лиц. Согласно одному подходу, центр тяжести налогообложения должен падать на физических лиц, а в соответствии с другим - на юридических.

Очевидно, что центр тяжести налогов может быть возложен на физических лиц только в странах с достаточно богатым населением. В странах с бедным населением невозможно центр тяжести налогообложения возложить на физических лиц. В принципе, налогообложение физических лиц, причем не по доходам, а по имуществу, имеет два очень важных преимущества:

- от налогов практически невозможно уклониться;
- администрирование имущественного налогообложения проще, чем подоходного.

Примечательно, что и в странах с бедным или недостаточно состоятельным населением есть социальные слои, отличающиеся чрезвычайным богатством. К этим слоям в полной мере может быть применено налогообложение, уровень которого на порядок превышает тот уровень налогов, которые вносит в бюджет подавляющее большинство населения страны. Однако чрезмерное налогообложение особо богатых людей может подтолкнуть их к вывозу капитала из страны, покупке ими недвижимости в других странах. По нашему мнению, при определении оптимального соотношения в налогообложении физических и юридических лиц сначала следует определить налоговоспособность физических лиц и, соответственно, объем возможных налоговых доходов бюджета. Затем оставшуюся сумму налогов перенести на юридические лица. Однако в современных условиях низкой реальной заработной платы работников целесообразно сохранение действующего порядка налогообложения доходов физических лиц. В принципе, определив общую величину предполагаемого оптимального налогообложения юридических лиц, мы сталкиваемся с проблемой ее распределения. И здесь имеет место фундаментальное противоречие налогообложения юридических лиц. Это противоречие, во-первых, необходимо достаточно четко определить, а во-вторых, следует найти наиболее рациональные пути и методы нейтрализации его отрицательных последствий на национальную экономику.

В условиях рыночной экономики, лишенной существенной социальной ориентации, это противоречие разрешается установлением одинакового налогового бремени для сильных и слабых субъектов хозяйствования, при этом сильные налоговое бремя выносят, а слабые, неспособные его выносить, становятся банкротами и прекращают свое существование. Такой способ разрешения рассматриваемого противоречия имеет весьма негативные последствия для общества и его экономики. Финансовые возможности конкурентоспособных, эффективно функционирующих и развивающихся предприятий подвержены циклическим колебаниям, связанным с периодическим обновлением производственных мощностей.

Финансовые возможности конкурентоспособных, эффективно функционирующих и развивающихся предприятий подвержены циклическим колебаниям, связанным с периодическим обновлением производственных мощностей. В периоды комплексного технического обновления, реконструкции и модернизации организации в результате отвлечения собственных средств или необходимости осуществления расходов на обслуживание привлеченных средств, снижает свою налоговоспособность. В дальнейшем, по мере задействования в процессе производства новой техники и реализации на рынке продукции, изготовляемой на ее основе, финансовые возможности предприятия уплачивать налоги возрастают до некоей высшей точки, после прохождения, которой эти возможности вновь снижаются в связи с накоплением значительных финансовых ресурсов, необходимых для осуществления в будущем нового витка реконструкции и модернизации предприятия. И, наконец, вновь повторяется, на новом витке развития, период технического обновления предприятия.

В масштабе страны существует также отраслевая цикличность технического обновления предприятий, соответственно происходят отчасти синхронные, отчасти асинхронные циклические колебания финансовых возможностей и налогооблагаемости отраслей экономики. В экономике все эти циклы накладываются один на другой так, что в отдельные периоды времени финансовые возможности и налогооблагаемость экономики страны возрастает, а в другие - убывает. В периоды убывания налоговоспособности национальной экономики государству может не хватать налоговых поступлений для финансирования своих расходов. В таком случае ему приходится либо сокращать расходы, либо прибегать к эмиссии денег, займам, увеличивать свои неналоговые доходы. Техническое обновление производства может финансироваться за счет, как частных денежных средств, так и государственных. На наш взгляд, государственная поддержка технического обновления может осуществляться путем предоставления организациям целевых инвестиционных кредитов под техническое перевооружение, источником которых могла бы быть эмиссия денежных средств. Эмитированные деньги покрывались бы технически более совершенными производственными мощностями и выпускаемой на них продукцией более высокого уровня и качества.

Что касается оптимизации распределения общей суммы налоговых поступлений государства по видам налогов, то такую оптимизацию целесообразно осуществлять на основе анализа налоговых поступлений в доход государства на протяжении ряда лет по видам налогов, соответственно снижая ставки по одним налогам и оставляя неизменными ставки по другим, тем самым, добиваясь оптимизации применительно к текущему периоду социально-экономического развития страны.

Объективные требования к налоговой системе, находящие выражение в принципах ее построения, должны быть положены в основу определения стратегии налоговых преобразований, а также их важнейших задач. При этом в качестве первостепенных выделим следующие направления: во-первых, формирование налоговой системы, в наибольшей степени отвечающей жизненно важным интересам государства и удовлетворяющей принципам нейтральности, справедливости и бюджетной эффективности; во-вторых, создание эффективной системы налогового администрирования; в-третьих, систематизация и унификация налогового законодательства с определением единых базовых понятий и категорий.

В русле этих основополагающих направлений выделим важнейшие задачи ближайшего этапа совершенствования налоговой системы:

1. Усиление нейтральности и повышение справедливости налоговой системы путем:

- дальнейшего сокращения числа налогов и их унификации;
- выравнивания по мере возможности условий налогообложения для всех налогоплательщиков, в первую очередь, за счет отмены необоснованных льгот;
- переноса налоговой нагрузки с фонда оплаты труда на налогообложение собственности;
- улучшения налогового администрирования и повышения уровня собираемости налогов через использование в налоговом законодательстве дополнительных механизмов и инструментов, особенно в связи с совершенствованием налогового контроля;

- корректировки нестыковок, неточностей и т.п. в правилах определения налоговой базы действующих налогов;

- ускорения и упрощения процедур обжалования решений и действий налоговых органов (в том числе за счет создания специализированных коллегий в арбитражных судах и судах общей юрисдикции, а в последующем, и специальных налоговых судов);

- существенного сокращения числа контролирурующих органов.

2. Дальнейшее снижение налогового бремени на добросовестных налогоплательщиков за счет:

- более равномерного и справедливого его распределения между налогоплательщиками;

- дальнейшего снижения налоговой нагрузки на фонд оплаты труда;

- законодательно гарантированного разрешения учитывать при определении базы налога на прибыль все необходимые и документально подтвержденные затраты, связанные ее извлечением.

3. Упрощение налоговой системы путем унификации налоговых баз и правил исчисления по отдельным налогам, а также методики их исчисления и порядка их уплаты.

4. Оптимизация порядка распределения налоговых доходов и налоговых полномочий между органами государственной власти и управления.

5. Обеспечение, с одной стороны, стабильности и предсказуемости налоговой системы, а с другой, - ее гибкости.

В процессе преобразования азербайджанской налоговой системы следует учитывать тенденции развития налоговых систем развитых стран. В условиях глобализации экономики налоговые системы этих стран унифицируются на принципе нейтральности по отношению к бизнесу, что создает условия для свободного межстранового перелива капитала и его интеграции. Отступления от этих общих тенденций затруднит доступ иностранных инвесторов на азербайджанский рынок, а азербайджанских товаров (работ, услуг) — на мировой рынок, что может отдалить Азербайджан от общих интеграционных процессов.

Использование экономика - математических методов при формировании оптимальной структуры налоговой системы

Математизация науки проявляется в использовании при изучении явления или процесса адекватной математической модели и в последующем изучении свойств этой модели либо аналитическими методами, либо на основе вычислительных экспериментов.

Построение адекватной экономике - математической модели невозможно без предварительного анализа изучаемого объекта с точки зрения системного подхода. Поэтому для формирования оптимальной структуры налогов необходимо проанализировать налоговую систему с точки зрения системного подхода. Кроме того, привлечение методов системного подхода к формированию оптимальной структуры налогов необходимо еще и потому, что в процессе принятия решений приходится осуществлять выбор в условиях неопределенности, которая обусловлена наличием факторов, не поддающихся строгой количественной оценке. Процедуры и методы системного подхода направлены на выдвижение альтернативных вариантов решения проблемы, выявление масштабов неопределенности по каждому из вариантов, и сопоставление вариантов по тем или иным критериям эффективности.

Главные принципы системного подхода сводятся к следующему:

- процесс принятия решений должен начинаться с выявления и четкого формулирования конечных целей;

- необходимо рассматривать всю проблему как единую систему и выявлять все последствия и взаимосвязи каждого частного решения путем анализа возможных альтернативных путей достижения цели;

- промежуточные цели не должны противоречить конечным целям программы.

Применение системного подхода и математических методов моделирования требуют четких определений содержательных и формальных моделируемых понятий, поскольку только в

рамках такого семейства определений можно выразить основные принципы системного подходов.

Применение системного подхода к проблеме формирования оптимальной структуры налогов иллюстрирует следующая схема.

Схема 13.1

Структурная модель системного подхода переработки информации при построении оптимальной налоговой системы

<i>Анализ действующей системы налогообложения и возникающих проблем</i>
Определение целей оптимизации налоговой системы. Информационное моделирование системы. Качественное исследование способов оценки эффективности функционирования налоговой системы.
<i>Построение вербальной (описательной) модели налоговой системы</i>
Описание возможных вариантов развития налоговой системы. Статическое (в фиксированный момент времени) исследование полученных вариантов развития налоговой системы. Описание последствий каждого указанного варианта развития налоговой системы.
<i>Построение математической модели налоговой системы</i>
Формулировка четких качественных и содержательных определений моделируемой системы, Математическая запись целей моделирования и выбор целевых функций, подлежащих оптимизации. Определение возможных критериев эффективности моделей (построение решетки предпочтений).
<i>Выбор и формирование оптимальной структуры налоговой системы</i>
Формирование множества возможных вариантов построения оптимальных налоговых систем. Выбор и формирование оптимальной структуры налоговой системы согласно выбранному критерию эффективности (решетки предпочтений).

С точки зрения системного подхода функции, выполняемые системой, должны раскрывать ее внутренний потенциал, «функции любой экономической системы призваны раскрывать ее внутренний (теоретически предопределенный) потенциал или ее общественное предназначение.

Налогообложение как система отношений между создателями дохода и государством, изымающим часть доходов, призвано способствовать экономическому и социальному прогрессу. Оно должно уравнивать различные экономические интересы собственник обеспечивать рост совокупного дохода государства»⁴⁰. Поэтому при моделировании оптимальной налоговой системы мы имеем дело с проблемной ситуацией.

Появление проблемы приводит к поиску некоторого действия, пригодного для достижения цели. Математизация этой ситуации оформилась в самостоятельную дисциплину - исследование операций, предметом изучения которой являются методы подготовки количественно обоснованных рекомендаций по принятию решений в различных сферах человеческой деятельности и их приложение к решению практических задач.

Оформление применения математических моделей в самостоятельную дисциплину стало возможным благодаря развитию теории вероятностей. В 1936-1938 гг. в Англии было создано подразделение ВВС, условно называвшееся «Operations research» («Исследование операций»), которое впервые специализировалось на вопросах подготовки количественно обоснованных рекомендаций руководству обороны по принятию решений. Образование этого подразделения позволило ускорить создание первых образцов радиолокационных станций и отработку способов их использования в системе противовоздушной обороны. После войны методы исследования операций начали успешно использоваться и для решения других задач: организационных, управленческих, экономических, технических.

Использование математических моделей в экономике берет свое начало от работ английского экономиста У.Петти (1623-1687 гг.), с которым связывают научное направление, называемое «политической арифметикой». Современник У.Петти Дж.Граунт (1620-1674 гг.)

⁴⁰ Т.Ф.Юткина «Налоги и налогообложение» - Москва, «Инфра-М», 2002

открыл массовые количественные закономерности в процессе воспроизводства населения. А.Кетле (1786-1874 гг.) разработал теорию среднего человека, для обоснования которой он использовал методы теории вероятностей. Одна из первых экономических моделей рыночной конкуренции - Олигополия Курно (названа в честь сформулировавшего ее французского экономиста А.Курно (1801-1877 гг.)) была опубликована в 1838 г.; еще через полвека Л.Вальрас (1843-1910 гг.) применял математические модели при чтении курса политической экономии в Лозаннском университете. В первой половине XX века математические модели применялись в работах Е.Слущкого по моделированию структуры потребностей и их эмпирической оценке. В 1930-1939 гг. Ян Тинберген (1903-1994 гг.) начал разрабатывать методы макроэкономического моделирования, которые получили дополнительное развитие в работах Дж.М.Кейнса (1883-1946 гг.) и в разработке Системы Национальных Счетов в США и других странах. Можно утверждать, что применение математических моделей при исследовании операций в экономике в настоящее время оформилось в самостоятельную дисциплину - эконометрику и является одной из базовых дисциплин экономического образования.

Цель математического моделирования — описание на языке математики наиболее важных сторон и их связей в предполагаемой операции, имеющих определяющее значение для решения поставленной задачи в соответствии с предъявляемыми требованиями.

Типы связей в изучаемой системе и их описание можно представить с помощью следующей схемы.

Схема 13.2

Типы системообразующих связей



Построение экономико-математической модели требует понимания сущности описываемого явления. В связи с этим остановимся на критериях, используемых при классификации налогов и на комплексе основных вопросов, которые должны быть решены в процессе формирования оптимальной налоговой системы.

Формирование оптимальной структуры налоговой системы должно быть нацелено на решение комплекса следующих вопросов:

- выбор основных видов налогов;
- выбор соотношения прямого и косвенного налогообложения;

- оптимальное распределение налогов между звеньями бюджетной системы, позволяющее иметь бездефицитные местные и государственные бюджеты;
- оптимальное формирование налоговой базы;
- выбор оптимальных налоговых ставок и оптимальных долей изъятия по каждому виду налога;
- оптимизацию налоговой нагрузки;
- оптимальное решение вопроса о собираемости налогов и о формах погашения налоговой недоимки;
- формирование оптимальной системы налогового учета.

Кроме того, формирование оптимальной структуры налоговой системы в широком смысле предполагает оптимальное решение вопроса связанного с оптимизацией работы налоговых органов.

Проблема оптимизации налоговых систем в зарубежных странах с использованием экономико-математических моделей является предметом исследования и публикаций в зарубежной экономической литературе.

Большинство работ посвящено измерению сложности налоговых систем⁴¹, требующей построение числовой функции, определяющей сложность той или иной математической модели. Впервые функцию сложности построили американские математики Гудмен и Кемени⁴², как меру сложности конечно местных предикатов на множествах, то есть как меру сложности подмножеств конечных декартовых степеней

$A^n = \{(a_1, a_2, \dots, a_n) \mid a_i \in A, i=1, \dots, n\}$ непустого множества A .

Сделана попытка измерить сложность налоговой системы. Сложность V_t налоговой системы, соответствующая году t , определяется так:

$$V_t = \sum_{i=1}^n R_{it}^2 + \sum_{j=1}^n E_{jt}^2$$

где R_{it} - доля годового дохода по i -той статье в общем объеме годового дохода, складывающегося из t различных статей в году t ;

E_{jt} - доля объема налоговой льготы по j -той статье в общем объеме налоговых льгот, складывающихся из n различных статей в году t . Если в году t существует только один источник годового дохода и нет налоговых льгот, то $V_t=1$. В этом случае налоговая система прозрачна, и ее любое изменение немедленно узнается налогоплательщиками. Если число источников дохода возрастает, и увеличивается число налоговых льгот, то налоговая система становится более сложной, менее прозрачной, показатель V_t возрастает.

Основная часть работы⁴³ посвящена измерению объема теневой экономики с помощью методов корреляционного анализа. Первая такая модель была построена Каганом в 1958 г. Каган анализировал денежные счета и рассчитал корреляцию между денежными счетами и налогообложением за период с 1919 г. по 1925 г. в США. Корреляционная связь рассматривалась им как одна из сторон теневой экономики, при этом модель была построена в предположении того, что теневые денежные сделки, заключенные в форме наличных платежей, проследить невозможно. Двадцать лет спустя Гутман использовал тот же подход, не применяя при этом никаких статистических процедур. Он изучал соотношение между денежной массой и депозитными счетами за период с 1937 г. по 1976 г. в США, предполагая при этом, что увеличение размеров теневой экономики вызывает увеличение спроса на наличность.

Цифры, оценивающие размеры теневой экономики, можно получить, сравнивая разницу между увеличением денежной массы в период времени, когда налогообложение и правительственные меры регулирования находятся на низком уровне, и размерами денежной

⁴¹ Дубов В.В. «Действующая налоговая система и пути ее совершенствования». – Москва, //Финансы. 1997, №4

⁴² Козырин А. «Система налогов и сборов России». - СПб., «Питер», 2004, - с.264

⁴³ Дружинин В.В., Конторов Д.С. Проблемы системологии. - Москва, «Советское радио», 1976

массы в период времени, когда имеется более высокое налогообложение и более жесткие меры правительственного регулирования.

Этот метод обобщается в модели Кловленда, которая связывает денежную массу, находящуюся в обращении вне банков, определяемую уровнем цен, объемом сделок в легальной экономике, и процентные ставки налогообложения как меру возможной стоимости денежных вкладов. В модели Кловленда различаются следующие причины или показатели, вызывающие активность в теневой экономике.

Общий объем прямого налогообложения D_t в году t , включающий в себя средние и низкие налоги, определяется так; $D_t = T_t + A_t$

где T_t — общий объем средних налоговых ставок (включая выплаты на социальное страхование) на годовой доход в году t ;

A_t - средняя предельная налоговая ставка на годовой доход в году t .

Увеличение D_t ведет к увеличению активности в теневой экономике.

Средний объем непрямых налогов определяется как процентное отношение суммы всех непрямых налогов к валовому национальному продукту, не облагаемому непрямыми налогами. Рост уровня непрямого налогообложения вызывает увеличение активности в теневой экономике. Расширение мер правительственного регулирования также ведет к росту активности в теневой экономике.

В работе⁴⁴ теория игр используется при моделировании европейской налоговой системы; рассматривается связь между налогообложением и благосостоянием. Общая модель описывает две юрисдикции, их налоговые системы и влияние изменений налоговой системы одной из юрисдикции. Из общей модели при дополнительных ограничениях получены различные частные случаи.

В модели международного распределения сбережений обе юрисдикции имеют почти идентичные налоговые системы, различающиеся лишь налоговыми параметрами. Стратегией каждой юрисдикции является выбор налоговых параметров. В модели почти идеальной налоговой системы показано, что иностранный подоходный налог не оказывает влияния на нормы налога на общественные товары и на распределение дохода. Кроме того, показано, что увеличение налоговых норм в одной из областей ведет к увеличению налоговых норм в другой области, так как иначе область с более высоким налогообложением будет экспортировать свой капитал в область с более низким налогообложением.

Показано также, что если исключить внешнее налогообложение с целью увеличения эффективности всей налоговой системы, то должен быть отменен подоходный налог; в этом случае имеет место принцип место жительства. Отмечено, что почти идеальная налоговая система близка к налоговой системе ЕС; показано, что предпочтение юрисдикции общественным товарам препятствует снижению налогов. Большая обеспеченность области в налогоплательщиках и трудовых доходах делает область более привлекательной для инвестиций, так как ведет к снижению налогов.

В модели скоординированного подоходного налога с возможным клирингом получены следующие оценки: при образовании сообщества с партнером, менее заинтересованным в общественных товарах, происходит уменьшение налоговой ставки на доход с капитала, увеличение собственной налоговой ставки на трудовой доход; изменение в распределении налогового бремени и, значит, изменение дохода.

В работе⁴⁵ проводится сравнительный анализ налоговых реформ Канады периода 1984-1994 гг. и налоговых реформ США, в результате которых ставка налога на прибыль корпораций в Канаде была снижена с 51% до 42%, а в США - с 50% до 39%. Авторы считают, что результатом

44 Гольденберг А.С. «Коэффициентно - долевая модель налогообложения» // Докладная записка в правовое Управление МНС РФ, 1999 (стенограмма доклада)

45 Вознесенский Э.А. «Унификация системы местных налогов» // Сб. научных докладов. Часть I, Спб., «СПбГУЭиФ», 1997. - с.83-85

этого будет стремление многих корпораций выйти из-под контроля, и баз налогообложения корпоративного налога на прибыль будет испытывать усиливающееся давление.

Основной вопрос, возникающий при построении оптимальной налоговой системы – вопрос о выборе критериев эффективности налоговой системы. Поскольку оптимизация налоговой системы, как уже отмечалась, включает в себя решение целого комплекса вопросов, то математические модели оптимизации налоговых систем являются многокритериальными.

Вопрос о выборе критериев эффективности один из самых сложных и, можно сказать, нерешенных к настоящему времени вопросов исследования операций. Кроме того, крайне важен вопрос при построении налоговой системы, как избежать метод «проб и ошибок», сколько принципиально различных схем построения налоговой системы существует, и, затем, каким образом из возможных сценариев развития бюджетно-налоговой системы можно выбрать все по существу различные схемы ее построения. Ясно, что простой перебор возможностей вариантов бесконечно много.

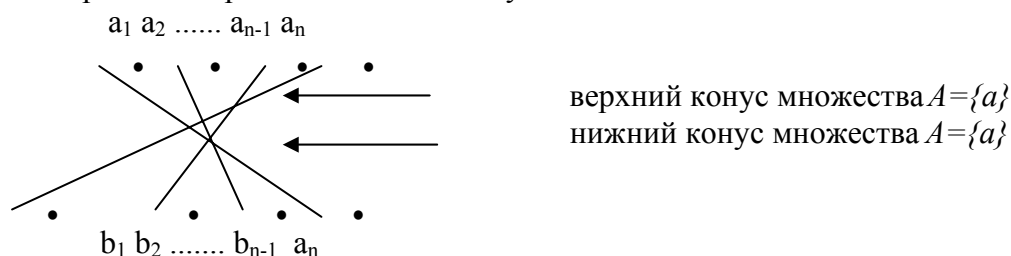
Далее возникает следующий вопрос: как для каждого сценария развития бюджетно-налоговой системы выбрать наилучшую схему построения налоговой системы?

В настоящей работе предлагается для решения вопроса о выборе критериев эффективности в многокритериальных моделях и для решения вопроса об обозрении всех возможных принципиально различных вариантов развития некоторой системы использовать самый естественный для этого математический аппарат - аппарат теории решеток.

Напомним необходимые определения.

Бинарным отношением на непустом множестве A называется подмножество декартова квадрата $A \times A = \{(a,b) | a,b \in A\}$ множества A . Если ρ бинарное отношение на множестве A и $(a,b) \in \rho$, то используют обозначение $a\rho b$. Отношение ρ называется рефлексивным на множестве A , если для любого элемента a множества A выполняется $a\rho a$. Отношение ρ называется антисимметричным на множестве A , если для любых элементов a,b множества A из $a\rho b$ и $b\rho a$ следует равенство $a=b$. Отношение ρ называется транзитивным на множестве A , если для любых элементов a,b,c из множества A из $a\rho b$ и $b\rho c$ следует $a\rho c$. Рефлексивное, антисимметричное, транзитивное отношение на множестве A называется порядком на A . Непустое множество, на котором зафиксирован некоторый порядок, называется частично упорядоченным. Пусть $\langle K, \{ \} \rangle$ - частично упорядоченное множество, где K - непустое множество, $\{ \}$ - порядок на K . Элемент v частично упорядоченного множества $\langle K, \{ \} \rangle$ называется наибольшим, если $x \{ v$ для всех $x \in K$. Элемент частично упорядоченного множества $\langle K, \{ \} \rangle$ называется наименьшим, если $\{ x$ для всех $x \in K$. Если A непустое подмножество частично упорядоченного множества $\langle K, \{ \} \rangle$, то верхним (нижним) конусом множества A называется множество всех таких элементов $x \in K$, что $a \{ x$ ($x \{ a$) для всех $a \in A$.

Наименьший (наибольший) элемент верхнего (нижнего) конуса множества A (если он существует) называется точной верхней (нижней) гранью множества A . Точную верхнюю (нижнюю) грань множества A в частично упорядоченном множестве $\langle K, \{ \} \rangle$ обозначают $\sup_K A$ ($\inf_K A$). Если $a \{ b$, то будем изображать a ниже b и соединять a и b отрезком. Если $A = \{a\}$, то на рисунке изображены верхний и нижний конусы множества A :



Частично упорядоченное множество $\langle K, \{ \} \rangle$ называется решеткой, если каждое двухэлементное подмножество множества K имеет точную верхнюю и точную нижнюю грань. Частично упорядоченное множество называется полной решеткой, если всякое его подмножество имеет точную нижнюю и точную верхнюю грани.

Каждая конечная решетка является полной.

Пусть $\langle K, \{ \} \rangle$ - решетка. Операции "+" и "x" введем следующим образом: $a+b = \sup_K \{a,b\}$; $ab = \inf_K \{a,b\}$. Операции "+" и "x" обладают следующими свойствами:

- | | |
|------------------------|----------------------|
| 1) $(a+b)+c=a+(b+c)$; | 1'') $(ab)c=a(bc)$; |
| 2) $a+b=b+a$; | 2'') $ab=ba$ |
| 3) $a+a=a$; | 3'') $aa=a$; |
| 4) $(a+b)a=a$; | 4'') $ab+a=a$. |

Обратно, каждое множество $\langle P, +, x \rangle$, удовлетворяющее условиям 1)-4), 1'')-4'') можно превратить в решетку, полагая $a \{ b$, если $a=ab$ (или если $a+b=b$). В обоих случаях, $a+b = \sup_{k_i} \{a, b\}$; $ab = \inf \{a, b\}$. Если от решетки, рассматриваемой как частично упорядоченное множество, перейти описанным выше способом к множеству с двумя операциями, а от него - к частично упорядоченному множеству, то возникает исходная решетка. То же самое имеет место и при переходе от множества с двумя операциями к частично упорядоченному множеству, являющемуся решеткой, а затем снова к множеству с двумя операциями. Отображение φ решетки α в решетку α' называется верхним (нижним) гомоморфизмом, если $\varphi(a+b) = \varphi(a) + \varphi(b)$ (соответственно $\varphi(ab) = \varphi(a)\varphi(b)$ для любых $a, b \in \alpha$. Гомоморфизмом решетки α в решетку α'' называется отображение, являющееся верхним и нижним гомоморфизмом одновременно.

Взаимно однозначный гомоморфизм называется изоморфизмом. Гомоморфный образ и прямое произведение решеток являются решетками. Решетки образуют многообразие универсальных алгебр сигнатуры, состоящей из двух бинарных операций, то есть класс решеток наследственен, гомоморфно замкнут и мультипликативно замкнут. Непустое подмножество H решетки, а называется подрешеткой, если $a, b \in H$ влечет, $a+b \in H$ и $ab \in H$. Пересечение любого множества является подрешеткой.

Покажем теперь, каким образом, можно связать понятие критериев эффективности модели с понятием решетки. Напомним вначале, каким образом обычно решается вопрос о выборе критериев эффективности многокритериальных моделей. Если математическая модель операции является многокритериальной, и f_1, \dots, f_n - соответствующие целевые функции модели, то, как правило, и в этом случае пытаются искать один количественный показатель для оценки эффективности операции. Обычный прием — использование средневзвешенного значения целевых функций $\alpha_1 f_1 + \dots + \alpha_n f_n$, где веса $\alpha_1, \dots, \alpha_n$ опытным путем выбирают эксперты-специалисты по рассматриваемому вопросу. Такой способ выбора критерия эффективности носит субъективный характер, и, кроме того, этот способ выбора критерия эффективности не дает ответа по существу ни на один из поставленных вопросов. Если проблема множественности моделей, возникающая из-за возможных сочетаний основных элементов при построении моделей, — исследователя, решаемой задачи, оригинала, математического аппарата, решается с помощью критерия Шеннона, то названная проблема субъективности выборы критерия эффективности многокритериальной модели в настоящее время не решается никак.

Приведем критерий выбора модели для решения поставленной задачи (критерий Шеннона, используемый при разрешении проблемы).

1. *Актуальность* (нацеленность модели на решение задачи, имеющей важное значение).
2. *Результативность* (значимость результатов, широкая сфера их приложения).
3. *Достоверность* (результаты моделирования не вызывают сомнений).
4. *Экономичность* (эффект от использования результатов моделирования превышает расходы на создание модели).

Поэтому, естественно, ввести следующее определение.

Определение 1. Пусть $K = \{k_1, k_2, \dots, k_n\}$ - целевые функции многокритериальной модели \hat{K} . Скажем, что k_j предпочтительнее k_i и будем обозначать это символом $k_i \prec k_j$, если, по оценке исследователя, выполнение k_j более значимо для достижения поставленной цели, чем k_i ; $i, j = 1, \dots, n$.

Легко видеть, что $\langle K, \prec \rangle$ является решеткой.

Определение 2. Критерием эффективности модели \hat{K} называется решетка предпочтений $\langle K, \prec \rangle$.

Определение 3. Показателем эффективности модели \hat{R} называется $f(k)$, где k - максимальный элемент решетки $\langle K, \langle \rangle \rangle$, $af: \langle K, \langle \rangle \rangle \rightarrow \langle R, \langle \rangle \rangle$ - гомоморфизм.

Итак, изучены современные экономико-математические модели зарубежных авторов и представлен обзор моделей зарубежных авторов, связанных с наиболее актуальными вопросами оптимизации налоговых систем.

ГЛАВА XIV. ОСОБЕННОСТИ МЕЖДУНАРОДНОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

14.1 Налоги в системе международных экономических отношений

Для современного периода мировой экономики характерно широкое развитие процессов международной экономической интеграции. Усиливается тенденция к объединению мировых финансовых ресурсов в различных формах. Особенно заметны интеграционные процессы в рамках СНГ.

Развитие межгосударственных связей идет в направлениях определения источников и мобилизации финансовых ресурсов, необходимых для финансирования различных сфер международного сотрудничества; регулирования межгосударственных интеграционных процессов; стимулирования развития каждого вида межгосударственных отношений и непосредственных участников этих отношений.

Важным регулятором в системе международных финансовых отношений являются налоги. Чем больше внешнеторговый оборот разных стран, тем теснее экономически они связаны между собой, тем острее встает вопрос о налогообложении. В связи с этим налоги превращаются в важный элемент внешнеэкономической деятельности. Отсюда вытекает необходимость установления порядка налогового обложения для:

- иностранцев, проживающих и осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории данной страны;
- национальных юридических и физических лиц, находящихся за рубежом, в целях защиты их интересов.

Правительство Азербайджанской Республики координирует налоговую политику с другими странами, входящими в Содружество Независимых Государств, а также заключает международные налоговые соглашения (с последующей ратификацией в законодательном порядке).

Ни одна страна в одностороннем порядке не может требовать льготного налогового режима для своих резидентов. Но на основе взаимной договоренности стороны в состоянии уравнивать налоговые права своих граждан и капитала с местными гражданами и капиталом. Частью внешней налоговой политики является проведение мероприятий по налоговой защите своих граждан и капитала за рубежом, а также по предоставлению налоговых льгот экспортерам национального капитала, товаров и услуг. На формирование этой политики оказывают влияние различные политические и экономические факторы.

Разрабатывая внешнюю налоговую политику, государство использует односторонние и многосторонние договорные меры. Односторонние меры принимаются властями данной страны без согласования с властями других стран. В их числе — определение порядка налогообложения иностранцев у себя в стране и своих граждан, действующих за пределами страны.

Государства могут достичь соглашения между собой по вопросам налогообложения. Такая договоренность возможна как двухсторонняя или многосторонняя мера в рамках международного договора или международной организации по так называемой налоговой гармонизации, то есть взаимная координация национальных налоговых политик двух или более договаривающихся стран.

Главной целью международных налоговых соглашений является устранение возможных случаев *двойного налогообложения*. Международное двойное обложение означает обложение одного и того же объекта (дохода, имущества, сделки и т.д.) в один и тот же период аналогичными видами налогов в двух или более странах. Двойное обложение возникает по причине различий в определении облагаемого объекта в странах-партнерах. Чтобы его избежать, в соглашениях и договорах предусматриваются:

- специальные статьи о разрешении спорных вопросов, устанавливающие исключительное право одной из договаривающихся сторон на освобождение конкретных видов доходов от налогов;

- приведение внутренних правил налогообложения каждой страны в соответствие с правилами других стран.

Часто в соглашениях применяется *метод налогового кредита*, суть которого состоит в том, что страны договариваются освободить свои объекты или плательщиков от национальных налогов на сумму налогов, уплаченную по этим объектам или плательщиками за рубежом. Как правило, оплата налогов внутри страны происходит лишь в виде разницы между своими и зарубежными налогами.

В мировой практике широко используются международные налоговые соглашения, затрагивающие различные налоговые отношения между странами, кроме двойного налогообложения. Сюда входят соглашения: об оказании административной помощи в области налогообложения одной страной другой стране; о порядке обложения отдельными налогами, когда плательщик и объекты находятся в разных странах (например, налог с наследства); о борьбе с уклонением от уплаты налогов и др. Одним из таких соглашений стало соглашение о взносах по системе социального страхования.

Налоговое регулирование международных экономических отношений

Налоги являются главным и наиболее эффективным средством государственного регулирования в сфере межгосударственных экономических отношений. Этому способствуют развитие транснациональных корпораций и финансово-промышленных групп и рост их влияния на мировую экономику, углубление и развитие специализации и кооперации производства в международном масштабе. Поэтому изучение и анализ роли налоговых факторов в международных экономических отношениях приобретают все большее значение с позиций реализации и повышения эффективности внешнеэкономических связей каждого государства.

Международная торговля — сложный процесс, и ее развитие сопровождается введением разными странами различного рода ограничений и барьеров для защиты своих интересов.

В развитых странах существуют сложные и многоступенчатые системы налогов, в значительной мере влияющие на эффективность их внешнеэкономической деятельности. Если роль таможенных пошлин в успешности торговли оценить достаточно просто, то для учета финансовых последствий применения таких косвенных налогов, как налог на добавленную стоимость, действующий в большинстве развитых стран, требуется более тонкий анализ. А для выявления и оценки размеров потерь при уплате различных налогов, многие из которых выступают в скрытой форме и «маскируются» в общей массе издержек при определении цены товара или стоимости сделки, необходимо не только досконально знать налоговое законодательство, но и уметь правильно толковать и применять существующие в нем нормы, скидки, льготы, исключения и т.д. В связи с этим в состав всех крупных международных компаний входят службы, которые занимаются вопросами международного налогового планирования.

Каждое государство в пределах национальных границ обладает полным и безраздельным правом установления и применения любых законов и норм, регламентирующих поведение граждан и предприятий. Структура системы налогообложения, размеры налоговых платежей, порядок их взимания определяются каждым государством и обязательны для выполнения на всей его территории. Налоговая юрисдикция государства основывается, в первую очередь, на суверенитете его национальной территории. Объектом обложения могут служить сделка, торговая операция, ссудное соглашение, импорт или экспорт товара (когда налог определяется с валовой суммы), доход, полученный от сделки (в данном случае налог обычно устанавливается как доля чистого дохода (прибыли) от данной сделки), или имущество (капитал), используемое в торговом обороте. Кроме того, ввоз и вывоз товаров подлежат обложению специфическим видом косвенного налога — импортными и экспортными таможенными пошлинами. Таким образом, все торговые сделки, осуществленные на территории данного государства, имущество (капитал), используемое в этих сделках, и доходы от них облагаются налогами в данной стране.

При налоговом планировании и разработке механизма налогового регулирования используются два подхода.

Первый основан на концепции *территориальной привязки*, согласно которой каждая страна облагает налогом только те доходы (объекты обложения), которые связаны с деятельностью, осуществляемой на ее территории. Доходы, извлекаемые гражданами и фирмами страны за пределами ее территории, к налогообложению в своей стране не привлекаются и в состав облагаемых доходов граждан и фирм не включаются.

Второй подход берет за основу *резидентство («национальность»)* налогоплательщик. Исходя из этого подхода всякий налогоплательщик, признаваемый резидентом (постоянным жителем) данной страны, подлежит обложению налогами в ней по всем своим доходам из всех источников, в том числе и зарубежных. Статус резидента устанавливается законодательством определенной страны по нормам, различающимся в отношении граждан (физических лиц) и корпораций (юридических лиц). Если первые обычно получают статус резидента в той или иной стране в соответствии с законодательством (по паспорту), по месту постоянного проживания или по другим подобным критериям, то для юридических лиц их «национальность», как правило, определяется исходя из места их регистрации, места осуществления основной деятельности, местонахождения руководящего органа или других подобных критериев.

Фактически большинство стран в своей налоговой политике сочетают оба подхода: облагают «своих» (национальных) физических и юридических лиц по всей совокупности их доходов (на основе неограниченной налоговой ответственности) и облагают любые доходы и деятельность иностранных физических и юридических лиц, если эти доходы и деятельность реализуются на их территории (на основе ограниченной налоговой ответственности).

Исходя из этого, для защиты своих налоговых прав в сфере внешнеэкономической деятельности страна должна установить:

- порядок определения «национальности» налогоплательщика — физических и юридических лиц по вышеперечисленным критериям;
- порядок определения «национальности» коммерческой деятельности, вытекающей из трех разных режимов деятельности: через деловое учреждение, независимого агента и по контрактам, заключенным фирмами на территории данной страны;
- порядок определения «национальности» дохода (или источника дохода). Применяются обычно следующие подходы: по местонахождению покупателя товара или потребителя услуги, по месту заключения сделки, по месту передачи товара или осуществления услуги и т.д.;
- порядок зачета уплаченных за рубежом налогов;
- правила регулирования в налоговых целях, так называемых трансфертных цен.

Без налогового регулирования система налогообложения международной деятельности не имела бы успеха и превратилась бы в фикцию. Безусловно, по всем перечисленным направлениям каждая страна стремится максимально расширить свои права с тем, чтобы защитить свои финансовые интересы и обеспечить прочную исходную базу при регулировании спорных ситуаций с налоговыми властями других стран. Спорные ситуации, возникающие из-за расхождений налоговых законов разных государств, приходится решать путем заключения временных или постоянных, двусторонних или многосторонних налоговых соглашений.

Существуют различные механизмы и подходы для привлечения иностранных лиц и компаний к налогообложению, которые конкретизируются в инструкциях исполнительных органов, решениях судов, обычаях и т.д. В решении этой проблемы следует выделить два основных принципа: при первом за основу принимается критерий наличия (или отсутствия) на территории данного государства постоянного делового учреждения или деловой базы, в которых или через которые иностранцы осуществляют свою деятельность (он характерен для стран континентальной Европы); второй непосредственно ориентируется на факт осуществления (или неосуществления) деятельности в данной стране (используется в Великобритании). Второй подход меньше поддается формализации, а для критерия постоянного делового учреждения можно установить определенный набор признаков, ограничить размеры, сроки и т.д.

В развитых странах, как правило, торговлю не выделяют как таковую среди прочих видов деятельности (торгово-промышленной, коммерческой, деловой и т.п.), осуществляемой ради прибыли. Коммерческую деятельность можно определить как совокупность взаимосвязанных сделок и производственных операций, конечной целью которых является извлечение прибыли. Когда коммерческая деятельность целиком осуществляется в пределах одной страны, то и прибыли от нее облагаются налогами только в этой стране. Если же такая деятельность охватывает два и более государства, то возникает вопрос о распределении прибыли между ними в целях налогообложения.

Особое значение эта проблема имеет для межнациональных предприятий и компаний, для которых международные сделки и операции являются обычным способом осуществления деятельности. В связи с ростом налогового бремени в развитых странах такие предприятия и компании при планировании своей деятельности все больше внимания уделяют минимизации налоговых обязательств. На практике у них есть два пути минимизации налогов.

Во-первых, можно перевести (фактически или формально) наиболее уязвимые в налоговом отношении операции или целые звенья деятельности в страны с наиболее благоприятным налоговым режимом. Например, оформить торговые сделки, заключить кредитные соглашения, организовать переработку нефти (что приносит наибольшие прибыли) в странах — налоговых убежищах.

Во-вторых, можно широко использовать внутрифирменные цены в целях концентрации прибылей в странах, где они облагаются наименьшими налогами или откуда они могут быть переведены с наименьшими налоговыми потерями в пользу акционеров или на инвестиционные цели. Такая практика приносит заметные успехи, но многие государства отмечают снижение налоговых поступлений из-за трудностей в выявлении и обложении прибылей международных предприятий и компаний, действующих на их территории.

В каждой стране имеются свои методы определения доли прибылей отечественного подразделения в общих прибылях совместных компаний. Прибыль может исчисляться:

- по доле подразделения в общей сумме продаж компании;
- пропорционально соотношению числа служащих подразделения и общей численности работников компании;
- в пропорции к доле активов компании, находящихся на территории данной страны и т.д.

Общие принципы обложения доходов от внешнеторговой деятельности состоят в том, что иностранная компания облагается налогом в другой стране, если она:

- осуществляет там полный коммерческий цикл операций;
- действует через свое деловое учреждение;
- реализует свои операции через зависимых агентов, имеющих полномочия на заключение сделок.

Критерии «деятельность» и «деловое учреждение» применяются только для определения режима налогообложения прибылей от торговой, промышленной и других видов коммерческой деятельности (*активных доходов*). В отношении прибылей от инвестиций (*пассивных доходов*) применяется критерий «источник дохода». Если в отношении активных доходов решающее значение, с точки зрения привлечения их к налогообложению, имеют характер и методы осуществления деятельности, приносящей доход, то для пассивных доходов определяющую роль играет местонахождение их источника — внутри данной страны или за ее пределами.

Пассивные доходы включают различного рода процентные платежи (по ссудам, кредитам, депозитам, долговым обязательствам и т.д.) в форме распределения прибылей; лицензированные платежи; плату за аренду помещений, оборудования, транспортных средств и т.д.; платежи по авторским правам; страховые премии; гонорары директоров компаний и др. Основное отличие этих доходов от коммерческих прибылей состоит в том, что они имеют характер твердых или заранее фиксированных платежей, выплачиваемых регулярно в пределах согласованного сторонами периода.

Пассивные доходы считаются происходящими из местных источников, если они получены непосредственно от государства, его органов или подразделений; от физических и юридических

лиц — резидентов данной страны; за использование патентов, прав, имущества, оборудования на территории данного государства. Такие доходы облагаются специальными налогами, взимаемыми с источника с каждой переводимой за рубеж суммы по твердой ставке (20-30 %), причем налоги с источника исчисляются с валовой суммы платежа, а не с чистой прибыли, как налоги с корпораций.

Другая особенность налогов от местного источника состоит в том, что реальная уплата их в казну производится плательщиком дохода, а не его получателем, но за счет последнего. Иными словами, выплачивающий или переводящий денежную сумму за рубеж (обычно банк) удерживает из нее налог, уменьшая таким образом реальный доход получателя. Крупнейшие монополии развитых государств (особенно банки) в отношениях с развивающимися странами нередко вынуждают своих клиентов в этих странах принимать на себя выплату причитающихся с монополий налогов от местного источника, то есть избавляться от своего налогового бремени, получая одновременно скидку с налогов в своей стране на сумму якобы выплаченных за рубежом налогов.

Таким образом, компания, действующая в какой-либо зарубежной стране, может подпадать под один из трех режимов.

Во-первых, если она будет признана резидентом данной страны, то обложению в этой стране подлежат все ее доходы, в том числе от деятельности и из источников за рубежом.

Во-вторых, если такая компания не является резидентом данной страны, но осуществляет деятельность на ее территории или имеет свое деловое учреждение, то налогами в этой стране облагаются только ее доходы из местных источников.

В-третьих, если компания не резидент, не осуществляет деятельность в этой стране или не имеет в ней делового учреждения, то обложению подлежат только ее пассивные доходы из местных источников.

В последние годы, развивающиеся страны все более активно используют форму налогов, взимаемых с источника для защиты своих налоговых интересов. Эти налоги выходят за пределы их традиционной сферы пассивных доходов, и все более часто применяются для обложения доходов от коммерческой деятельности. Во многих развивающихся странах эти налоги применяются уже в отношении прибылей иностранных компаний от выполнения строительно-монтажных работ; оказания технических услуг; проектных, инженерных, изыскательских и других работ.

Усиление процесса интернационализации хозяйственной жизни привело к тому, что сегодня мир, образно говоря, пронизан тысячами нитей, по которым во всех направлениях постоянно перемещаются товары, услуги, переливаются капиталы, перекачиваются опыт и знания. Иными словами, как утверждал еще в 1928 г. Е.Селигман, один из создателей первого типового проекта международного налогового соглашения: «Мы являемся сегодня, прямо или косвенно, гражданами мировой экономики».

В этих условиях большое значение приобретает *проблема двойного налогообложения*, которая неизбежно возникает при такой мобильности доходов и лиц, получающих эти доходы. Большинство стран, несмотря на различия в экономическом развитии, целях и приоритетах финансовой политики в целом и налоговой в частности, в своих налоговых системах сочетают принципы резидентства (т.е. обложение налогом лиц, имеющих в этих странах постоянное местопребывание, по всем доходам, включая полученные за рубежом) и территориальности (т.е. взимание налогов с доходов, полученных на территории данных стран, независимо от постоянного местопребывания лиц, получающих доходы). Таким образом, один и тот же доход может облагаться налогом более одного раза. Например, доход, возникающий из источника в одной стране, получателем которого является лицо с постоянным местопребыванием (резидент) в другой стране, может облагаться налогом в обеих странах. Более того, физическое лицо или предприятие может оказаться для целей налогообложения резидентом одновременно в двух странах, если законодательство этих стран использует разные критерии определения статуса резидента. В таком случае, если оба государства облагают подоходным налогом своих резидентов на базе мирового дохода, налогоплательщик подпадает под бремя двойного налогообложения по всему своему доходу.

Проблема двойного налогообложения может возникать также из-за различий в выборе базы налогообложения и в правилах определения облагаемого дохода. Возможно также появление международного двойного налогообложения из-за различий в статусе налогоплательщика: например, в одной стране налогом на прибыль облагается партнерство как юридическое лицо, а в другой — непосредственно доходы партнеров.

Если бы все страны использовали в своих налоговых системах только принцип резидентства, то вопрос о международном двойном налогообложении не возникал. Однако в условиях неравномерности экономического развития стран ни одна из них (особенно это относится к развивающимся странам) не может полностью отказаться от права облагать налогом доходы, возникающие на ее территории. Дискуссия о предпочтительности первого или второго критерия (резидентство или территориальности) ведется среди налоговых специалистов давно. Высказано немало доводов в пользу того и другого выбора. Коротко эти аргументы сводятся к следующему.

С точки зрения устранения двойного налогообложения критерий резидентства имеет то преимущество, что он позволяет учесть все элементы материального и социального положения налогоплательщика, поскольку именно страна его постоянного пребывания (проживания) имеет возможность наиболее полно оценить эти элементы и более справедливо обложить налогом чистый доход лица.

С точки зрения соответствующих налоговых органов, особенно в связи с проблемой уклонения от двойного налогообложения, более предпочтительным может оказаться критерий территориальности при условии, что его применение не приведет к избыточному налогообложению валового дохода относительно соответствующего чистого дохода.

Для устранения двойного налогообложения или для уменьшения его бремени существуют два пути:

1. Заключается в принятии государством внутренних законодательных мер в одностороннем порядке.
2. В регулировании проблемы двойного налогообложения путем заключения международных соглашений.

Вопросы устранения двойного экономического налогообложения, как правило, решаются национальным законодательством стран; однако в некоторых международных налоговых соглашениях наряду со случаями двойного международного налогообложения регулируются отдельные случаи двойного экономического налогообложения (о которых будет сказано дальше).

Большинство стран на практике сочетают оба направления, которые дополняют друг друга и в то же время не могут быть полностью взаимозаменяемы. Зачастую методы одностороннего устранения, предлагаемые национальным законодательством (полное или частичное освобождение, налоговый кредит), совпадают с механизмом устранения, предусмотренным в международных соглашениях. Однако полностью решить проблему устранения двойного налогообложения в одностороннем порядке не удастся ни одной стране, поскольку перед любым государством всегда стоит двойственная задача: с одной стороны, обеспечение достаточного уровня поступлений в бюджет, а с другой — создание оптимальных условий для стимулирования экономического развития (особенно в сфере движения капиталов). Предоставление налоговых льгот по национальному законодательству в большей степени ориентировано на создание благоприятных условий для налогоплательщиков — резидентов этих стран, тогда как расширение налоговых льгот для иностранных компаний и граждан всегда имеет очень конкретную географическую привязку и тесно обусловлено степенью развития двусторонних торговых, экономических, финансовых и других отношений. Понимая важность использования международных договоров как средства регулирования налоговых отношений между государствами, страны проводят активную работу по заключению международных налоговых соглашений. В настоящее время страны, входящие в мировое хозяйство, охвачены широкой сетью двусторонних налоговых соглашений. Как отмечалось в докладе Д.Лемэра на симпозиуме Организация Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР) по вопросам налогообложения и международного движения капитала, необходимость соглашений об устранении двойного налогообложения вообще и типовой модели в частности можно объяснить тем, что

«во-первых, следует устранить двойное налогообложение, потому что оно оказывает отрицательное влияние на расширение торговли товарами и услугами и на перемещение капитала и лиц, серьезно затрудняет расширение экономических связей, а во-вторых, желательно, чтобы налогоплательщики, осуществляющие коммерческую деятельность в нескольких странах, точно представляли бы себе свое налоговое положение в этих странах и были бы уверены, что это положение будет таким же во всех странах, потому что государства применяют общие методы».

Исторически международные налоговые соглашения как инструмент регулирования налоговых отношений между странами возникли еще в XIX веке, наиболее раннее из известных соглашений относится к 1843 года. Оно было заключено между Францией и Бельгией и предусматривало обмен информацией и оказание административной помощи в налоговых вопросах. Первые соглашения, как правило, регулировали налоговый режим ограниченного числа доходов (на наследство, морские перевозки, недвижимость).

С развитием капиталистического способа хозяйствования стали возникать новые формы организации бизнеса (так называемые искусственные лица — корпорации, доход которых стал рассматриваться отдельно от доходов индивидуальных граждан), новые виды имущества (включая такие нематериальные формы, как ценные бумаги), новые источники получения доходов (агентские операции, лизинг, франчайзинг, перестраховочные сделки и т. д.).

Однако фактически до 20-х годов проблема устранения двойного налогообложения не стояла столь остро.

Ситуация резко изменилась после окончания первой мировой войны. Для обеспечения покрытия возросших государственных расходов во многих странах увеличились ставки налогов, более широко распространилось подоходное налогообложение. В результате послевоенного изменения государственных границ (распад Австро-Венгерской Империи) на месте бывшего единого государства в тех же территориальных границах возникли новые суверенные государства, и теперь торговые операции, которые раньше относились к внутренней торговле, автоматически стали внешнеторговыми. Кроме того, США, всегда оказывающие значительное влияние на мировое сообщество, 16-й поправкой к Конституции (1913 г.) ввели федеральное налогообложение на базе гражданства. Эти события послужили мощным стимулом к поискам механизма устранения налоговых препятствий на пути международного перемещения товаров, услуг и капитала.

Наряду с принятием односторонних мер, среди которых нельзя не упомянуть *иностранный налоговый кредит*, впервые введенный США в 1918 году, в этот период значительно активизировалась деятельность по заключению двусторонних налоговых соглашений. Только за период 1921-1925 гг. было заключено 22 международных налоговых соглашений. Они значительно отличались друг от друга по охвату налогов, методологии, терминологии, структуре, что снижало их эффективность и затрудняло дальнейшее развитие договорной практики. Понимая эту проблему, группа ведущих экспертов в области налогов из нескольких стран еще в 1921 г. под эгидой Лиги Наций начала работу по разработке концепций и подготовке основных рекомендаций для заключения международных соглашений по налоговым вопросам. В ходе подготовки типового проекта соглашения они пришли к выводу, что из-за различия в налоговых системах стран, неодинакового уровня их экономического развития, разных основных целей и задач, которые эти страны стремятся решать в отношениях с другими государствами, не представляется возможным разработать и предложить единую универсальную схему налогового соглашения, приемлемую для всех стран. Задача подготовки многостороннего соглашения об устранении двойного налогообложения отодвинулась на отдаленную перспективу. Прерванная второй мировой войной работа экспертов продолжилась во второй половине 40-х годов, но уже под эгидой ООН, а позднее в рамках Комиссии по фискальным вопросам ОЭСР и завершилась созданием типовой модели Конвенции об избежание двойного налогообложения доходов и капитала, известной как Типовая Конвенция ОЭСР 1963 года. В настоящее время используется переработанная типовая модель.

Типовая модель Конвенции представляет собой проект двухстороннего налогового соглашения из 30 статей, который в большинстве случаев используется как базовый документ для подготовки и начала переговоров между заинтересованными государствами и не является для них строго обязательным. На практике договаривающиеся стороны все чаще отклоняются от рекомендаций, содержащихся в типовой модели. В этой связи небезынтересно мнение бывшего начальника отдела международной налоговой политики Министерства Финансов Канады А.Шорта, который так характеризовал типовую модель: «...договор ОЭСР представляет собой договор согласия. Он возник скорее, как сборник компромиссных решений по практическим вопросам международного налогообложения, чем как кодификатор каких-либо фундаментальных принципов, основывающихся на необходимости гармонизации международных налогов».

Значение типовой модели Конвенции ОЭСР для международного налогового сообщества трудно переоценить, поскольку она не только заложила основные принципы устранения двойного налогообложения, но и позволила унифицировать (стандартизировать) термины, понятия, критерии, которыми пользуются налоговые специалисты во всем мире.

Один из недостатков типовой модели ОЭСР 1977 года заключается в следующем: она исходит из предположения, что договаривающиеся государства имеют примерно одинаковый уровень экономического развития и относительно сбалансированные отношения в сфере внешней торговли и инвестиций. В основу типовой модели заложен принцип резидентства, который предполагает, что, во-первых, страна-источник дохода — ограничит сферу применения своей юрисдикции при налогообложении доходов, полученных из источников в этой стране, во-вторых, что страна-источник значительно снизит свой налог на эти доходы. Такой подход не учитывает интересов развивающихся стран, и неудивительно, что до 60-х годов было заключено очень мало соглашений между развитыми и развивающимися странами. Признавая необходимость создания условий для стимулирования инвестиций в развивающиеся страны, Совет по экономическому и социальному развитию ООН в конце 60-х годов приступил к созданию альтернативной типовой модели Конвенции, которая была опубликована в 1980 году. Типовая модель Конвенции ООН рекомендована для проведения переговоров и заключения соглашений по налогам между развитыми и развивающимися странами. При всех особенностях и отличиях от типовой модели ОЭСР модель ООН во многом сходна с ней, так как основывается на той же концептуальной и методологической базе, оперирует теми же категориями, использует те же термины.

Примерно то же можно сказать о третьей типовой модели налогового соглашения, которая играет заметную роль в мировой налоговой практике. Речь идет о типовой модели США (в последней редакции 1981 г.), в которой, по мнению экспертов, больше сходства с моделью ОЭСР, чем различий, но эти различия имеют принципиальный характер.

Кроме вышеперечисленных моделей в рамках ОЭСР были разработаны типовая модель Конвенции об оказании взаимной административной помощи в налоговых вопросах (1981) и типовая модель Конвенции по недвижимому имуществу, наследствам и дарениям (1983).

Хотя подавляющее большинство международных налоговых соглашений заключается в двустороннем порядке, есть несколько примеров успешного применения многосторонних конвенций, например, «Нордический договор» между пятью скандинавскими странами; между членами региональных групп в Африке (ОСАМ и UDEAC), между странами, входящими в Карибское сообщество. Обычно многосторонние конвенции действуют в рамках какой-нибудь региональной группы, когда в странах-участницах существуют более или менее единообразные налоговые системы и близкие подходы к решению проблем двойного налогообложения.

В настоящее время действует большое число двусторонних налоговых соглашений, например, только по вопросам устранения двойного налогообложения доходов и капитала заключено более 400 соглашений. Между 24 странами—членами ОЭСР сейчас действует примерно 230 (из 276 максимально возможных) аналогичных конвенций.

Большинство соглашений регулируют налогообложение доходов и капитала, так как сфера действия других налогов (особенно налогов на потребление — на добавленную стоимость, на продажу, акцизов) редко выходит за рамки государственных границ. В последнее время получили

самостоятельное распространение соглашения о налогах и взносах на социальное страхование и обеспечение. Наряду с налоговыми существуют другие соглашения, в которых рассматриваются отдельные вопросы налоговых взаимоотношений государств.

Соглашения по налоговым вопросам делятся на две большие группы: специальные (или ограниченные) соглашения и общие соглашения.

Специальные соглашения регулируют налогообложение некоторых видов доходов или отдельные вопросы налоговых взаимоотношений договаривающихся государств. Больше всего специальных соглашений заключено в области международных перевозок. В них обычно оговаривается, какое государство имеет право облагать налогом прибыль от международных морских и воздушных перевозок. В большинстве соглашений такое право предоставляется государству, в котором лицо, осуществляющее международные перевозки, имеет постоянное местопребывание или местожительство. Однако в некоторых соглашениях страны предусматривают налогообложение прибыли по месту нахождения органа фактического управления предприятия, осуществляющего перевозки. Соглашения о международных перевозках также могут предусматривать льготный налоговый режим в отношении заработной платы членов экипажей, а иногда и сотрудников представительств транспортных компаний. Некоторые соглашения освобождают от налогообложения в стране-источнике прибыль самих представительств. К специальным относятся также соглашения по таможенным вопросам, налоговому режиму в приграничных районах, налогообложению наследств и дарений, оказанию административной помощи и др.

Наибольшее распространение получили *общие налоговые соглашения*, которые чаще всего заключаются в форме конвенций об избежании двойного налогообложения доходов и капитала. Страны, вступающие в переговоры, настолько отличаются друг от друга по экономическим условиям, налоговому законодательству, общей правовой системе, что заключаемые ими соглашения, не могут содержать одинаковые положения. Поскольку рассмотреть особенности всех действующих двусторонних соглашений в данной работе не представляется возможным, общая характеристика налоговых соглашений дается на основе типовой модели Конвенции ОЭСР 1977 года с пояснениями, где возможно, последних тенденций в ее применении.

Основные задачи, которые ставят перед собой государства, заключающие соглашение, сводятся к следующему:

1. определить схему устранения двойного налогообложения, что может быть достигнуто закреплением за каждым из договаривающихся государств исключительного права налогообложения того или иного вида дохода;
2. установить механизм устранения двойного налогообложения в тех случаях, когда право налогообложения дохода сохраняется за обоими государствами;
3. защитить налогоплательщиков одного государства от дискриминационного налогообложения в другой стране;
4. предусмотреть взаимный обмен информацией в целях обеспечения выполнения положений Конвенции, а также недопущения уклонения от налогообложения или злоупотребления положениями Конвенции.

Соответственно этим задачам построена структура Конвенции. Условно ее положения можно разбить на три группы: сфера применения Конвенции; распределение прав налогообложения между договаривающимися государствами; устранение двойного налогообложения.

Первая группа — сфера применения Конвенции — включает определение лиц, к которым применяется Конвенция, и налоги, на которые она распространяется. Современные налоговые соглашения применяются к лицам, имеющим постоянное местопребывание (резидентам) в одном или обоих договаривающихся государствах. Критерий резидентства каждая страна определяет в национальном законодательстве.

К налогам, на которые распространяются соглашения, относятся налоги на доходы (индивидуальный подоходный налог, налог на прибыль корпораций, доходы от капитала) и на капитал. Сложность возникает при идентификации разных видов налогов, действующих в договаривающихся

государствах. Обычно соглашения содержат положение о том, что Конвенция будет применяться также к аналогичным налогам, которые могут быть установлены в будущем.

Конвенция содержит статьи «Общие определения», «Резидент», «Постоянное деловое учреждение», которые трактуют отдельные понятия. Например, статья «Общие определения» обеспечивает однозначное понимание таких ключевых категорий и терминов, как «лицо», «компания», «предприятие», «международные перевозки», «компетентный орган».

В отличие от термина «лицо» термин «компания» имеет очень узкое значение. Он обозначает любое корпоративное объединение, а также любую налогооблагаемую единицу, рассматриваемую как корпорация для целей налогообложения по законодательству договаривающегося государства, в котором она создана.

Определение международных перевозок проблем не вызывает. Однако по типовой модели Конвенции под международными перевозками понимаются только перевозки, осуществляемые морскими или воздушными судами, тогда как некоторые соглашения дают более широкое определение международных перевозок, включая перевозки любым видом транспорта. Кроме того, в типовой Конвенции говорится о международных перевозках, осуществляемых предприятием, имеющим место «фактического управления» в одной из договаривающихся стран; в последнее время в соглашениях этот критерий все чаще заменяется на резидентство.

Статья «Резидент» (иногда ее еще называют «Постоянное местопребывание для целей налогообложения») регулирует порядок определения налогового статуса лица, являющегося резидентом обоих договаривающихся государств. В таком случае его постоянное местопребывание будет устанавливаться на основании таких критериев, как наличие постоянного жилища, местонахождение центра жизненных интересов, место обычного проживания лица, национальность (гражданство), место фактического управления. Если и в этом случае невозможно однозначно определить статус лица, стороны предусматривают решение вопроса по взаимному согласию.

Одной из основных категорий, используемых в налоговых соглашениях (а во многих странах она существует и в национальном законодательстве), является *постоянное деловое учреждение*. Под постоянным деловым учреждением понимается либо место деятельности, через которое осуществляется коммерческая деятельность предприятия, либо сама эта деятельность, либо местный агент, действующий в интересах предприятия. Местом деятельности может быть контора, отделение, бюро, фабрика, цех, а также нефтяная или газовая скважина, карьер либо любое другое место добычи природных ископаемых. Наличие постоянного помещения и осуществление деятельности в этом помещении не являются единственными и основными критериями для определения того, образует ли эта деятельность деловое учреждение для целей налогообложения. Гораздо более важным является характер деятельности, осуществляемой через деловое учреждение. Деятельность может быть непромышленного характера, однако, поскольку всякое деловое учреждение является частью предприятия, оно также участвует в получении прибыли, заработанной самим предприятием. Но деловое учреждение не образуется, если деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер (хранение, демонстрация изделий, отгрузка товаров, принадлежащих предприятию, покупка товаров и изделий для предприятия, сбор информации для своего предприятия).

Особая льгота предусматривается Конвенцией для строительной площадки и сборочного или монтажного объекта. Они образуют постоянное деловое учреждение, только если их существование продолжается более 12 месяцев. Постоянное деловое учреждение образуется также в том случае, когда предприятие действует через своего зависимого агента, который имеет и использует полномочия на заключение контрактов от имени предприятия.

В т о р у ю г р у п п у составляют статьи, регулирующие налогообложение различных видов доходов. Цель этих статей заключается в полном или частичном устранении двойного налогообложения. Это достигается следующим образом. В соответствии с концепцией типовой модели Конвенции право взимать налоги с доходов и капитала может быть предоставлено в зависимости от ситуации либо исключительно стране резидентства R (residence), т.е. стране, в которой лицо, получающее доход, имеет постоянное местопребывание, либо стране источников дохода S

(source) при условии соответствующего зачета налога в стране резидентства налогоплательщика.

Например, если по условиям соглашения налог с какого-либо вида дохода взимается только в стране R, то страна S не имеет права облагать налогом этот доход. Таким образом достигается полное устранение двойного налогообложения. Если же доход облагается в стране R, но может также, по условиям соглашения, облагаться налогом в стране S, то устранение двойного налогообложения достигается путем зачета уплаченного налога методом освобождения либо методом налогового кредита.

Некоторые категории доходов, получаемых в стране S лицом с постоянным местопребыванием в стране R, подлежат обложению налогом в особом порядке. Так, доходы лица от осуществления им независимой личной деятельности (заработная плата, жалование и другое вознаграждение за работу по найму) облагаются налогом только в том государстве, резидентом которого это лицо является. Однако если такое лицо находилось в другом договариваемом государстве более 182 дней в налоговом году или его наниматель является резидентом другого государства или расходы по выплате заработной платы и другого вознаграждения несет деловое учреждение, которое наниматель имеет в другом государстве, доходы такого лица от работы по найму облагаются налогом в стране, в которой осуществляется его деятельность.

Доходы резидентов одного государства от независимой личной деятельности (как правило, это доходы лиц свободной профессии — врачей, литераторов, юристов) освобождаются от налогообложения в другом государстве — источнике дохода, если такие доходы не были получены через «постоянную базу», расположенную в этом государстве. Концепция постоянной базы очень близка к постоянному деловому учреждению, основным признаком ее также является наличие места, в котором с определенной степенью постоянства и регулярности осуществляется деятельность с целью извлечения дохода.

Студенты и практиканты, которые до приезда в одно договариваемое государство были резидентами другого договариваемого государства, освобождаются в первом государстве от налогообложения сумм, получаемых из-за границы на цели содержания, обучения или стажировки. В некоторых действующих соглашениях эта льгота ограничивается определенным периодом (от 2 до 5 лет) и (или) размерами сумм, освобождаемых от налогообложения. Во многих соглашениях кроме студентов в эту статью включаются преподаватели, ученые, исследователи. Как правило, они также освобождаются от налогообложения на ограниченный период (обычно на 2 года).

В отношении дивидендов и процентов типовая Конвенция рекомендует применять пониженные ставки налога в стране-источнике: по дивидендам — до 15%; по процентам — 10% с валовой суммы процентов. На практике ставки налогов, устанавливаемые в соглашениях, часто отклоняются от рекомендаций ОЭСР. Анализ, проведенный экспертами этой организации, показал, что в последнее время в соглашениях стран-членов ОЭСР с развивающимися странами применялись следующие ставки: по роялти — от 10 до 30% (вместо нулевой ставки, рекомендованной в типовой модели ОЭСР); по процентам — 15% (вместо 10%); по дивидендам — 10% (вместо 5% по прямым инвестициям) и 15% (по портфельным инвестициям).

Третья группа определяет механизм устранения двойного налогообложения (статья 23 типовой Конвенции). В типовой модели предлагаются два варианта этой статьи (23А «Метод освобождения» и 23Б «Метод налогового кредита»), один из которых стороны могут принять за основу при обсуждении методов устранения двойного налогообложения. Желательно, чтобы договариваемые государства применяли одинаковые способы устранения двойного налогообложения, но на практике так бывает не всегда. В таких случаях договариваемые стороны могут использовать разные механизмы устранения, сделав соответственно отдельную запись для каждого государства. Освобождение может предоставляться в двух формах:

- полное освобождение (full exemption), при котором доход, полученный в стране S, не включается в налоговую базу при исчислении налога в стране R;
- освобождение с прогрессией (exemption with progression), при котором доход, полученный в государстве S, не облагается налогом в стране R, но суммируется с другими доходами

налогоплательщика для применения к нему более высокой ставки при прогрессивном налогообложении.

Второй метод устранения двойного налогообложения, рекомендуемый типовой моделью Конвенции, — налоговый кредит, или налоговый кредит на иностранный налог (*foreign tax credit*). Государство, предоставляющее налоговый кредит, включает полученный в государстве S доход, который может облагаться налогом в обоих государствах, в общий доход налогоплательщика для определения его налоговых обязательств в государстве R. Затем налог, уплаченный в стране S, вычитается из налога, исчисленного в государстве R.

Типовая модель Конвенции рекомендует два основных варианты налогового кредита:

- полный кредит (*full credit*), при котором разрешается вычитать всю сумму налога, уплаченного в государстве S;
- обычный кредит (*ordinary credit*), при котором разрешается вычитать налог, уплаченный в государстве S в сумме, не превышающей сумму налога, который был бы исчислен в стране R с дохода, полученного в государстве S.

На практике метод освобождения в отношении доходов, которые могут облагаться в обоих государствах, используется реже, чем налоговый кредит. Преимущество метода освобождения в том, что при его применении не требуется, чтобы налог фактически был уплачен в государстве S.

При использовании метода налогового кредита лишь немногие страны предоставляют полный кредит в отношении налогов, уплаченных за рубежом. Одна из причин, по которой большинство стран предпочитают пользоваться той или иной модификацией обычного кредита, заключается в том, что если ставка налога в государстве R ниже, чем в государстве S, то, разрешая вычет всей суммы иностранного налога из налога, подлежащего уплате в государстве R, государство тем самым допускает перераспределение налоговых поступлений в пользу бюджета государства S.

Обычный кредит как средство устранения двойного налогообложения получил наибольшее распространение среди западных стран, хотя и у него есть свои противники. Законодательство многих стран предусматривает использование той или иной модификации обычного налогового кредита. Некоторые предоставляют налоговый кредит с так называемым *общим* ограничением (*overall limitation*), при котором все налоги, уплаченные за рубежом, суммируются и общей суммой представляются против налогов, исчисленных в государстве R. Другой вариант предоставления налогового кредита — налоговый кредит с *ограничением по странам* (*per-country limitation*), при котором разрешается вычитать налог, уплаченный в какой-либо стране, только из суммы налога, исчисляемого в государстве R с дохода, полученного в этой стране. Если налогоплательщик получает доход из нескольких стран, налоговый кредит предоставляется ему отдельно на налоги, исчисленные с доходов, полученных в каждой отдельно взятой стране.

Есть и другие варианты налогового кредита. Например, США, использовавшие в свое время ограничение по странам, в настоящее время применяют общее ограничение, дополненное ограничениями по категориям дохода (*basket limitations*), суть которых состоит в том, что налоговый кредит предоставляется отдельно по видам доходов, сгруппированных в пять корзин в соответствии с разным налоговым режимом, применяемым к этим доходам. Эти группы включают:

1. пассивные доходы (дивиденды, проценты, роялти, рентные платежи и некоторые другие);
2. доходы от занятий банковской и другой финансовой деятельностью;
3. проценты, облагаемые налогом у источника в иностранном государстве по ставке 5% и выше;
4. доходы от международных перевозок;
5. дивиденды, полученные от контролируемой иностранной корпорации.

Эти особенности в применении странами методов устранения двойного налогообложения на национальном уровне, безусловно, влияют на выбор методов устранения при заключении налоговых соглашений.

В предоставлении налогового кредита многие страны в соглашениях пошли гораздо дальше типовой модели Конвенции ОЭСР. Так, Великобритания, США, некоторые другие страны кроме кредита на прямой иностранный налог предоставляют своим компаниям-резидентам

кредит на так называемый иностранный условный налог (foreign underlying tax, foreign deemed tax). Такой кредит предоставляется на долю в налоге на прибыль, уплаченном иностранной компанией, из прибыли которой выплачивается дивиденд компании-резиденту, если она владеет не менее 10% акций с правом голоса в компании, выплачивающей дивиденд. В таком случае при исчислении налоговых обязательств компании-резидента в стране R в его совокупный доход включается доход, полученный в государстве S, с учетом налога, удержанного при выплате дивидендов, а также той доли налога, которая была уплачена иностранной компанией с прибыли в стране S.

Несколько «особняком» в Конвенции стоит статья об ассоциированных предприятиях (т.е. компаниях, которые связаны между собой капиталом, управлением или участием). Положения этой статьи в значительной мере затрагивают вопросы двойного экономического налогообложения, которое может иметь место при перерасчете облагаемой базы или налоговых обязательств связанных между собой компаний.

Последняя группа статей Конвенции регулирует такие вопросы, как устранение дискриминации, обмен информацией между компетентными органами, процедура взаимного согласия, дипломатические привилегии.

Начнем с того, что внутренние налоговые нормы в большинстве стран содержат значительно более подробное и четкое определение трансфертных цен и порядка исключения их воздействия на расчеты облагаемых доходов и прибылей. Например, в США статья 6662 налогового кодекса предусматривает штрафы от 20 до 40% к сумме до начисленных налогов, если трансфертные (зависимые) цены в 2 раза и более отклоняются от рыночных. Для устранения влияния «дружеских связей» между взаимозависимыми фирмами на цены и финансовые результаты от сделок обычно применяются специальные методы. Налоговым ведомством США разработана целая программа отслеживания отклонений внутрифирменных цен от рыночных по основным группам налогоплательщиков, составлена и используется методика расчета этих отклонений и их влияния на расчеты облагаемых прибылей компаний, установлен порядок расследования отдельных случаев и урегулирования выявленных нарушений. Этой работой руководит особое подразделение по трансфертным ценам, составившее перечень методов коррекции зависимых цен.

Метод сравнения со свободной ценой предполагает сравнение цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми фирмами, с ценами, которые действуют в отношениях между другими, не зависимыми друг от друга фирмами или между одной из взаимозависимых фирм и другой, не зависимой от нее фирмой. Этот метод считается оправданным, когда речь идет о сравнении аналогичных или незначительно отличающихся сделок, реализуемых в идентичных условиях и примерно в одинаковых объемах. Необходимо наличие большого сходства как в отношении вида продаваемых товаров (продукции), так и в распределении договорных обязательств между партнерами по сделкам. Отклонения по таким параметрам, как качество товаров, рынок сбыта и валютные риски, должны выявляться при анализе и оцениваться по их влиянию на условия продаж. Затем соответствующие поправки должны вноситься в конечные выводы о соотношении цен по сравниваемым сделкам. Этот метод обычно дает хорошие результаты при прямых продажах от производителей товаров конечным потребителям или предприятиям розничной торговли.

Метод сравнения по торговой марже обычно применяется для сравнительного анализа цен, устанавливаемых дилерами и независимыми дистрибьюторами при продаже товаров в их неизменном виде или с минимальными видоизменениями (расфасовка, переупаковка и т. д.). Объектом сравнения является маржа, которая остается торговцу как вознаграждение за его услуги. При одном варианте проводится сравнение по марже, получаемой одним и тем же торговцем при сделках с взаимозависимой и независимой фирмами (замкнутое сравнение), при другом — с другими торговцами по их сделкам с не связанными с ними фирмами (открытое сравнение). При сравнении по марже требуется максимальная идентичность по характеру исполняемых функций и распределению рисков и других важнейших договорных обязательств. Желательно также сходство по таким показателям, как объемы товарооборота, транспортные и складские расходы, региональные условия. Этот метод малонадежен для ситуаций, существенно отличающихся по месту

торговца в цепочке посреднических звеньев, характеру выполняемых работ или услуг, видам продаваемых товаров.

Метод сравнения по издержкам плюс торговая маржа предусматривает сравнение по общей сумме возмещения, удерживаемой торговцем (компенсация расходов плюс торговая надбавка). В соответствии с этим методом должно быть выявлено достаточное соответствие по таким параметрам, как характер продаваемых товаров или предоставляемых услуг, распределение рисков и других контрактных обязательств между сторонами, структура издержек и их распределение, владение лицензионными и другими правами. В дальнейшем сравнение проводится либо между продажами контролируемым и независимым партнерам с одним и тем же продавцом (замкнутое сравнение), либо с продажами других продавцов не зависимым от них партнерам (открытое сравнение). Серьезные расхождения между сравниваемыми объектами по объемам продаж, транспортным расходам, в распределении контрактных обязательств и т.д. ослабляют достоверность получаемых результатов и требуют внесения в них соответствующих поправок. Этот метод обычно применяется в отношении промышленных фирм, продающих свою продукцию зависимым от них партнерам.

Методы распределения прибыли включают два различающихся между собой метода: *по аналогии* и *по остаточной прибыли*. Применяются они, как правило, для сложных коммерческих схем, по которым партнеры не просто совершают между собой товарные сделки, но еще и вступают в отношения по предоставлению лицензий, ноу-хау, использованию торговой марки, авторских прав и т.д.

Первый метод предусматривает подбор примерно аналогичного комплекса взаимоотношений между третьими лицами, не зависимыми друг от друга ни в какой степени одностороннего или взаимного контроля. Затем этот комплекс взаимоотношений рассматривается с точки зрения того, как и в каких пропорциях распределяются между предприятиями и лицами общие доходы (или убытки) от продажи конечного продукта деятельности третьим лицам. Полученные пропорции распределения прибылей (убытков) фиксируются и служат образцом для определения того, насколько принятая схема распределения прибылей (убытков) соответствует принципам справедливых (свободных) цен.

Второй метод основывается на более сложной процедуре. Вначале конечная прибыль от операций распределяется путем начисления среднерыночной нормы прибыли каждому участнику в соответствии с долей его участия в общей деятельности. Затем сумма этих начислений вычитается из общей суммы реально полученной прибыли и остаток прибыли распределяется уже в соответствии с достигнутой договоренностью о распределении имущественных прав (лицензионных, авторских и т.д.), рисков и других обязательств между участниками.

Метод сравнения по прибыли третьих лиц предусматривает сравнение отношений между взаимозависимыми фирмами по прибыли, получаемой каждой из сторон, с прибылью, получаемой некоторыми третьими фирмами, действующими примерно в тех же отраслях, но вне зависимости как от любой из сторон в рассматриваемых отношениях, так и друг от друга. По этому методу предметом сравнения являются не отдельные сделки или какой-то конкретный вид деятельности, а фирма в целом.

Выбор образцовых третьих фирм при применении этого метода является достаточно сложным делом. Идеального совпадения условий, как правило, добиться невозможно, поэтому в конечных выводах приходится делать поправки на выявленные расхождения, например, в учетной политике, условиях финансирования, формирования запасов, валютных рисках и по ряду других важных параметров. Применение этого метода особенно затруднительно в случае использования проверяемыми фирмами некоторых исключительных прав, не встречающихся в обычной практике, или оборудования и активов особого характера.

В последние годы налоговая служба США активно использует процедуру взаимного согласия для заключения со странами-партнерами особых соглашений по трансфертным ценам в отношении отдельных наиболее крупных, налогоплательщиков (международных корпораций). Эти соглашения заключаются между сторонами в рамках полномочий, предоставляемых им

статьей 25 «Процедура взаимного согласия» налоговых соглашений, и обычно называются *соглашениями о заранее согласованных ценах*.

Сейчас действует уже более 70 таких соглашений (и по стольким же примерно ведутся переговоры), которые США заключили с Австралией, Великобританией, Германией, Канадой, Мексикой, Японией и т. д. Первые подобные соглашения были заключены по инициативе компьютерного гиганта «Эпл» для регулирования ее отношений с филиалами в Австралии (1991), Канаде (1993) и Сингапуре (1995). Среди других фирм, поставивших регулирование своих трансфертных цен под контроль таких соглашений, — «Мацусита» и «Комацу» (Япония), «Барклай Бэнк» (Великобритания), «Эколаб» (США) и др.

Практика заключения указанных соглашений быстро распространяется в Австралии, Новой Зеландии, Франции, Бельгии, Голландии, Канаде, Мексике, Корее и т. д. Во многих из них в законодательство включаются особые нормы, допускающие также заключение и односторонних соглашений по трансфертным ценам — между налогоплательщиком и властями своей страны (кроме обычных двусторонних соглашений, которые заключаются в рамках применения международных налоговых соглашений).

Соглашения о заранее согласованных ценах имеют и то преимущество, что они могут защищать налогоплательщиков от претензий таможенных органов, которые нередко выдвигают требования о внесении поправок к контрактным ценам в целях взимания более высоких таможенных пошлин, во избежание обвинений в демпинге, незаконной монопольной практике и т.д. Особенно велика роль этих соглашений при планировании долгосрочных инвестиционных проектов международного характера, которые часто основываются на применении специальных цен на период освоения производства, закрепления на новом рынке.

Трансфертные цены при применении их в международном масштабе серьезно воздействуют на передвижение капиталов и распределение конечных доходов и прибылей между странами. Одни страны могут при этом получать дополнительные выгоды, а другие — нести неоправданные потери. В связи с этим сотрудничество между странами по регулированию указанных процессов постоянно развивается.

В новых условиях требуются и новые подходы к регулированию налоговых отношений между государствами. В настоящее время ОЭСР приступила к анализу действующих налоговых соглашений, обобщению накопленного за последние 15 лет опыта с целью пересмотра типовой модели Конвенции ОЭСР 1977 года и разработки новой модели налогового соглашения.

Налоговая политика в мировой экономике: проблемы и пути решения

Налоги во все времена представляли собой одну из важнейших категорий государственных финансов. В настоящее время налоговая политика ведущих стран опирается на теоретические положения одной из школ современной экономической мысли, которая предложила бороться с кризисными явлениями, поразившими экономику промышленно развитых стран в конце 70-х — начале 80-х годов XX в. (инфляция, снижение темпов экономического роста, безработица, рост теневой экономики и пр.), путем радикального снижения предельных налоговых ставок. Уже упоминавшаяся ранее налоговая кривая А.Лаффера устанавливает взаимосвязь между налоговыми поступлениями государственного бюджета, налоговыми ставками и уровнем национального производства. Согласно А.Лафферу повышение ставок налогов выше определенного уровня способствует сокращению налоговых поступлений бюджета за счет подрыва налоговой базы плательщиков, лишения их стимула к производственной деятельности. Налоги должны быть не бременем для их плательщиков, а одним из символов развития национальной экономики. Они не должны оказывать первоочередное влияние при принятии деловых решений; от их величины и порядка уплаты не должны зависеть выбор формы ведения коммерческой деятельности и характер распределения прибыли. Необходимо, чтобы налоговая политика правительства была направлена на создание в стране благоприятного налогового климата, на стимулирование сбережений и инвестиций.

Преобладание регулирующей функции налогов, низкие налоговые ставки должны положительно отражаться:

- на стимулах к труду и предпринимательской деятельности;
- увеличении объема выпуска продукции, повышении производительности труда;
- увеличении потребления вследствие увеличения необлагаемого дохода;
- более эффективном использовании государственного бюджета, ограничении государственного вмешательства в благоприятные сектора экономики;
- уровне цен и инфляции;
- соотношении легальной и «теневой» экономики.

Большой проблемой для экономики любой страны в условиях действия высоких налоговых ставок является уклонение от налогообложения, переход к наличным расчетам между экономическими субъектами, сокрытие прибылей. Согласно экспертным оценкам, в настоящее время теневой экономикой США создается около 15% ВВП (вовлечен каждый четвертый американский работник). Эти цифры впечатляют. Предполагается, что низкие налоги станут эффективным средством борьбы с теневым бизнесом.

Главный принцип теории А.Лаффера заключен в альтернативе: либо высокие налоги и большое количество налоговых льгот, либо низкие налоги и отмена налоговых льгот. Второе предпочтительнее. Исключение целесообразно сделать для инвестиционных налоговых льгот, сулящих в перспективе прибыль компании, следовательно, налоговые доходы государству.

При открытости экономики и свободе перемещения факторов производства проблему налогообложения следует рассматривать в глобальном масштабе. Так, в 1995 году отток капитала из Франции составил 50 млрд. долларов США, и большая часть его была размещена в странах с более льготным режимом налогообложения; при потребностях экономики России в общей сумме прямых зарубежных инвестиций порядка 140 млрд. долларов США сумма «беглого» российского капитала за рубежом оценивается в 100-300 млрд. долларов США. Безусловно, бегство капитала из страны связано не только с особенностью ее налоговой системы, хотя налоговые факторы играют далеко не последнюю роль. При разработке национальной налоговой политики следует учитывать различные факторы: состояние налогового климата в других странах; современные налоговые теории, господствующие в ведущих странах с развитой экономикой, опыт проведения налоговых реформ за рубежом.

По уровню налогового бремени все страны делятся на две большие группы: страны с высокими налогами и страны с либеральным налогообложением.

К первой группе относятся большинство стран с развитой экономикой и ряд развивающихся государств. Ставки налога на прибыль и индивидуального подоходного налога здесь составляют 30-60%, а ставки налогов на распределение прибыли в форме процентов, дивидендов — 15-35%. В этих странах достаточно жесткая процедура создания компаний, строгий контроль финансовой отчетности, а в случаях нарушения налогового законодательства применяются суровые штрафные и уголовные санкции. Страны второй группы еще называют налоговыми гаванями, налоговыми убежищами, налоговыми оазисами. Они подразделяются на подгруппы:

а) страны без прямых налогов на доходы физических и юридических лиц. Здесь для компаний определенных типов и для определенных видов дохода и имущества физических лиц отсутствуют налоги на доходы, прибыль, распределение прибыли, наследства, дарения, собственность. Применяются лишь косвенные фиксированные налоги в виде ежегодных пошлин за ведение бизнеса, разовых регистрационных сборов и т.п. Уровень косвенного налогообложения весьма незначителен. К данной подгруппе относятся страны Карибского региона, Андорра, Багамские и Бермудские острова и др.;

б) страны с низким уровнем прямых налогов. Ставки налога на прибыль индивидуального подоходного налога для определенных категорий налогоплательщиков здесь менее 30 %, а в ряде случаев не превышают 10 %. К странам данной подгруппы относятся, в частности, Кипр, Гибралтар, Венгрия, Израиль, Лихтенштейн, Швейцария. К ним примыкают страны, дающие

полное освобождение от налогов только для зарубежных доходов своих юридических и физических лиц: Коста-Рика, Гонконг, Либерия, Малайзия, Панама и др.;

в) страны с высокими налоговыми ставками, которые предоставляют налоговые преимущества только некоторым типам компаний. Отдельные страны с развитой экономикой ради привлечения зарубежных инвестиций, стимулирования внешнеэкономической деятельности применяют к компаниям, ведущим такую деятельность, особый порядок налогообложения. Это льготные ставки налога на прибыль, пониженные ставки налогов на распределение и репатриацию доходов. В данную подгруппу входят, к примеру, Бельгия, Ирландия, Люксембург, Нидерланды.

Следует особо отметить, что налоговые гавани допускают упрощенную процедуру отчетности физических и юридических лиц перед налоговыми органами, а в ряде стран неуплата налогов и сокрытие доходов вообще не считаются уголовными преступлениями. Несомненно, в мировой экономике идет жесткая конкуренция между странами с высоким уровнем налогообложения и налоговыми гаванями, приводящая к перераспределению капиталов и рабочей силы в глобальной экономике в зависимости от величины налогового бремени.

Ввиду глобализации современной экономики, интеграции в систему мирохозяйственных связей, одной из главных задач становится налоговая гармонизация, координация национальных налоговых политик, сближение уровней налогообложения, способов определения налоговой базы, характера предоставляемых налоговых льгот. Вопросы налоговой гармонизации рассматриваются в рамках региональной организации — Европейского Союза (ЕС).

Концепция налоговой гармонизации возникла именно в ходе развития европейской экономической интеграции в рамках ЕС, когда необходимо было устранить все препятствия, в том числе и налоговые, для свободного движения товаров, услуг, капитала, рабочей силы. Поскольку налоговая политика традиционно проводится каждой страной с учетом своих национальных интересов, то в ЕС отказались от создания единой налоговой системы. Вместо этого было решено привести национальные законодательства членов сообщества в сопоставимый вид, а также подчинить национальные налоговые системы общим задачам европейской интеграции.

Налоговая гармонизация в ЕС ставит перед собой такие цели, как:

- упразднение налоговых границ, чтобы создать равные конкурентные условия для хозяйствующих субъектов;
- объединение и унификация внутреннего рынка ЕС как основного двигателя интеграционных процессов в регионе;
- приведение в соответствие структуры налоговых систем, порядка взимания основных видов налогов во всех странах сообщества.

Основными направлениями налоговой гармонизации в ЕС стали унификация НДС и акцизов, а также налогообложения компаний.

В чем суть налоговых преобразований в странах ЕС?

Во-первых, еще в 1967 году была разработана специальная директива Европейского экономического сообщества (ЕЭС) по поэтапному введению НДС странами — членами ЕС. Более того, за счет отчислений от поступлений НДС предполагалось финансировать общий бюджет ЕЭС. Впоследствии наличие в налоговой системе страны НДС стало одним из обязательных условий членства в ЕЭС. Например, присоединение к ЕС Финляндии потребовало введения Финляндией с июля 1994 года НДС, хотя ранее НДС в этой стране отсутствовал.

Во-вторых, основными задачами гармонизации косвенных налогов в ЕС стали устранение фискальных границ внутри сообщества и сближение ставок НДС. Предполагается отменить НДС при экспорте-импорте внутри ЕС. Для преодоления заинтересованности стран ЕС в поступлениях от НДС в свой национальный бюджет основной акцент сделан на ликвидации диспропорций в налоговых ставках и введении клиринга по НДС.

Суть этих нововведений состоит в том, чтобы сблизить ставки НДС, и в ЕС уже функционирует минимальная стандартная ставка налога в 15%. Правда, в ряде стран для определенных продуктов применяются пониженная и повышенная ставки. Сегодня средняя стандартная ставка налога в странах ЕС составляет 19,3%, что в принципе соответствует изначальным установкам ЕС (14-20%).

В-третьих, дальнейшее развитие интеграционных процессов внутри ЕС требует введения системы клиринга по НДС внутри сообщества, что позволит уравновесить доходы от НДС стран-импортеров и бюджетные потери стран-экспортеров при экспортно-импортных операциях. Каждая страна будет вести сбор информации по уплате НДС по всем своим экспортно-импортным операциям, и избыток поступлений от НДС согласно системе клиринговых расчетов, будет перераспределяться между странами — членами сообщества, получившими отрицательное сальдо НДС по внешнеэкономическим операциям. Компенсации должны производиться ежемесячно через центральный счет ЕС по НДС.

Что касается акцизов, то их гармонизация внутри ЕС предполагает унифицировать этот вид налога во всем сообществе и в дальнейшем не допускать заметной разницы в ценах на подакцизные товары. До полного устранения фискальных границ и унификации налоговых ставок целесообразно воздержаться от введения новых акцизов, не увеличивать ставки существующих, в частности, не изменять акцизы на бензин, винно-водочные и табачные изделия.

Подчеркнем, что опыт решения проблем гармонизации налогов чрезвычайно важен для экономической интеграции и создания единого бюджета стран СНГ.

Одной из важнейших проблем преодоления препятствий, возникших при создании единого экономического пространства в СНГ, является гармонизация налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов. В странах ЕС ее решение увязали с унификацией налогообложения компаний, поставив их в равные условия и облегчив им доступ на внутренний интегрированный рынок ЕС. Европейская налоговая гармонизация предусматривает:

- сближение налоговых ставок;
- унификацию налоговой базы;
- устранение двойного налогообложения;
- применение специального статуса европейской компании;
- взаимопомощь членов ЕС в области налогообложения прибыли корпорации.

Рассмотрим кратко каждый из выделенных принципов.

Сближение налоговых ставок. В настоящее время налогообложение компаний в странах ЕС дифференцировано по величине налоговых ставок. Налоговая гармонизация предусматривает некоторый средний уровень в пределах 30-40% для корпорационного налога на прибыль, но допускаются отклонения в зависимости от особенностей национальных налоговых политик. Прием в члены ЕС новых стран также предполагает их ориентацию на уровень налогообложения в ЕС. Так, в Швеции ставка налога на прибыль корпораций находилась в границах 52-57%, но вступление в ЕС потребовало снижения налогообложения компаний до 30%.

Унификация налоговой базы. Предусматривается введение единого порядка определения прибыли на основе балансового отчета и счета прибыли (убытков) компании. Здесь, как и в странах СНГ, важно преодоление разногласий в национальных законодательствах по поводу трактовки таких понятий, как амортизация, доходы и убытки, допустимые вычеты и скидки с налогооблагаемой прибыли, перенос прибылей (убытков) на предыдущий или последующий годы. Требуют согласования амортизационная политика, учетная политика по оценке основных фондов и товарно-материальных запасов.

Особо надо обратить внимание на то, что унификация налоговой базы существенно сужает возможности проведения национальной налоговой политики, что вызывает противодействие со стороны государств — участников ЕС. В целях смягчения возникших противоречий в настоящее время каждая страна может в одностороннем порядке предоставлять своим национальным компаниям различные субсидии и налоговые скидки.

Устранение двойного экономического налогообложения. Двойное экономическое налогообложение связано с взиманием двух и более налогов с одной налоговой базы. В

качестве примера можно привести ситуацию, при которой прибыль корпорации первоначально облагается корпоративным подоходным, а после ее распределения среди акционеров — индивидуальным подоходным налогом, что приводит к увеличению совокупного налогового бремени.

Применение каждой из стран ЕС, отличающихся друг от друга систем устранения двойного экономического налогообложения также создает определенные проблемы для деятельности транснациональных компаний. Так, существуют разные ставки для распределяемой и нераспределенной прибыли, а также полное или частичное освобождение распределяемой прибыли. В настоящее время выработано единое мнение о необходимости применения, так называемой полной зачетной системы, которая предполагает введение единой для всех стран ставки налога как с распределяемой, так и с нераспределенной прибыли компании, при этом налогообложение дивидендов должно быть на уровне 25 %.

Применение специального статуса европейской компании. Для компаний, ведущих коммерческие операции в нескольких государствах ЕС, предусматривается особый порядок налогообложения слияний и поглощений, облегчение налогообложения материнских и дочерних компаний (исключение двойного налогообложения, дивидендов, распределяемых между странами— членами ЕС, введение процедуры арбитража для урегулирования спорных вопросов между странами ЕС). Такие компании получают статус компаний — резидентов ЕС, гарантирующий им специфические налоговые льготы во всех странах сообщества. На заседаниях специальной комиссии ЕС по вопросам налогообложения активно обсуждаются такие проблемы, как распределение прибыли (убытков) европейской компании между ее структурными подразделениями, находящимися в разных странах ЕС, устранение налогов на репатриацию прибыли в форме процентов и дивидендов внутри транснациональных групп, ведущих операции в ЕС, урегулирование трансфертного ценообразования и др. Взаимопомощь членов ЕС в области налогообложения прибыли корпорации. Для борьбы с уклонениями от налогообложения необходимо заключение многостороннего налогового соглашения об обмене информацией с участием всех государств ЕС.

На процесс европейской налоговой гармонизации большое влияние оказали неконсервативные налоговые реформы в промышленно развитых странах, особенно в США и Великобритании. Налоговая гармонизация ЕС — попытка конкуренции Европы с Северной Америкой, Японией и другими странами за привлечение капитала, создание приемлемых инвестиционных условий за счет благоприятного налогового климата для отечественных и зарубежных предпринимателей.

Что касается экономической интеграции стран СНГ, то здесь нет другого пути, кроме создания благоприятных условий для перелива капитала из одной страны в другую. Многовековая история экономических отношений между бывшими странами СНГ настолько увязала их интересы, укоренила специализацию в рамках бывшего СССР, что разрыв устоявшихся связей приведет к необратимым экономическим процессам. Важно создание благоприятного экономического пространства через гармонизацию, в первую очередь, налогового механизма стран СНГ. Тщательное изучение решения этих вопросов в странах ЕС позволит приблизиться к устранению аналогичных проблем в странах СНГ.

ГЛАВА XV. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

Понятие и общие принципы налогового планирования

Сущность налогового планирования заключается в признании за каждым налогоплательщиком права использовать все допустимые законами средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств.

Собственно, налоговое планирование можно определить как организацию деятельности предприятия таким образом, чтобы минимизировать налоговые обязательства на стабильный период без нарушения буквы и духа закона (в ряде стран налоговые органы имеют возможность применить к нарушителям несколько специальных налоговых доктрин, то есть судебных решений принципиального характера, интерпретирующих отдельные налоговые нормы и устанавливающие правила их применения). Указанное определение ориентировано на страны англо-саксонской системы права, в которой судебный прецедент признается источником права.

Применительно к романо-германской системе права налоговое планирование можно определить, как выбор между различными вариантами осуществления деятельности юридического лица и размещения его активов, направленный на достижение возможно низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств. В основе налогового планирования лежит максимально полное и правильное использование всех установленных законом льгот, а также оценка позиции налоговых органов и учет основных направлений налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства.

Право налогоплательщиков на деятельность в защиту своих интересов и права собственности обосновано как основными юридическими принципами (такими, как неприкосновенность частной собственности), так и политикой большинства государств. Например, в 1935 году судья Джордж Сандерленд выразил принципиальную позицию Верховного Суда США: «...право налогоплательщиков избегать налогов с использованием всех разрешенных законами средств никем не может быть оспорено ...»

Обычно, субъекты предпринимательской деятельности наделены полномочиями осуществлять защиту своих имущественных прав любыми не запрещенными законом способами. Учитывая, что налог — не что иное, как изъятие в доход государства определенной части имущества налогоплательщика, а право собственности первично, представляется логичным, что налогоплательщик вправе избрать способ уплаты налогов, позволяющий минимизировать ограничение его права собственности. Данное положение особенно важно в связи с действующей в налоговом праве «презумпцией облагаемости» налогоплательщика, что выражается в обложении государством налогами всех доходов, за исключением прямо перечисленных в законе.

Следует разграничивать уклонение от уплаты налогов («tax evasion»), обход налогов («tax avoidance») и налоговое планирование («tax planning»). Как уклонение от уплаты налогов и обход налогов, так и налоговое планирование появились в мировой практике вслед за формированием налогового права.

Уклонение от уплаты налогов, как правило, осуществляется в виде незаконного использования предприятием налоговых льгот, несвоевременной уплатой налогов и сокрытием доходов, непредставлении или несвоевременном представлении документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Таким образом, при уклонении от уплаты налогов предприятия или физические лица являются налогоплательщиками по закону, но уменьшают свои налоговые обязательства, либо вообще не уплачивают налоги, или уплачивают их не должным образом, используя способы, прямо или косвенно запрещенные законом.

В международном налоговом планировании под уклонением от уплаты налогов понимают уменьшение налоговых обязательств незаконными средствами, когда налогоплательщик уплачивает налоги в меньшем размере, чем это установлено законом. Именно элемент незаконного уменьшения налоговых обязательств позволяет разграничить уклонения от уплаты налогов и налоговое планирование.

Обход налогов — это такая ситуация, в которой предприятие или физическое лицо не является налогоплательщиком либо в силу того, что его деятельность по закону не подлежит налогообложению, либо получает доходы, не облагаемые налогами, либо из-за отсутствия своей регистрации в налоговых органах. Представляется, что можно разделить понятие обхода налогов на две части.

Первый способ обхода налогов — уклонение от получения доходов в формах, с которыми законодатель связывает обязанность уплаты налогов, в том числе и по повышенным ставкам, не противоречит закону и может использоваться практически без ограничений.

Второй способ обхода налогов предусматривает использование запрещенных законом приемов (например, уклонение от регистрации предприятия) и, таким образом, наряду с уклонением от уплаты налогов, является налоговым правонарушением.

Налоговое планирование или действия, направленные на законный обход налогов (имеется в виду первый способ обхода налогов), а также правомерное использование всех допускаемых законом налоговых льгот или применение специальных приемов уменьшения налоговых обязательств плательщика при их осуществлении законными способами не могут быть поводом для применения к плательщику штрафных санкций, как правило, независимо от отношения к ним налоговых органов

Уклонение от уплаты налогов, обход налогов и налоговое планирование, а также уплата налогов в соответствии с законом без применения специальных мер по снижению налоговых обязательств плательщика, являются по существу моделями поведения налогоплательщика. При этом бесспорное преимущество налогового планирования состоит в том, что цели минимизации налоговых обязательств достигаются без нарушения законов. В иностранной литературе понятие «уклонение от уплаты налогов без нарушения закона» («tax avoidance») иногда приравнивается к понятию «налоговое планирование» («tax planning»).

В качестве примера можно привести особенность правоохранительных норм в налоговом законодательстве США, согласно которым налоговым правонарушением является уже лишь доказанная попытка уклонения от уплаты налогов. Одним из наиболее важных признаков налогового правонарушения в США является умышленный характер деяния, при котором нарушитель «...имеет намерение своим поведением нарушить закон». Именно этот признак законодатель выбрал в качестве основного отличия «уклонения от уплаты налогов», квалифицируемого в качестве правонарушения, от «избежания налогов» (под которым обычно имеется в виду «налоговое планирование»), являющегося допустимым и правомерным способом уменьшения налоговых обязательств. Таким образом, в случае обнаружения попыток налогоплательщика уменьшить свои налоговые обязательства с применением специальных приемов (например, с использованием различных схем деятельности, позволяющих уменьшить налоговые обязательства предприятия или физического лица, как по отдельному виду доходов, так и обязательства, связанные с деятельностью группы плательщиков, с использованием планирования сделок и их налоговых последствий, учреждением и использованием предприятий, расположенных в налоговых убежищах и т.п.), на нем лежит бремя доказывания, что имело место не уклонение от уплаты налогов, а правомерное избежание налогов или налоговое планирование.

Пробелы налогового законодательства, используемые как для легального избежания налогов, так и для уклонения от уплаты налогов, могут носить как непреднамеренный характер, так и специально «закладываться» в принимаемый закон о налогообложении. В первом случае пробелы законодательства объясняются несовершенством юридической техники при разработке и принятии закона. Подобные проблемы устраняются внесением необходимых поправок в текст закона или официальным толкованием неточных или двусмысленных формулировок. Такой механизм особенно эффективно работает в странах англосаксонской системы права, признающих судебный прецедент в качестве одного из источников права. Преднамеренные пропуски в налоговом законодательстве являются способом расширения компетенции налоговых органов и их дискреционных полномочий в вопросах регулирования взаимоотношений плательщиков с бюджетом.

Возможности обхода налога могут определяться рядом факторов.

Во-первых, спецификой объекта налогообложения (например, законодательство большинства стран не облагает налогами доходы, вложенные в государственные ценные бумаги, что создает возможность укрыть значительные суммы от налога).

Во-вторых, спецификой субъекта налога (примером может служить существующий в ряде стран, в том числе в США, принцип семейного налогообложения, в основе которого лежит разделение подлежащего обложению налогом дохода на равные части между супругами, а также законодательный принцип предоставления налоговых льгот малым предприятиям, некоммерческим, благотворительным и подобным организациям и т.п).

В-третьих, определенные возможности для обхода налога предоставляют особенности метода обложения, способа исчисления и уплаты налога, лежащие в основе определения суммы налога (прогрессивное налогообложение иногда предоставляет значительные преимущества по сравнению с пропорциональным, а кадастровое обложение особенно выгодно при высоком уровне инфляции).

Кроме того, следует отметить, что доходы, получаемые из разных источников, часто облагаются по различным ставкам (такая система налогообложения называется шедулярной); например, в Швеции налоги на банковские депозиты и доходы по облигациям очень высоки, дивиденды облагаются по более низким ставкам, а доходы от прироста рыночной стоимости акций - по еще более низким ставкам. Таким образом, при умелом размещении средств и определении формы как выплаты, так и получения доходов, можно значительно снизить налоги на совершенно законной основе.

Кроме того, широкие возможности для обхода и легального уменьшения налогов существуют при использовании налоговых убежищ. Известно, что в налоговых режимах для отдельных видов деятельности между налоговыми юрисдикциями отдельных стран существуют отличия, иногда весьма существенные. При этом страна, в которой налоговый режим для отдельных видов деятельности является более льготным, и является, по сути «налоговым убежищем». Следует отметить, что практически для любой страны можно назвать вид деятельности (или организационно-правовую форму), в отношении которой она бы выступала как «налоговое убежище». В качестве примера можно привести особое регулирование, применяемое в Германии к такой организационно-правовой форме, как командитное или смешанное товарищество. Несмотря на то, что такое товарищество признается юридическим лицом, оно не является плательщиком налога на прибыль предприятий (в Германии такой налог называется налогом на доходы корпораций), а в случае использования в качестве комплементария (полноту товарищества) общества с ограниченной ответственностью — получившееся командитное товарищество с ограниченной ответственностью будет нести также незначительную ответственность по гражданско-правовым обязательствам общества.

Существует также ряд стран, которые «специализируются» на предоставлении налоговых льгот иностранным юридическим лицам, взимая при этом мизерные налоги, либо совсем отказываясь от них и извлекая для себя выгоду в виде притока иностранных капиталов. Подобные льготные налоговые режимы могут быть предусмотрены также в свободных экономических и торговых зонах. Создание компаний в таких налоговых убежищах законодательством большинства стран не запрещено при условии выполнения ряда требований, (например, получения в установленном порядке разрешения на вывоз капитала), а квалифицировать создание таких компаний как попытку сокрытия прибыли (дохода) нельзя, так как формально прибыль облагается у субъекта, не являющегося плательщиком налога в такой стране. Следует иметь в виду, что отдельные ограничения существуют и в самих «налоговых убежищах». Компаниям, зарегистрированным в таких странах, как правило, запрещена любая коммерческая деятельность на территории самой страны — «налогового убежища» (в качестве примера страны, в которой существует такое ограничение, можно привести Кипр).

В свою очередь, ряд неналоговых требований предъявляется и к самим странам — «налоговым убежищам». В первую очередь, это вопросы уровня соблюдения банковской и коммерческой тайны, что наряду с льготным налоговым режимом является одним из главных

условий размещения капитала в таких странах. Кроме того, в число наиболее важных характеристик «налогового убежища» включают также наличие стабильного политического режима, банковской и финансовой активности в стране, развитой системы коммуникаций, отсутствие жесткого валютного контроля за движением капиталов.

Различия в налоговых режимах отдельных стран могут обеспечить даже возможность ухода от налогообложения на основе «неограниченной налоговой ответственности» или резидентства, тогда как для местных компаний в большинстве стран такая возможность исключена. Например, если создать компанию по законам Великобритании, где резидентами считаются компании, имеющие в этой стране центр фактического руководства, и управлять этой компанией из США, где критерием резидентства признается место создания (инкорпорации) компании, то такая компания не будет считаться резидентом ни в Великобритании, ни в США. Соответственно, ни в одной из этих стран она не будет подпадать под режим «неограниченной налоговой ответственности», под которой понимается обязанность уплачивать в определенной стране налоги со всех полученных ею доходов из всех источников. Считаясь же нерезидентом в каждой из этих стран, она будет облагаться налогом только по доходам из источников в этих странах. Если представить, что данная компания будет осуществлять предпринимательскую деятельность в одной из стран, где налоги невысоки, а перевод средств из этих стран (репатриация прибыли) допускается без удержания налогов, то получится пример налогового планирования в международном масштабе, вполне доступного для более или менее крупных фирм. Кроме того, есть страны, которые ограничивают свою налоговую юрисдикцию только доходами, полученными на ее территории и отказываются от обложения доходов, полученных ее резидентами из-за рубежа. В качестве примера можно привести Францию, Швейцарию, а также некоторые латиноамериканские страны.

И, наконец, грамотное использование как двусторонних, так и многосторонних соглашений об устранении двойного налогообложения, предоставляет широкие возможности для обхода налогов при международном налоговом планировании. В качестве примера можно привести особенность налогового соглашения, заключенного между Нидерландами и Антильскими островами, именуемую «голландским сэндвичем». Термин «голландский сэндвич» используется для обозначения организационных структур, используемых в международном налоговом планировании. Приведем два примера использования «голландского сэндвича».

Компания, зарегистрированная иностранным инвестором на Антильских островах (в «налоговом убежище»), учреждает дочернюю холдинговую компанию в Нидерландах и использует ее для управления компаниями, создаваемыми в любых странах, и фактически принадлежащими все той же компании, расположенной на Антильских островах. Использование налогового соглашения между Нидерландами и Антильскими островами и их собственного законодательства позволяет иностранному инвестору осуществлять инвестиции в другие страны с образованием минимального налогового бремени, включая значительное уменьшение налогов на дивиденды, распределяемые созданными таким образом дочерними компаниями. В качестве второго примера следует привести схему, при которой владельцы американских патентов передают их по лицензионным соглашениям американским же корпорациями, используя для этого компании, создаваемые ими в Нидерландах и их филиалы (или дочерние компании) на Антильских островах. Экономия в таких случаях возникает вследствие возможности безналогового перевода полученных доходов в США.

Налоговое планирование заключается в разработке и внедрении различных законных схем снижения налоговых отчислений, за счет применения методов стратегического планирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Любой подход к проблеме экономии и риска вынуждает применять комплекс специальных мер по маневрированию в «налоговых воротах» и адаптации к непостоянству законодательства и регламентирующих документов. Активная деятельность в этом направлении при справедливом ужесточении налогового контроля немыслима без понимания принципов налогового планирования вне зависимости от конкретно приводимых примеров.

Налоговое планирование можно определить, как выбор между различными вариантами методов осуществления деятельности и размещения активов, направленный на достижение возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств. Очевидно, что в идеале такое планирование должно быть перспективным, поскольку многие решения, принимаемые в рамках проведения сделок особенно при проведении крупных инвестиционных программ, весьма дорогостоящи, и их «компенсация» может повлечь за собой крупные финансовые потери.

Поэтому налоговое планирование должно основываться не только на изучении текстов действующих налоговых законов и инструкций, но и на общей принципиальной позиции, занимаемой налоговыми органами по тем или иным вопросам, проектах налоговых законов, направлениях и содержании готовящихся налоговых реформ, а также на анализе направлений налоговой политики, проводимой правительством.

Эффективность налогового планирования всегда следует соотносить с затратами на его проведение. Следует также соотносить цели налогового планирования со стратегическими (коммерческими) приоритетами организации.

Текущий внутренний налоговый контроль

Мероприятия:

- еженедельный мониторинг нормативно-правовой базы;
- составление прогнозов налоговых обязательств организации;
- контроль за своевременностью и правильностью исполнения налоговых обязательств;
- исследование причин резких отклонений от среднестатистических показателей деятельности организации.

Инструменты:

- правовые базы данных;
- использование разъяснений налоговых управлений;
- специальная литература;
- разъяснения аудитора.

Текущее налоговое планирование

Мероприятия:

- обзор нормативно-правовой базы и комментариев специалистов по налоговой тематике (в том числе по СМИ);
- составление прогнозов налоговых обязательств организации и последствий планируемых схем сделок;
- составление графика соответствия исполнения налоговых обязательств и изменения финансовых ресурсов организации;
- прогноз и исследование возможных причин резких отклонений от среднестатистических показателей деятельности организации и налоговых последствий инноваций или проводимой сделки.

Инструменты:

- экспертные правовые системы, базы данных по налоговой тематике (в том числе по СМИ);
- формирование запросов в налоговые управления и иные государственные органы;
- специальная литература;
- арбитражная и общегражданская судебная практика;
- разъяснения специализированных консалтинговых компаний.

Стратегическое налоговое планирование (вариационно-сравнительный анализ)

Мероприятия:

- обзор и прогноз обычаев делового оборота и судебной практики, нормативно-правовой базы и ее изменения на планируемый период;
- составление прогнозов налоговых обязательств организации, в том числе при наступлении форс-мажорных обстоятельств;

- варианты (не менее двух) схем финансовых, документарных и товарно-материальных потоков;
- составление сетевого графика соответствия исполнения налоговых, финансовых и коммерческих обязательств организации;
- варианты возможных причин резких отклонений от расчетных показателей деятельности организации;
- прогноз эффективности применяемых мер, оценка риска различных программ действий.

Инструменты:

- экспертные правовые системы, базы данных по налоговой тематике (в том числе по СМИ);
- формирование запросов в налоговые управления и иные государственные органы;
- специальная литература;
- арбитражная и общегражданская судебная практика;
- разъяснения и разработки специализированных консалтинговых компаний.

Почему оптимизация, а не просто минимизация?

Налоговое планирование является одной из главных составляющих частей процесса финансового планирования, основной задачей, которой является предварительный расчет вариантов сумм прямых и косвенных налогов, налогов с оборота по результатам общей деятельности по отношению к конкретной сделке или проекту (группе сделок) в зависимости от различных правовых форм ее реализации.

Налоговая оптимизация - процесс, связанных с достижением определенных пропорций всех финансовых аспектов сделки или проекта.

Существует распространенное мнение, что оптимизация проводится только с целью максимального законного снижения налогов. В этом случае ее часто называют налоговой минимизацией.

Многие задают вопрос: если можно законным способом оптимизировать налоговые платежи, то почему бы не создать такую схему работы организации, при которой они будут минимальны?

Существует некая усредненная статическая модель деятельности организации, которая может быть рассчитана государственными органами на основании средних данных по региону для предприятий различных типов и сфер деятельности. Разработанные поведенческие модели с соответствующими экономическими параметрами, которые рассчитываются на основании обработки статистических данных, описывают работу предприятий и организаций.

В практике работы консультантов часто встречаются случаи, когда необходимо проведение работ по составлению сбалансированных налоговых отчислений, в первую очередь связанное с нормативами сумм платежей в бюджет по разным налогам, которые могут быть взаимно зачтены.

При резком изменении или значительном и постоянно несоответствии указанным параметрам Вы рискуете подвергнуться внеплановой пристрастной налоговой проверке контролирующих органов, которая может существенно затормозить текущую деятельность организации или сделать ее практически невозможной.

Как правило, эта неприятная процедура при отсутствии квалифицированного юриста или аудитора может закончиться значительными потерями даже при корректном ведении бухгалтерского учета.

Кроме того, следует отдавать себе отчет, что при безоглядном применении налоговой минимизации нарушается баланс операций по другим сделкам, что вызывает пристальное и заслуженное внимание фискальных служб.

Налоговое планирование достаточно сложно поддается ясному и формализованному описанию из-за того, что налоговая схема работы каждой организации и финансовая схема каждой сделки во многом уникальна и практические советы даются так же, как и врачебное заключение, - только в конкретном случае после предварительной экспертизы.

Участники процесса планирования

Процесс налогового планирования — это, во-первых, совместная работа бухгалтера, юриста и руководителя (менеджера). Во-вторых, - постоянный поиск оригинальных решений и схем работы Вашей организации. В-третьих, - постоянное изучение специальной литературы, изучение и анализ опыта других организаций Вашего профиля и смежных сфер бизнеса.

Какова же роль каждого из участников процесса налогового планирования?

Менеджер.

Дает информацию по фактическим условиям сделки и по ее результатам, которые планируются получить после ее завершения.

Бухгалтер.

Проводит расчеты вариантов финансовой структуры сделки и отражение ее в бухгалтерском учете, используя нормы действующего налогового законодательства, нормы и правила бухгалтерского и финансового учета. Формулирует возможные с точки зрения процедуры, требующие юридического обоснования и согласования с контрагентом. Производит расчет сумм, причитающихся к платежам в бюджет с учетом прямых и косвенных налогов.

Юрист.

Анализирует процедуру сделки с точки зрения правовой защищенности, а также готовит необходимые документы. Помогает бухгалтеру заранее обосновать трактовку и совершения (порядок учета) сделки и отражение в бухгалтерской отчетности ее результатов при ее исполнении.

Особенность роли юриста в налоговом планировании

Необходимость в налоговом планировании обусловлена наличием в налоговом праве весьма обширной сферы, где нормы права с достаточной точностью не определены, либо допускают их неоднозначное толкование? В этой сфере выбор наиболее «налогооптимальных» направлений требует тщательного прогнозирования возможной реакции налоговой администрации и большой вероятности вступления в активные действия с целью получения ее предварительной реакции на те или иные варианты интерпретации действий налогоплательщика и их правовых и финансовых последствий.

Классификация методов (этапов) налогового планирования

По субъекту;

- корпоративное налоговое планирование;
- личное (частное) налоговое планирование;
- смешанное

По объектам:

- внешнее (учредителями);
- внутреннее (исполнительными органами организации)

По юрисдикции (территории действия):

- международное;
- национальное (общегосударственное);
- местное (муниципальное образования)

Этапы налогового планирования

Процесс налогового планирования можно разделить на несколько тесно взаимосвязанных этапов, которые, однако, не следует рассматривать как четкую и неизменную последовательность действий, неуклонное следование которым обязательно позволяет добиться минимизации налоговых обязательств налогоплательщика. Отдельные вопросы любого из этапов (например, выбора организационно-правовой формы предприятия или его структуры) могут решаться одновременно с размещением предприятия или его отдельных подразделений, с определением инвестиционной политики, с прогнозированием будущих изменений его структуры), т.е. с рассмотрением других проблем налогообложения предприятия.

На первом этапе, как правило, принимается решение о наиболее выгодном с налоговой точки зрения месте расположения как самого предприятия (производства, цеха, конторы и т.п.), так и его руководящих органов, филиалов или дочерних компаний, в том числе и с использованием стран — «налоговых убежищ», исходя из определенных для него целей деятельности и особенности возникающих при этом налоговых режимов. При окончательном выборе места для регистрации юридического лица следует учитывать не только налоговый режим, предоставляемый местным законодательством, но и другие положения налогового права, например, возможность безналогового перевода доходов из одной страны в другую (как в случае с использованием «голландского сэндвича»), возможность и условия предоставления налоговых кредитов и других специальных льгот, условия налоговых соглашений и другие вопросы.

Основная задача второго этапа налогового планирования состоит в том, чтобы выбрать оптимальную для конкретных целей деятельности организационно-правовую форму юридического лица и одновременно с этим решить вопрос ее соотношения с возникающим при этом налоговым режимом. Налоговые обязательства предприятия определяются не только тем, в какой налоговой юрисдикции оно расположено или ведет предпринимательскую деятельность, но и налоговым режимом распределения получаемой им прибыли.

При этом можно выделить одну общую тенденцию: предприятие, несущее неограниченную имущественную ответственность по обязательствам перед своими кредиторами, как правило, связано незначительными налоговыми обязательствами. В качестве примера можно привести полное товарищество, участники которого солидарно отвечают по долгам товарищества всем своим имуществом. Как правило, оно не признается плательщиком по налогу на прибыль предприятий, что позволяет ему избежать проблему двойного налогообложения получаемой им прибыли (которое обычно имеет место при распределении дивидендов). Напротив, предприятие, учрежденное в форме общества с ограниченной ответственностью или акционерного общества, несет ограниченную ответственность по обязательствам перед кредиторами, которую, применяя систему участия, можно свести к минимуму.

Прибыль, получаемая таким обществом, облагается налогом в установленном порядке. При распределении дивидендов в пользу физических лиц с последних взимается налог у источника по ставкам, установленным для налогообложения доходов, получаемых физическими лицами. При получении юридическими лицами дивидендов (или доходов от долевого участия в других предприятиях) они облагаются налогом по фиксированной законом ставке. Соответственно, при распределении дивидендов таким юридическим лицам своим акционерами образуется «тройное налогообложение». Если предпринимательской деятельностью занята группа взаимосвязанных юридических лиц, двойное налогообложение возникает на каждом этапе распределения дивидендов. В случае, когда налогоплательщик не в состоянии погасить свою задолженность перед бюджетом, налоговый орган вправе возбудить против него производство о признании его несостоятельным (банкротом).

Следует отметить, что в большинстве стран имеется несколько специальных законодательных способов решения проблемы двойного налогообложения.

Сущность третьего этапа налогового планирования состоит в максимально полном и правильном использовании налоговых льгот при текущей предпринимательской деятельности — в процессе так называемого текущего налогового планирования. К числу наиболее важных вопросов, решаемых на данном этапе, следует отнести планирование сделок, о предпринимательской деятельности предприятия; минимизацию налоговых обязательств, возникающих при осуществлении социальной политики предприятия; правильное использование льгот по основным видам налогов — налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость; оперативное реагирование на изменение налогового законодательства и перестройку структуры предприятия, включая его реорганизацию и др.

Следует отметить, что при планировании сделок для достижения результата в виде минимизации налоговых обязательств следует тщательно соблюдать требования налогового законодательства, поскольку налоговые органы вправе оспаривать их действительность в

судебном порядке, в том числе вследствие мнимости, притворности, несоответствия законодательству и противоречия основам правопорядка и нравственности. Возникающие при этом проблемы будут рассмотрены подробно при обзоре судебных доктрин, применяемых налоговыми органами для предупреждения уклонения от уплаты налогов.

Вопросы четвертого этапа налогового планирования — размещение наиболее рациональным образом с налоговой точки зрения активов и прибыли предприятия — на первый взгляд напрямую не связаны с минимизацией налогов. Однако во многих случаях, правильное размещение прибыли и капиталов предприятия, и выбор инвестиционной политики могут обеспечить дополнительные налоговые льготы или даже возврат части уплаченных налогов.

Отдельные вопросы, решаемые на различных этапах налогового планирования, имеют важное значение для всей деятельности предприятия, что позволяет отнести их к сфере стратегического налогового планирования. К их числу относятся, прежде всего, вопросы размещения и выбора формы юридического лица, реорганизации юридических лиц, в том числе направленной на создание групп предприятий, расширения предприятия, определения его инвестиционной политики. Не менее важно для предприятия текущее налоговое планирование в повседневной предпринимательской деятельности, поскольку от его эффективности зависит минимизация налоговых обязательств предприятия на стабильный период.

Налоговое планирование — процесс творческий, который зависит от состояния налогового законодательства в стране, ее налогового климата (основных направлений бюджетной, инвестиционной и налоговой политики и состояния правопорядка), законодательных, административных и судебных мер, находящихся в распоряжении налоговых органов и направленных на предотвращение уклонения от уплаты налогов, состояния правовой культуры налогоплательщиков, а также от профессионализма налоговых консультантов.

Этапы налогового планирования также подразделяются на внешнее и внутреннее планирование.

Внешнее планирование:

1. Выбор места регистрации (территории и юрисдикции).

При определении налоговой юрисдикции и режима налогообложения не следует ориентироваться только на размер налоговых ставок. В ряде случаев при небольших 10-15% налоговых ставках законодательство устанавливает расширенную налоговую базу, что приводит к высокому налоговому бремени.

При этом следует учитывать, что как уже было сказано ранее, наличие небольшой налоговой ставки, установленной жестко к единице результата деятельности, делает налоговое планирование (по крайней мере, текущее) практически не возможным.

Снижение налогового бремени при формальных высоких налоговых ставках доступно для большинства организаций, хотя и носит избирательный характер. В частности, существуют особые льготы для предприятий, осуществляющих социально значимые виды деятельности, в рамках которых применяются значительные льготы, вплоть до полной отмены рядов налогов и иногда допускается получение субсидий от других налогоплательщиков, в рамках их платежей в бюджеты соответствующих уровней.

Следует обратить особое внимание, что налоговое планирование не применяется в случаях акцизов и в случае наличия налогов, исчисляемых в твердых ставках с объекта обложения.

2. Выбор организационно-правовой формы.

Влияет на порядок использования прибыли и возможность получения льгот.

3. Определение состава учредителей и долей акционерного капитала.

4. Выбор основных направлений деятельности (ОКОНХ, ОКПО) и особенности подготовки учредительных документов.

Налоговый режим организации осуществляется согласно ее статистическим показателям. Первоначальные направления деятельности определяются кодами ОКПО и ОКОНХ по направлениям деятельности, прямо указанными в учредительных документах.

В учредительных документах указываются различные внутренние фонды и порядок их формирования и использования, а также предельные полномочия исполнительных органов.

5. *Определение стратегии развития предприятия (количество работников, внутренней структуры организации, филиалов).*

Используется для максимального использования налоговых льгот (например, малых предприятий, предприятий с участием инвалидов и пр.) и преференций.

Создание филиалов в юрисдикции с повышенным налоговым бременем снижает общие доходы организации, а с минимальным — создает дополнительные возможности для налогового планирования.

6. *Выбор порядка формирования уставного капитала.*

Внесение имущества в уставной капитал создает первоначальные налоговые обязательства в виде налога на имущество

Внутреннее планирование:

1. *Выбор учетной политики организации (один раз в финансовый год).*

Бухгалтерский учет в Азербайджанской Республике регулируется в соответствии Закона «О бухгалтерском учете».

2. *Контрактные схемы.*

Позволяют выбрать оптимальный налоговый режим осуществления конкретной сделки с учетом графика поступления и расхода финансовых и товарных потоков.

3. *Льготы.*

Льготы по налогам занимают важное место в налоговом планировании. Теоретически это один из способов для государства стимулировать направления деятельности и сферы экономики, которые необходимы государству в меру их социальной значимости или из-за невозможности государственного финансирования.

4. *Использование оборотных средств.*

Наиболее простыми методами налоговой оптимизации является снижение налогооблагаемой прибыли за счет применения ускоренной амортизации, учет налоговых льгот прямого использования,

5. *Порядок использования и распределения прибыли организации.*

Определяется учредительными документами организации. В основном определяется наличием льгот и преференций, предоставляемых налоговой юрисдикции по месту расположения головного офиса организации.

Пределы налогового планирования

В практике в ряде стран сложились специальные методы, позволяющие предотвратить уклонение от уплаты налогов, а также существенно ограничить сферу применения налогового планирования. Эти методы можно классифицировать на законодательные ограничения, меры административного воздействия, применяемое при нарушении плательщиком налогового законодательства, а также специальные судебные доктрины. Необходимость изучения и подробной правовой регламентации применяемых методов обусловлена тем, что в налоговом праве существует понятие презумпции облагаемости доходов плательщика, требующей предоставления ему дополнительных гарантий и прав на защиту от произвола налоговых органов, что усугубляется правом последних взыскивать санкции за нарушения законодательства о налогах в бесспорном порядке (с юридических лиц).

Что касается *законодательных ограничений*, то к ним можно отнести прежде всего положительные меры, направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов, в том числе обязанность субъекта зарегистрироваться в налоговом органе в качестве налогоплательщика, предоставлять сведения и документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, удерживать налоги у источника отдельных категорий доходов (например, при выплате дивидендов, заработной платы и платежей во внебюджетные фонды), а также установление мер ответственности за нарушения налогового законодательства. В числе таких мер следует отметить наиболее распространенные составы правонарушений: сокрытие и занижение дохода

(прибыли), полученной налогоплательщиком, занижение и просрочка уплаты налогов, уклонение от предоставления документов, предназначенных для исчисления и уплаты налогов.

Кроме того, в ряде стран существуют специальные «штрафные налоги» («penalty taxes»), применяемые к налогоплательщику в специально установленных случаях (как правило, при условии применения к действиям налогоплательщика специальных тестов). Один из таких налогов — налог за неразумное аккумулирование прибыли корпорацией («the penalty tax on improper accumulations of earnings») — применяется в случае, когда корпорация уклоняется от распределения дивидендов, употребляя прибыль на цели, признаваемые «неразумными» («unreasonable needs»). Например, для последующего предоставления займов акционерам корпорации или предоставления им возможности использовать средства корпорации для их собственной выгоды, предоставление займов лицам, признаваемым связанными с корпорацией (например, отношениями участия в капитале и т.п.), инвестиции в ценные бумаги (если эта активность не является привычной для корпорации) и т.д.

Другой налог такого рода — налог на личные холдинговые компании («the personal holding company penalty tax») — применяется с целью ограничить использование корпораций в качестве «чековых книжек» («pay-pocket corporations», т.е. корпораций, учреждаемых с целью совершения операций с ценными бумагами для ее учредителей) или в качестве «инкорпорированных талантов» (корпораций, учреждаемых для распоряжения способностями ее владельца, — спортсмена, актера, музыканта). Популярность использования в подобных целях корпораций обуславливалась значительным разрывом в уровне ставок налогообложения доходов физических лиц и корпораций.

Меры административного воздействия, применяемые налоговыми органами, создают возможность оперативного вмешательства этих органов в деятельность налогоплательщиков, направленную на уклонение от уплаты налогов. Меры административного воздействия, содержащиеся в арсенале налоговых органов, можно разделить на несколько видов.

Налоговые органы вправе требовать от налогоплательщиков соблюдения ими налогового законодательства, а именно: своевременной и правильной уплаты налогов, предоставления документов, подтверждающих право на льготы, затребовать объяснения представителей плательщика и проводить проверки (в том числе встречные) соблюдения субъектами налогового законодательства и принимать решения о применении санкций за его нарушения. Сюда же следует отнести право налоговых органов обращаться к уголовному преследованию нарушителей налогового законодательства. Кроме того, существует ряд полномочий налоговых органов, которые по своему содержанию являются мерами административного воздействия. В качестве примера можно привести право налоговых органов приостанавливать операции по счетам плательщика, а также право обращения взыскания по задолженности по уплате налогов на имущество плательщика, в том числе и на суммы, причитающиеся ему от его дебиторов.

В мировой практике налоговые органы имеют большие возможности при использовании судебного механизма борьбы с уклонением от уплаты налогов. Рассмотрим основные судебные доктрины, применяемые судами США для признания некоторых сделок не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов или незаконного обхода налогов.

Доктрина «существо над формой» («equity above the form»). Юридическая концепция, лежащая в основе этой доктрины, состоит в том, что юридические последствия, вытекающие из сделки, определяются в большей степени ее существом, нежели формой. Иными словами, если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами по сделке, возникают юридические последствия, соответствующие существу сделки или реально возникшим отношениям, создания которых стороны могли и не предполагать. Данная доктрина имеет и «обратный ход». Так, заинтересованное лицо может воспользоваться данной доктриной, чтобы доказать, что существо действий должно превалировать над незначительными упущениями в форме сделки, допущенными при ее заключении.

В качестве примера можно привести такой случай. Стороны намеревались заключить договор купли-продажи имущества с условием распределения в процентном отношении прибыли, получаемой покупателем при последующей перепродаже этого же имущества.

Данная сделка была оформлена как договор комиссии, хотя и с сохранением ряда характерных условий договора купли-продажи с условием. При ее реализации возникли соответствующие договору комиссии правовые последствия, включая обязанность для покупателя уплаты налога на прибыль предприятий по повышенной ставке, как в случае получения дохода от посреднической операции. Налоговая инспекция не приняла во внимание действительные намерения сторон и проигнорировала сущность фактически возникших отношений при исполнении сделки, не соответствующих отношениям комитента и комиссионера. Для разрешения возникшей проблемы сторонам было рекомендовано обратиться в суд с иском о признании данного договора комиссии договором купли-продажи с условием, а после признания его таковым — к налоговой инспекции о взыскании излишне уплаченных сумм налога.

Суть *доктрины «деловая цель»* («business purpose») состоит в том, что сделка, создающая определенные налоговые преимущества для ее сторон, может быть признана недействительной, если она не достигает деловой цели. При этом, налоговая экономия сама по себе не признается в качестве деловой цели сделки в целях предупреждения уклонения от уплаты налогов. Например, согласно статьи 11 Директивы ЕЭС «О слияниях» налоговые преимущества, предусмотренные данным актом для компаний, осуществляющих слияния, поглощения или другие преобразования, не будет предоставляться, если будет установлено, что принципиальной целью или даже одной из основных целей, преследуемых сторонами при реорганизации, было уклонение от уплаты налогов или избежание (обход) налогов. При этом, тот факт, что действия, предпринимаемые сторонами в рамках данной доктрины, не обусловлены разумными коммерческими соображениями («valid commercial reasons»), такими как, например, рационализация коммерческой деятельности, приближение производства к рынку сырья или рабочей силы и т.п., приводит к установлению презумпции того, что данная сделка имела своей принципиальной целью уклонение от уплаты налогов или избежание налогов и переложению бремени доказыванию обратного на участников сделки (налогоплательщиков).

Возможность применения основных принципов данной доктрины обусловлена тем, что в ряде случаев заключаются сделки с целью уклонения от уплаты налогов без намерения создать соответствующие правовые последствия. В качестве примера можно привести случаи заключения трудовых (или близких к ним гражданско-правовых) договоров с инвалидами и некоторыми другими категориями граждан, чье трудоустройство предоставляет предприятию существенные налоговые льготы. В большинстве таких случаев следует говорить о наличии мнимых сделок, заключенных исключительно в целях обхода налога.

Доктрина «сделки по шагам» («step transactions») сводится к тому, что суд при рассмотрении конкретной сделки «устраняет» промежуточные операции, осуществленные сторонами, и рассматривает реально совершенные действия. Налогоплательщики нередко раздробляют сделку, связанную с существенными налоговыми обязательствами, на ряд промежуточных, позволяющих достигнуть требуемого результата с гораздо меньшими налоговыми последствиями. Доктрина «сделки по шагам» имеет много общего с доктринами «существо над формой» и «деловая цель», а применяется, как правило, в тех случаях, когда налоговые власти доказывают, что разделение единой сделки на ряд промежуточных «шагов», совершаемых с незначительными временными промежутками, имело своей целью лишь уклонение от уплаты налогов. Результатом применения доктрины может быть отказ от предоставления налоговых льгот, на которые стороны могли рассчитывать при дроблении сделки на «шаги», установление обязанности уплачивать налоги, соответствующие основной сделке и, в ряде случаев, применение мер ответственности за уклонение от уплаты налогов.

Для завершения анализа возможностей, используемых налоговыми органами для борьбы с уклонением от уплаты налогов, при планировании сделок следует назвать основания, по которым сделки могут быть признаны азербайджанским законодательством недействительными.

Так, налоговые органы могут потребовать признания недействительными мнимые сделки. В качестве примера можно назвать заключение договора аренды имущества между дочерней и холдинговой компаниями в целях обхода двойного налогообложения дивидендов, распределяемых дочерней компанией. В таком случае при выплате дивидендов под видом арендной платы может быть применен принцип «фактических дивидендов» («constructive dividends» или «hidden profit distributions»), согласно которому выплаты различного рода, производимые компанией ее акционерам, хотя и не выраженные в форме дивидендов, могут быть признаны распределением дивидендов. К компании, фактически распределяющей дивиденды под видом арендной платы (например, при выплате арендной платы в размере, превышающем разумный размер платы за аналогичное имущество, арендуемое лицом, не взаимосвязанным с арендодателем), могут быть применены санкции за уклонение от уплаты налогов. Бремя доказывания в рассматриваемом случае лежит на плательщике. Он вправе доказывать, что распределение дивидендов не имело места, что выплачиваемые суммы не превышали средней рыночной платы за использование арендуемого имущества.

Притворной называется сделка, заключаемая сторонами с целью прикрыть другую сделку, которую стороны в действительности желали заключить. Притворная сделка, как и мнимая, во всех случаях признается абсолютно недействительной. При этом, если сделка совершена с целью прикрыть другую, применяются правила, относящиеся к той сделке, которую стороны действительно имели в виду.

Для признания какой-либо сделки притворной требуется доказать действительную цель, которую преследовали стороны при заключении сделок или, другими словами, наличие тех отношений между сторонами, которые они пытались скрыть или замаскировать в определенных целях (часто определяющей целью для заключения таких сделок является уклонение от уплаты налогов). В случае с мнимыми сделками нужно доказать, что заключив сделку, стороны не имели намерения действительно создать реальные юридические последствия, а лишь рассчитывали воспользоваться определенными (главным образом налоговыми) преимуществами, которые данная сделка предоставляет.

В заключение следует сказать, что планирование сделок, позволяющих минимизировать налоговые последствия для ее участников, следует осуществлять с учетом того, как впоследствии налоговые органы будут расценивать данную сделку и каковы возможные правовые последствия (включая налоговые) признания их недействительными.

В ряде стран, в частности, в Швеции, законодательство устанавливает правила о «предварительном постановлении». Специальный отдел центрального налогового управления Швеции может направить налогоплательщику по его просьбе предварительное постановление о налоговых последствиях сделок, которые он предполагает заключить в будущем. Подобные «налоговые прогнозы» можно обжаловать в Верховном административном суде. При этом само предварительное постановление для налогоплательщика не обязательно (он вправе отказаться от заключения сделки, изменить ее условия и т.п.), тогда как для налоговых органов оно приобретает обязательный характер в случае, если налогоплательщик реализует намеченные планы. Данная процедура дает плательщику возможность предварительно «обсудить», как правомерность заключения интересующей его сделки, так и ее налоговые результаты и иные последствия.

Налоговое планирование в сфере международных экономических отношений

Налоговое планирование в международных экономических отношениях, или международное налоговое планирование, охватывает, как минимум, три сферы деятельности или три группы проблем.

Первой сферой является деятельность по выработке модели поведения в стране постоянного местопребывания лица.

Вторая сфера — налоговые проблемы той страны, в которой осуществляется экономическая деятельность.

Третью сферу составляют проблемы собственно международного налогового планирования. Каждая сфера международного налогового планирования является относительно самостоятельной.

Для эффективного охвата всего комплекса проблем и детальной проработки налоговых вопросов необходимо привлечение высококвалифицированных специалистов из каждой сферы. В современных условиях редко можно встретить ответственного консультанта, который считал бы себя экспертом более чем в двух сферах международного налогового планирования. Подавляющее большинство опытных консультантов отказывается от экспертизы той части экономических проектов, которая не входит в сферу их компетенции. Если для внутристранового налогового планирования минимальная численность группы экспертов может составлять три-пять человек (специалисты по бухгалтерскому учету и гражданскому праву и налоговые эксперты), то эффективная проработка международного экономического проекта в ряде случаев требует привлечения десятков специалистов.

Сложность международного налогового планирования заключается в том, что экспертиза международных экономических проектов требует параллельного, но при этом координированного поиска информации по десяткам и сотням источников права различных государств, анализа и прогнозирования направления налоговой политики, проводимой как на национальном, так и на региональном и местном уровнях, сопоставления десятков, а иногда и сотен различных вариантов конкретных экономических решений.

Очень часто определенные виды налоговых мероприятий, осуществляемых в стране экономической деятельности, становятся неэффективными и даже убыточными из-за действующих механизмов международного налогового права и налоговых норм страны постоянного местопребывания. В схемах по международному налоговому планированию иногда целесообразно отказываться от получения льгот в стране деятельности для того, чтобы получить право на зачет убытков в стране постоянного местопребывания.

В практике международного налогового планирования относительно редкими является ситуации, когда затрагиваются только три рассмотренных выше сферы (страна постоянного местопребывания, страна деятельности и соглашение об избежании двойного налогообложения, заключенное правительствами этих стран). Как правило, международная экономическая деятельность даже одного предприятия затрагивает и третьи страны. Через третьи страны может осуществляться транзит товаров, их переработка, хранение, тем же путем часто проводятся международные расчеты, в этих странах могут привлекаться кредитные ресурсы, осуществляться операции по страхованию, аренде и т.д. Профессиональная проработка экономических проектов с целью минимизации налоговых выплат в этих случаях неизбежно требует привлечения специалистов в области гражданского и налогового права, таможенного законодательства, бухгалтерского учета и отчетности из этих третьих стран.

Особо следует подчеркнуть, что международное налоговое планирование, так же как и внутристрановое налоговое планирование, всегда должно рассматриваться как важная, но только лишь вспомогательная область проработки экономических проектов и выработки управленческих решений. Нельзя создать эффективную модель поведения экономического субъекта в международных отношениях, если начинать разрабатывать эту модель, отталкиваясь от тех или иных выгод, потенциально предоставляемых нормами национального или международного налогового права. Удовлетворительные варианты моделей экономического поведения могут основываться только на главных (базовых) экономических факторах, таких как платежеспособный спрос, стоимость и квалификация рабочей силы, издержки по добыче и переработке сырья. Если основывать варианты экономического поведения на преимуществах тех или иных систем налогообложения, налоговых льготах, ошибках и просчетах законодателей, на неудачных формулировках, примененных в соглашениях об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, или неспособности налоговых органов эффективно проводить те или иные мероприятия по контролю за деятельностью налогоплательщиков, то выработанные

финансовые и управленческие решения потребуют практически ежедневной экспертизы на жизнеспособность и целесообразность.

При разработке экономических прогнозов, планов, вариантов управленческих решений рекомендации экспертов различных сфер международного налогового планирования постоянно вступают в спор с рекомендациями, предложениями, инициативами, выдвигаемыми технологами, маркетологами, бухгалтерами, экспертами по научной организации труда, юрисконсультами, специалистами по инвестициям, по безопасности и т.д. Проекты, дающие высокую налоговую эффективность, часто требуют пересмотра устоявшихся договорных отношений с поставщиками и покупателями, клиентами, заказчиками, подрядчиками. Оппонентами тех или иных экономических решений могут выступать арендодатели, кредиторы, страховщики, инвесторы. Внедрение целесообразного, в смысле минимизации налоговых выплат, даже относительно простого, финансового или управленческого решения, предполагает поиск компромиссов с десятками внутренних и внешних инстанций. Этим обусловлена необходимость участия экспертов по международному налоговому планированию не только на стадии общего экономического прогнозирования, планирования и принятия экономических решений, но также и на стадии практического осуществления мероприятий, и на стадии последующего контроля и анализа.

В современных крупных корпорациях, действующих в сфере международных экономических отношений, давно сложилась практика, когда ни одно деловое решение не принимается без экспертизы со стороны специалистов по международному налоговому праву. Любое, на первый взгляд даже малозначительное, изменение во внешних или внутренних договорах, системах учета и отчетности, в должностных инструкциях и даже рекламных объявлениях, сделанное в подразделениях транснациональной компании в одной стране, может вызвать изменение налоговых обязательств для головной конторы или филиалов, расположенных в других странах.

Узкоспециальные вопросы международного налогового планирования можно подразделить на следующие основные группы.

Первую группу составляют вопросы о выборе постоянного местонахождения руководящих органов юридического лица. Принято считать, что наилучшим местом для регистрации компании и ее руководящих органов является страна с нулевым или минимальным уровнем налогообложения. Сразу на ум приходят страны и территории, называемые офшорами (налоговыми гаванями, налоговыми убежищами). Но эти страны и территории, как правило, обладают двумя крупными недостатками. Дело в том, что развитые и цивилизованные страны, т.е. те страны, в которых реально будет осуществляться экономическая деятельность, не подписывают с этими странами договоров об устранении двойного налогообложения. Кроме того, во многих странах многие виды экономической деятельности можно осуществлять лишь при условии предварительного получения лицензии. Опыт свидетельствует, что сложнее получить лицензию в таких отраслях, как банковское дело, страхование, оборонная и медицинская промышленность и многих других, если официальный руководящий орган юридического лица расположен в другой стране. При этом всегда следует учитывать особую напряженность налоговых органов и других контролирующих инстанций в тех ситуациях, когда контрагентом (или даже акционером) национальной фирмы выступает офшорная компания.

При выборе постоянного местонахождения для руководящих органов юридического лица важно учитывать не только средний уровень налогообложения в стране, но и те специальные статьи и нормы налогового законодательства, которые регулируют перевод доходов из одной страны в другую и условия действующих международных налоговых соглашений. Особенности национального налогового законодательства обусловили специализацию отдельных стран по предоставлению благоприятных условий деятельности в определенных сферах. Широко известна специализация Либерии, Греции и Панамы в регистрации судоходных компаний. Международными банковскими центрами, а точнее, местом регистрации руководящих банковских органов стали Багамские о-ва и Люксембург. Королевство Нидерландов является одной из наиболее благоприятных территорий для организации холдинговых компаний, для торговли патентами и лицензиями, драгоценными камнями. Именно в этой стране зарегистри-

ровано большое количество международных организаций, а в Роттердаме находится штаб-квартира Международной налоговой ассоциации (ИФА), насчитывающей около десяти тысяч членов из 90 стран мира и координирующей деятельность около пятидесяти национальных отделений.

Вторую группу составляют проблемы выбора юридической формы (статуса) и структуры компании. На выбор юридической формы и структуры большое влияние оказывают особенности гражданского законодательства страны постоянного местопребывания, характер и цели деятельности юридического лица. При выборе юридической формы основное внимание уделяется особенностям налоговой юрисдикции страны постоянного местопребывания. Максимально неблагоприятным обычно считается режим налогообложения на основе «неограниченной налоговой ответственности лица». В отдельных странах для физических лиц и их объединений (например, партнерства) может применяться режим неограниченной налоговой ответственности, а в отношении доходов юридических лиц (объединений капиталов — корпораций, компаний) применяется территориальный принцип налогообложения, т.е. доходы, полученные из-за рубежа, не подлежат налогообложению в стране постоянного местонахождения.

У предпринимателей, не имеющих большого опыта в сфере международных налоговых отношений, часто пользуются популярностью формы организации компаний с номинальными держателями акций. Создавая подобные схемы, неопытные бизнесмены думают, прежде всего, о том, каким образом избежать контроля налоговых органов в своей стране и часто недооценивают серьезность таких потенциальных проблем, как легализация доходов или передача имущества наследникам и правопреемникам.

Выбор юридического статуса и структуры, так же, как и выбор места расположения руководящих органов компании, всегда следует осуществлять не только исходя из текущих налоговых, юридических и экономических проблем, но и с учетом долгосрочных перспектив.

Третью группу проблем международного налогового планирования составляют вопросы правильного использования преимуществ национальных налоговых законодательств и норм международного права. По сути дела, это текущая деятельность, включающая отслеживание всех изменений в налоговом законодательстве тех стран, где осуществляется или может осуществляться экономическая деятельность лица, сбор информации об изменениях в нормах или трактовках отдельных норм международных налоговых соглашений, анализ финансовых и управленческих мероприятий с целью минимизации текущих налоговых платежей. Важнейшей задачей в этой области следует считать предотвращение возможных санкций за нарушение налогового законодательства.

В особую *четвертую группу* иногда выделяются проблемы оптимального размещения доходов. Как правило, подобные проблемы возникают в финансово-промышленных группах, осуществляющих деятельность в сфере международных экономических отношений, транснациональных компаниях и банковских объединениях. Целью международного налогового планирования в этой области выступает такое построение схемы взаимоотношений отдельных подразделений и зависимых юридических лиц, чтобы минимальная доходность образовывалась там, где выше уровень налогообложения доходов, а максимальная доля доходов сосредоточивалась в тех подразделениях, где существует минимальный уровень налогового бремени.

К *пятой группе* следует отнести проблемы и задачи по последующему анализу налоговой и экономической эффективности применяемых схем и моделей, а также по разработке программ совершенствования форм и методов международного налогового планирования. Задачи этой группы следует отделять от забот текущего налогового планирования. Выработка перспективных норм и методов деятельности предприятия всегда ведется на основе проектов изменений текущего национального законодательства. Новые нормы могут быть приняты, а могут быть отвергнуты на заключительных стадиях прохождения законопроектов. Если деятельность по текущей оптимизации и рационализации будут осуществлять те же самые люди, которые изучают проекты изменений в налоговом законодательстве, то неизбежно будут возникать управленческие решения, основанные на нормах, и получивших силу закона. С другой стороны,

невозможно осуществлять эффективное международное налоговое планирование, не анализируя возможных последствий тех или иных изменений в налоговом законодательстве или в нормах международных налоговых соглашений. Для эффективной работы в сфере международного налогового планирования необходимо создание (выделение) самостоятельных подразделений, как по текущей деятельности, так и по перспективным проектам и прогнозированию.

Оценка потенциальных изменений налогового законодательства должна осуществляться не только в международном налоговом планировании, но и во внутристрановом налоговом планировании на уровне физических, юридических лиц и их различных объединений. Но для международного налогового планирования оценка прогнозируемых изменений имеет особое значение. Нередкими являются ситуации, когда при незначительном уменьшении налогового бремени для одного подразделения транснациональной корпорации, значительно возрастают налоговые обязательства для других подразделений этой корпорации или зависимых контрагентов. Несвоевременное реагирование на подобные изменения может приводить к значительным потерям для такой корпорации или финансово-промышленной группы.

ГЛАВА XVI. ТЕОРИЯ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

Содержание налогового менеджмента

Налоговый менеджмент – это часть общей системы управления рыночной экономикой, то есть часть общего менеджмента в целом. В основе налогового менеджмента лежат общие принципы и фундаментальные положения управления экономикой, системного подхода и анализа. Управление в теории менеджмента, с одной стороны, связывается с реализацией основных функций управления (планированием, регулированием, анализом и контролем), а с другой, трактуется как особый вид деятельности, направленный на осуществление руководства людьми (администрирование).

Налоговый менеджмент составляет часть финансового менеджмента. Объектом финансовой науки и практики выступает финансовое хозяйство государства и предприятий. Налоги являются важнейшим элементом государственных финансов. Около 90 % всех бюджетных (государственных и муниципальных) потоков составляют налоговые потоки. Более того, финансовая теория и практика на протяжении длительного времени, до начала XX века, развивалась в основном как наука о налогах. Поэтому с полным основанием можно считать науку о финансах в качестве теоретического фундамента налогового менеджмента.

Налоговый менеджмент выступает составной частью финансового менеджмента предприятий системы управления их финансовыми (денежными) потоками путем принятия стратегических и тактических решений.

Вместе с тем, традиционно и финансовый, и налоговый менеджмент ограничивают лишь сферой хозяйствующих субъектов – предприятий, в то время как субъектами налоговых отношений и управления ими выступают и предприятия-налогоплательщики, и государство в лице соответствующих органов, которые организуют, планируют, регулируют и контролируют налоговый процесс и каждый на своем уровне. Поэтому следует говорить и о налоговом менеджменте применительно к процессу государственного управления финансовым хозяйством и налогами рыночными методами. Следовательно, в понятие «налоговый менеджмент» следует вкладывать налоговую часть финансового менеджмента, как на уровне предприятий, так и на уровне государственного финансового хозяйства. Т. е. в соответствии с делением общей системы финансов на государственные финансы и финансы предприятий (организаций или корпораций) необходимо выделять два звена (уровня) налогового менеджмента:

- макроуровень – государственный налоговый менеджмент;
- микроуровень – налоговый менеджмент предприятий (организаций) или корпоративный налоговый менеджмент.

Налоговый менеджмент обычно представляется как особый научно-практический процесс, направленный на обеспечение заданного законом режима функционирования налогового механизма, емкий и многогранный по своему содержанию, целевым установкам и условиям организации. Многогранность налогового менеджмента определяется рядом причин: сложностью его объекта управления, ориентацией на реализацию многих функций управления, многоуровневостью и многоаспектностью системы управления налоговым процессом, как на конкретном предприятии, так и в стране в целом. Налоговый менеджмент, с одной стороны, является результатом применения научных знаний, а с другой, сферой практической деятельности. В первом случае речь идет о разработке концептуальных основ налогового менеджмента: его предмета и объекта, совокупности принципов, подходов и инструментария; во втором случае о конкретных формах, методах и приемах принятия решений по управлению налогами, налогообложением и налоговыми потоками на разных уровнях.

Налоговый менеджмент – это система государственного и корпоративного управления налоговыми потоками путем использования научно обоснованных рыночных форм и методов и принятия решений в области управления налоговыми доходами и налоговыми расходами на макро– и микроуровне.

Учитывая, что налоговый менеджмент синтезирует в себе методологию и технику управления налоговыми отношениями (налогами, налоговыми потоками), он представляет собой систему, строящуюся на основе специальных принципов, форм, методов, способов и приемов, с помощью которых осуществляется это управление.

Налоговый менеджмент предполагает принятие эффективных решений в области управления входящими и исходящими налоговыми потоками. Принятие таких решений осуществляется в рамках налогового процесса, организуемого государством на уровне экономики в целом. Налоговый менеджмент как система управления имеет свой объект управления и субъект управления.

Субъектами налогового менеджмента выступают государство в лице законодательных и исполнительных органов власти, а также сами налогоплательщики – юридические лица (предприятия, организации).

Объектом налогового менеджмента являются налоговые потоки, совершающие свое движение в результате выполнения налогами своих функций (совокупного эквивалента ценности услуг государства, фискальной, регулирующей и контрольной), а также налогового процесса на макро– и микроуровне. Причем, и для функционирования корпоративного, и для государственного налогового менеджмента объектом управления выступают как входящие, так и выходящие налоговые потоки несмотря на то, что одни и те же потоки одновременно являются для государства доходом, а для предприятий-налогоплательщиков, расходом. Только комплексное управление входящими и исходящими налоговыми потоками в целом и каждом уровне в отдельности можно достигнуть желаемой цели и обеспечить эффективность налогового менеджмента.

Частные цели государственного и корпоративного налогового менеджмента различные: государство заинтересовано в росте налоговых поступлений, а предприятия, в уменьшении налоговых платежей. Однако общей целью налогового менеджмента, безотносительно к его уровню, является укрепление финансов, повышение экономической эффективности и обеспечение экономического роста.

Цель и эффективность налогового менеджмента, движение налоговых потоков обеспечиваются через организацию и функционирование *налогового процесса на макро– и микроуровне*. На уровне макроэкономики налоговый менеджмент структурно включает в себя налоговое право, налогообложение, налоговую политику, налоговую систему и налоговый механизм (см. Рис. 16.1). На микроуровне налоговый менеджмент включает в себя только отдельные всем названным выше составляющим его элементам. В отличие от налогового менеджмента на уровне макроэкономики, принятие управленческих решений на уровне предприятия осуществляется лишь по тем элементам налогового процесса, которые менеджмент предприятия самостоятельно организует и использует в управлении⁴⁶.

Налоговый менеджмент – сложный, трудоемкий и многостадийный процесс, требующий системного подхода, причем при осуществлении налогового менеджмента полностью избежать рисков невозможно. У государства возникают риски недополучения запланированных налоговых доходов, а у предприятий – риски потери доходов в виде штрафных налоговых санкций, в результате принятия неэффективных управленческих решений и действий. Эта проблема также будет рассмотрена в соответствующих разделах работы.

Налоговый менеджмент – это наука, поскольку принятие налогового решения требует знаний как концептуальных основ управления денежными отношениями в обществе в целом и на отдельном предприятии и разработки научно обоснованных методов их реализации, так и общих закономерностей развития всего воспроизводственного процесса.

Налоговый менеджмент – это искусство, поскольку большая часть налоговых решений должна быть ориентирована на будущие успехи (высокие результаты) в области оптимизации

⁴⁶ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.19

государственных доходов, прибыли и затрат предприятий, государственных доходов, чистого дохода общества и доходов налогоплательщиков, что предполагает иногда чисто интуитивную комбинацию форм, методов и элементов налогового управления, но основанную на высоком профессионализме и знаниях экономических тонкостей. Наконец, налоговый менеджмент – это практическая деятельность субъектов налоговых отношений по управлению налоговыми потоками рыночными формами и методами с целью укрепления финансов и роста доходов субъектов управления.



Рис. 16.1. Налоговый менеджмент в системе налоговых отношений и организационно-налоговых категорий управления налоговым процессом на макроуровне

Налоговый менеджмент как особый тип рыночного управления налоговыми отношениями может применяться только в рамках наличия рыночной среды. Для субъектов налогового менеджмента рыночная среда предполагает:

- формирование целей развития в зависимости от состояния экономики, потребления и рынка;
- ориентацию на спрос потребителей и потребности рынка;
- хозяйственно-финансовую самостоятельность и ответственность за принятие решений;
- эффективность деятельности, связанной с управлением налогами (обеспечение максимального результата при минимальных налоговых расходах).

Таким образом, налоговый менеджмент в условиях функционирования государства и предприятий в рыночной среде следует рассматривать двояко:

1. как процесс принятия управленческого решения;
2. как систему управления.

Налоговый менеджмент как процесс принятия решения.

Чаще всего, ситуации, возникающие у органов государственной власти и на предприятиях, связанные с движением налоговых потоков и управлением налоговым процессом, требуют принятия соответствующих налоговых решений. Управленческое решение предполагает

определение цели, задач и программы действий, или их корректировку. При принятии решений важно учитывать изменение и реакцию внешней среды (для государства – поведение налогоплательщиков и предложение ими объектов налогообложения; для предприятий-налогоплательщиков – изменение налогового законодательства и спроса на налоги). Субъекты налогового менеджмента должны приспосабливаться к внешней для них среде на основе обратной связи.

Менеджерские решения принимаются на основе обработки и анализа информации. Вместе с постановкой цели информационное обеспечение составляет важнейший этап технологии налогового менеджмента как процесса принятия управленческого решения. Технология налогового менеджмента представляет собой последовательную совокупность действий субъекта с целью получения ожидаемого результата⁴⁷.

Схематично этот процесс представлен на рис.16.2.



Рис.16.2. Технология налогового менеджмента как процесса принятия управленческого решения

Налоговый менеджмент как система управления.

Понимание налогового менеджмента как системы управления расширяет его понимание как процесса принятия управленческого решения на основе системного подхода к взаимодействию субъекта и объекта управления.

Субъектами налогового менеджмента выступают государство в лице законодательных и исполнительных органов власти, а также налогоплательщики – юридические лица (предприятия, организации), обеспечивающие управление налогами (налоговыми потоками, налоговыми доходами и расходами) на макро– и микроуровне, соответственно.

Объектом налогового менеджмента, как уже отмечалось, являются входящие и исходящие налоговые потоки, выступающие в форме налоговых доходов и расходов субъектов управления, а также совокупность условий функционирования налогового процесса на уровне экономики, региона и отдельных предприятий (организаций, корпораций). Объект налогового управления – сложная, динамичная и относительно открытая система. Относительность открытости налогового менеджмента как системы управления обусловлена монополизмом государства в установлении спроса на налоги (системы налогов, элементов налогообложения отдельных налогов, других правил и условий налогообложения и налогового процесса), скрытностью для внешней среды (конфиденциальностью) попыток и действий организаций – налогоплательщиков по минимизации налоговых платежей и оптимизации налоговых потоков и другими причинами. Динамичность названной системы обусловлена динамичностью налогового законодательства, налоговой системы, налоговой политики и всего налогового процесса,

⁴⁷ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.22

изменениями экономики, рыночной среды и т. д. Подвижность внутренней и внешней среды и характера взаимоотношений государства и налогоплательщиков, неоднозначность критериев оценки деятельности субъектов управления делают процесс управления сложным и одновременно творческим.

Взаимодействие субъекта и объекта налогового менеджмента осуществляется через постановку стратегических и тактических целей. Это центральное звено системы управления, от которого зависит выбор налоговых форм, методов и инструментов менеджмента. Эффективность налогового менеджмента и определяется, прежде всего, достижением управленческих целей. С учетом вышесказанного можно схематично построить взаимосвязи элементов налогового менеджмента как системы управления налоговыми потоками (налоговыми доходами и расходами), представленные на рис.16.3.

Цели определяются субъектом налогового менеджмента исходя из конкретных условий его функционирования и внешней среды, а также качественного состояния налогового процесса. Основной целью налогового менеджмента является получение налоговой прибыли (не надо путать ее с обычной прибылью), обеспечение финансовой устойчивости и доходности на основе применения эффективных налоговых форм, методов и инструментов управления и эффективного вложения (расходования) налоговых доходов и прибыли⁴⁸.

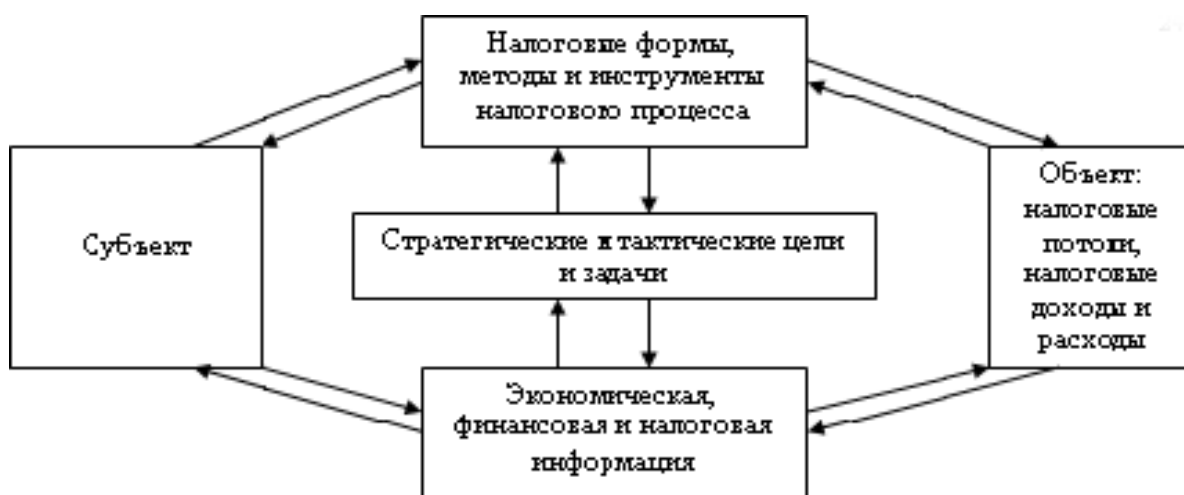


Рис. 16.3. Взаимосвязи элементов налогового менеджмента как системы управления

При этом важнейшее значение имеет стратегическая цель, в которую закладываются общее направление и способы формирования и использования налоговых доходов (прибыли). В рамках стратегии субъекта налогового менеджмента осуществляется подбор адекватных тактических цели и задач, налоговых методов, инструментов и приемов воздействия на экономику, финансы, налоговые потоки соответствующего уровня. Постановка новой цели означает разработку новой стратегии и тактики, а корректировка первой – корректировку вторых.

Цель должна быть выражена определенными показателями (сумма налоговых доходов и расходов, налоговой прибыли, абсолютные и относительные показатели эффективности, включая экономический роста, уровень налогового бремени и т. п.). Это относится и к стратегическим, и к тактическим целям и к задачам, в реализацию которых подбираются стратегические и тактические налоговые формы, методы, инструменты и приемы налогового менеджмента (диагностика налоговой деятельности, использование элементов налогообложения конкретных

⁴⁸ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.24

налогов, налоговое регулирование и контроль, налоговое планирование, оценка налоговых рисков и эффективности налоговых доходов и расходов и др.).

Важнейшим способом управления является налоговое бюджетирование, которое предполагает балансирование налоговых доходов и налоговых расходов. В этой связи, отличительной чертой налогового менеджмента является многовариантность, комбинация стандартных подходов с индивидуальными решениями, учитывающими конкретную ситуацию.

Рассматривая сущность налогового менеджмента, нельзя не сказать о его функциях. Поскольку налоговый менеджмент является системой управления, постольку следует выделять функции субъекта и функции объекта этой системы.

Функциями субъекта налогового менеджмента являются традиционные функции управления вообще с учетом налоговой специфики: организация налогового процесса, налоговое планирование (прогнозирование), налоговое регулирование и мотивация, налоговый контроль.

Функциями объекта налогового менеджмента выступают функции налогов: совокупного эквивалента ценности общественных благ, фискальная, регулирующая и контрольная. Функции объекта предполагают потенциальную возможность реализации объективной сущности налогов, а функции субъекта налогового менеджмента связаны с деятельностью по реализации функций объекта на практике.

Задачи налогового менеджмента являются следующие:

- обеспечение налоговыми доходными источниками деятельности субъекта управления;
- эффективное использование налоговых доходов и налоговой прибыли;
- оптимизация входящих и исходящих налоговых потоков;
- обеспечение роста налоговой прибыли (разницы между налоговыми доходами и налоговыми расходами) при допустимом уровне налоговых рисков;
- минимизация налоговых рисков при заданном объеме налоговой прибыли;
- достижение финансовой устойчивости и платежеспособности субъекта управления;
- внедрение в практику управления системы налогового планирования и бюджетирования;
- повышение эффективности мер налогового регулирования и налогового контроля;
- другие задачи.

Результатом решения этих задач является обеспечение налогового равновесия и сбалансированности налоговых потоков, т. е. надлежащее выполнение налоговым менеджментом всех своих функций.

Как любая организационная структура налоговый менеджмент строится на определенных *организационных принципах*, среди которых можно выделить следующие:

- взаимосвязь с общей системой управления экономикой и финансов;
- комплексный и стратегический характер принимаемых управленческих налоговых решений;
- динамизм налогового управления;
- многовариантность подходов и управленческих решений;
- учет фактора риска при принятии решений.

Названные принципы являются минимальными общими требованиями к построению рациональной системы налогового менеджмента на макро– и микроуровне.

Основы организации налогового менеджмента

Специфика субъекта и объекта, целей и задач управления на макро– и микроуровне обусловила выделение в общей системе налогового менеджмента двух звеньев – государственного и корпоративного.

В рамках государственного налогового менеджмента решаются задачи управления налоговыми потоками в масштабе страны и ее регионов. Целью такого управления является максимально возможное обеспечение органов власти доходными источниками. Менеджерский подход предполагает достижение этой цели не любыми средствами, а на основе эффективной

налоговой политики, обеспечивающей рост налоговых доходов на базе роста производства, продаж и доходов налогоплательщиков.

Корпоративный налоговый менеджмент охватывает уровень управления налоговыми потоками на предприятиях. Его основной задачей является минимизация налогов, уплачиваемых конкретным предприятием на основе принятия управленческих решений. Конечная цель корпоративного налогового менеджмента – за счет минимизации и оптимизации налогов увеличить доходы (денежные потоки) предприятия. Корпоративный налоговый менеджмент призван решать проблемы управления налоговыми взаимоотношениями предприятий с государством, возникающими в связи с исполнением обязанностей по уплате налоговых платежей.

Несмотря на кажущиеся противостояние, различие субъектов, целей и задач государственного и корпоративного налогового менеджмента, обоим звеньям (уровням) управления присущи общие черты, принципы и другие основы организации. И государственный, и корпоративный налоговый менеджмент преследуют общую экономическую цель – рост производства, продаж и доходов. При рассмотрении государства как макроэкономического юридического лица (хозяйствующего субъекта), производящего и распределяющего в обмен на налоги общественные блага и ведущего свое финансовое хозяйство через макроэкономический «расчетный счет» – бюджет, государственный налоговый менеджмент принимает форму макроэкономического корпоративного налогового менеджмента. Сказанное не является основанием для абсолютного отождествления государственного и корпоративного налогового менеджмента, но объединяет их в общее понятие «налоговый менеджмент» и позволяет применять единые организационные подходы к управлению налоговыми потоками как общего объекта налогового менеджмента.⁴⁹

Единство государственного и корпоративного налогового менеджмента в рамках общей системы управления налоговыми потоками обуславливает единообразие подходов к процессу принятия управленческих решений. Как составная часть финансового менеджмента налоговый менеджмент строится на принятии эффективных управленческих решений в области входящих и исходящих налоговых потоков субъекта управления. Налоговый менеджмент оперирует такими управленческими понятиями, как налоговый бюджет (он же налоговый баланс), налоговые доходы и налоговые расходы. Несмотря на особенности их содержания на макро– и микроуровне, и государственный, и корпоративный налоговый менеджмент предполагают принятие эффективных управленческих решений в области налоговых доходов и налоговых расходов в целом и по отдельным их статьям в рамках соответствующих налоговых бюджетов. Схематично это представлено на рис. 16.4.

Налоговый бюджет предприятия (управленческие решения)		Налоговый бюджет государства (управленческие решения)	
Налоговые доходы	Налоговые расходы	Налоговые доходы	Налоговые расходы
Максимум экономии на налогах	Минимум налоговых платежей, налоговых санкций	Максимум дополнительных налоговых поступлений	Минимум дополнительных расходов на налоговое администрирование, налоговых потерь
Налоговая прибыль (+) (вложения)	Налоговый убыток (-) (покрытие)	Налоговая прибыль (+) (вложения)	Налоговый убыток (-) (покрытие)
(управленческие решения) Баланс		(управленческие решения) Баланс	

Рис. 16.4. Схема управления входящими и исходящими налоговыми потоками (налоговыми доходами и расходами) на макро– и микроуровне путем бюджетирования

⁴⁹ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.28

Промежуточным положительным результатом налогового менеджмента является получение дополнительных налоговых доходов и налоговой прибыли. Однако для достижения конечной цели управления важен не единовременный факт получения налоговой прибыли, а ее долговременный, устойчивый рост на основе эффективного использования (вложения) налоговых доходов (прибыли), обеспечивающего в перспективе дополнительный рост налоговых доходов⁵⁰.

Субъекты управления могут получить сиюминутную выгоду в виде экономии на налогах (предприятиями) или дополнительных налоговых поступлений (органами государственной власти), но использовать ее в целях, не связанных с выполнением функциональных обязанностей, или неэффективно, нерационально. В таком случае не будет достигнута конечная, основная цель налогового менеджмента – обеспечение финансовой устойчивости субъектов управления и экономики, устойчивого экономического роста, роста объема и качества общественных благ. Таким образом, полученная субъектом управления налоговая прибыль должна быть не «проедена», а эффективно вложена, использована на цели развития или стимулирования. Поэтому в налоговом менеджменте не менее важны управленческие решения в области налоговых расходов, включая расходы, связанные с использованием (вложением) налоговой прибыли. Только на основе комплексной взаимообусловленности и организационного взаимодействия управленческих решений по налоговым доходам и налоговым расходам будет иметь место реальный общий эффект налогового менеджмента.

Налоговый менеджмент строится на оптимизации объема, состава и структуры входящих и исходящих налоговых потоков. Правда, способы их оптимизации различные у государства и предприятий. В краткосрочном плане оптимизация налоговых платежей хозяйствующими субъектами, как правило, сопровождается потерями для бюджета, и наоборот, оптимизация налоговых доходов государством влечет за собой рост налоговых расходов предприятий. Однако, в стратегическом плане от оптимизации налоговых потоков (входящих и исходящих) субъектами управления выигрывают все – общество, экономика в целом, государство и предприятия, учитывая общую конечную целевую направленность налогового менеджмента в целом. Налогоплательщики находятся в постоянном поиске путей оптимизации налогов, а налоговые органы пытаются противодействовать уклонению и обходу налогов предприятиями. На единстве и борьбе противоположных интересов строится налоговый менеджмент, что является нормальным рыночным состоянием экономики и финансов.

Обобщая все вышесказанное, можно свести в единое целое организационно-методологические основы налогового менеджмента, включающие в себя цель, задачи, методы, принципы и риски, что наглядно представлено на рис. 16.5.

Налоговый менеджмент в зависимости от длительности периода и характера решаемых задач подразделяется на *стратегический* и *тактический* налоговый менеджмент (что характерно в равной степени и для корпоративного, и для государственного налогового менеджмента).

Стратегический налоговый менеджмент определяет долговременный курс (направления деятельности) субъекта налогового менеджмента и в большей мере основывается на перспективном налоговом планировании, прогнозировании и регулировании как стратегических элементах системы управления в целом.

Тактический налоговый менеджмент предусматривает решение задач конкретного периода развития путем текущего налогового планирования и бюджетирования, контроля и мониторинга, внесения оперативных изменений в налоговый процесс.

⁵⁰ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.28

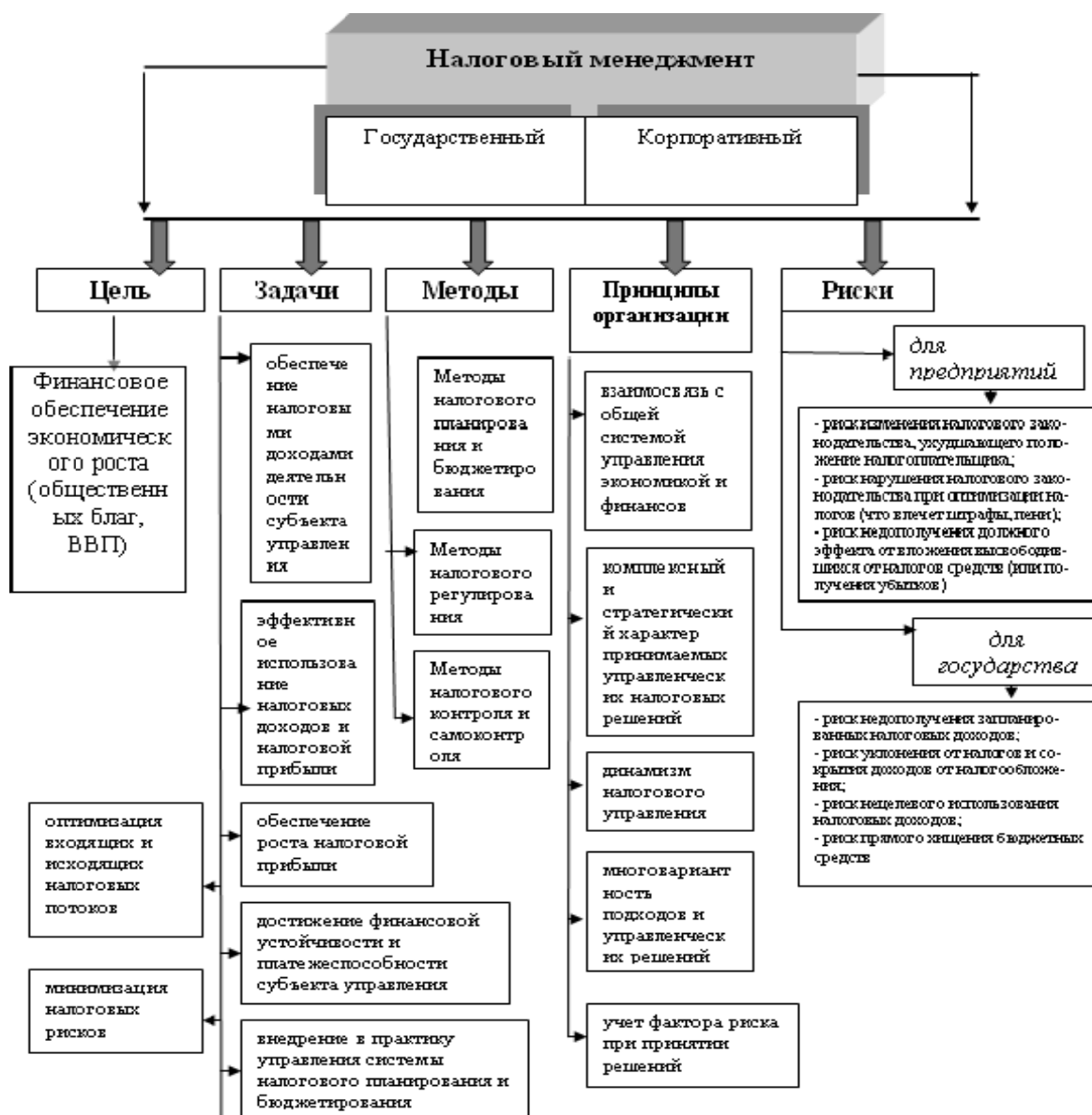


Рис. 16.5. Организационно-методологические основы налогового менеджмента

Элементы налогового менеджмента как системы управления

Налоговый менеджмент как система управления налогами состоит из *структурных элементов*, конкретизирующих ее функциональное предназначение:

- организация управления налоговым процессом;
- налоговое планирование;
- налоговое регулирование;
- налоговый контроль.

Общепризнанно считается, что планирование, регулирование и контроль – это элементы налогового механизма. Вместе с тем, здесь нет противоречия, поскольку управление налоговым процессом осуществляется через налоговый механизм. В этой связи и налоговый механизм, и налоговый менеджмент имеют три общих элемента (планирование, регулирование и контроль). Эти элементы представляют собой инструментарий, включающий в себя методы и приемы управления. К названным трем элементам налогового механизма необходимо добавить и организацию управления налоговым процессом как элемента налогового менеджмента.

Структура функциональных элементов налогового менеджмента (они являются универсальными в государственном и в корпоративном налоговом менеджменте), характеризующих сам процесс управления налоговыми потоками, представлена на рис.16.6.⁵¹



Рис.16.6. Элементы налогового менеджмента

Организация управления налоговым процессом

Организация налогового менеджмента представляет собой совокупность координационных действий и решений субъектов управления, обеспечивающих функционирование налогового процесса и достижение намеченных целей и задач налогового планирования, налогового регулирования и налогового контроля. Управление налоговыми потоками невозможно без организации налогового процесса. Налоговый менеджмент уже есть организованная определенным образом система, включающая в себя все организационно-финансовые категории управления налоговым процессом (налоговое право, налоговую политику, процедуры налогообложения, налоговую систему и налоговый механизм).

Организация государственного и корпоративного налогового менеджмента имеют свои особенности.

К *организации государственного налогового менеджмента* в широком смысле относится координация всего налогового процесса и его элементов, а в узком понимании – организация только исполнения налогового бюджета в масштабах страны и регионов. Она представляет собой многоуровневую и многоаспектную систему с нечеткими отношениями соподчинения между исполнительными и законодательными органами разных уровней государственного устройства.

Организация корпоративного налогового менеджмента в широком смысле – это совокупность координационных действий и решений органов управления предприятием в области налогового планирования, налоговой оптимизации, налогового саморегулирования и самоконтроля; в узком смысле – это организация создания условий для оптимизации налоговых потоков в рамках корпоративного налогового бюджетирования.

Эффективность управления во многом зависит от того, насколько правомерно распределены полномочия и ответственность за принятие и реализацию решений между отдельными элементами системы управления налоговыми потоками. На сегодняшний день организационное реформирование системы налогообложения в Азербайджане – современная насущная задача, решение которой представляется одной из важных в проблематике налогового менеджмента на государственном и корпоративном уровнях.

⁵¹ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.32

Налоговое планирование и регулирование

Налоговое планирование – это важный функциональный элемент налогового менеджмента. С помощью планирования устанавливаются основные направления усилий и принятия решений, которые обеспечивают достижение целей. В ходе реализации этой функции управления намечается не только результат, который должен быть достигнут в процессе управления налоговыми потоками, но и должен быть определен эффективный способ достижения намеченного результата. Конкретные способы формирует управляющая система, опираясь на свои представления о том, как будет функционировать управляемый объект в планируемом периоде (здесь важны прогнозные данные). Именно поэтому при управлении любыми социально-экономическими процессами планирование всегда сопровождается прогнозированием, основой которого является обобщение и анализ имеющейся информации с последующим моделированием возможных результатов развития ситуаций.

Поскольку основой налогового менеджмента выступает финансовая наука, то налоговое планирование и прогнозирование в определенной степени является и частью финансового планирования (прогнозирования). Задачи налогового планирования и прогнозирования неоднозначны. Они различаются в зависимости от того, относительно какого объекта управления они ставятся: применительно к налоговым потокам страны (ее территорий) или налоговым потокам отдельного предприятия.

Налоговое планирование – это основанный на прогнозных параметрах процесс определения наиболее эффективных направлений движения и оптимизации объема, состава и структуры входящих и исходящих налоговых потоков на предстоящий год и (или) перспективу государством и хозяйствующим субъектом.

Цели и задачи налогового планирования на макро– и микроуровне различны. Государство стремится запланировать как можно больше налоговых доходов для бюджета и внебюджетных фондов, а предприятие – наметить уже в процессе планирования пути и методы снижения налоговых обязательств.

Целью государственного налогового планирования является оптимальное по объему, составу и структуре финансовое обеспечение расходных полномочий органов власти всех уровней в рамках реализации концепции государственной экономической, финансовой, социальной и налоговой политики.

Целью корпоративного налогового планирования является оптимизация налоговых потоков предприятием в рамках реализации его экономической, финансовой и налоговой политики.

Ключевую роль в налоговом планировании играет аналитическая стадия сбора и обработки информации, которая поступает как от налогоплательщиков, так и со стороны государства, для выработки управленческих решений. В целом, налоговое планирование – это процесс аналитический и одновременно поисковый, творческий, требующий индивидуального подхода. На базе проведенного анализа составляются различные варианты деятельности субъекта общего налогового менеджмента. Главная задача на данном этапе заключается в сравнении выработанных различных вариантов (планов) на предмет выявления наиболее подходящего в складывающихся условиях и позволяющего достичь поставленной цели с наибольшим эффектом.

Следующий этап налогового планирования – разработка общей концепции налогообложения, обеспечивающей реализацию стратегических экономических целей налогового менеджмента, т. е. практическое внедрение планов.

Налоговое планирование тесно связано с налоговой политикой, и не только на государственном уровне. Однако на государственном уровне налоговая политика в определенной степени сводится к налоговому планированию: все параметры налоговой политики отражаются в налоговом планировании. Налоговая политика состоит из стратегии и тактики, и налоговое планирование также подразделяется на стратегическое и тактическое. Причем налоговое планирование эффективно в том случае, когда имеет место тесное взаимодействие обеих его составляющих.

Стратегическое налоговое планирование представляет собой долгосрочное планирование достижения поставленных стратегических целей, т. е. планирование налоговых потоков на длительную перспективу на основе стратегических параметров налоговой политики.

В масштабе страны процесс стратегического налогового планирования более развит, что связано с наличием в целом поставленного процесса планирования во всех сферах деятельности и на всех уровнях. Налоговое планирование всегда имело место в нашей стране, составлялись и составляются прогнозные значения налоговых поступлений в бюджетную систему, анализируются причины недоимок.

На уровне отдельно взятых налогоплательщиков большее распространение имеет *тактическое текущее или оперативное налоговое планирование*, которое получило свое развитие в Азербайджане в середине 90-х гг. XX в. Данный вид налогового планирования предполагает составление прогнозных данных и разработку планов налоговых платежей в разрезе на текущий год. Однако на предприятиях разработка таких годовых налоговых планов неизбежно перерастает в стратегическое налоговое планирование, если данный хозяйствующий субъект продолжает использовать выработанную концепцию налоговой политики, учитывающую меняющиеся внешние и внутренние факторы.

В целом, как элемент налогового менеджмента, состоит из следующих процессов:

- налоговое прогнозирование;
- стратегическое и тактическое налоговое планирование, сводное налоговое планирование (разработка концепции налоговой политики);
- налоговое бюджетирование, ориентированное на результат;
- рациональное использование полученных дополнительных доходов на финансирование эффективных расходов.

Важнейшей формой финансового планирования является бюджетирование, непосредственно направленное на оптимизацию налоговых потоков. Этого нельзя сказать о налоговом менеджменте. Поэтому необходимо повысить роль налогового бюджетирования в налоговом планировании, сделав его центральным звеном налогового менеджмента. Ввиду особой значимости налогового бюджетирования на государственном и корпоративном уровне, оно будет подробно рассмотрено в специальных разделах учебного пособия.

Налоговое регулирование

Налоговое регулирование как функциональный элемент налогового менеджмента непосредственным образом связано с налоговым планированием. Налоговое регулирование – это один из наиболее мобильных элементов налогового менеджмента.

Согласно теории управления, регулирование представляет собой детальную разработку способа реализации плановых заданий, а также выработку регулирующих воздействий, направленных на их исполнение. Налоговое регулирование является связующим звеном между планированием и контролем, поскольку регулирование не только признано детально обосновать принятый вариант плана по ресурсам, методам и времени реализации, но и выявить и затем зафиксировать такую совокупность параметров плана (полную и не избыточную), которая будет достаточна для проведения эффективного контроля за исполнением принятых плановых заданий.

Налоговое регулирование – составная часть процесса управления налогами, направленная на обеспечение реализации концепций налоговой политики государства и предприятий. Налоговое регулирование как функциональный элемент налогового менеджмента не следует путать с регулирующей функцией налогов, посредством которой, наряду с другими функциями, реализуется общественное назначение налогов. Функция налогов объективна как форма проявления сущности объективной категории налогов, она предполагает потенциальную возможность регулирования социально-экономических процессов. Налоговое регулирование – это субъективная деятельность людей по использованию на практике регулирующих возможностей налогов, которые могут быть использованы с различными КПД в рамках принятых налоговых заданий и налоговой концепции.

Налоговое регулирование – это процесс детальной разработки способов реализации налоговых планов, формирования и введения при необходимости новых и корректировке действующих налоговых режимов, направленных на реализацию ценового, фискального, регулирующего и контрольного назначения (функций) налогов, получивших количественное и качественное отражение в бюджетно-налоговых заданиях, целевых установках и налоговой концепции на конкретный период времени.

Основная цель налогового регулирования в уравнивании общественных, корпоративных и личных экономических интересов. Практика налоговых взаимоотношений показывает, что на сегодняшний день среди функций налогов реально выполняется (и то не всегда эффективно) только фискальная, тогда как регулирующая имеет место лишь теоретически, ее методы не срабатывают на практике.

Формы и методы налогового регулирования различны в рамках государственного и корпоративного налогового менеджмента.

В государственном *налоговом менеджменте* налоговое регулирование представляет собой макрорегулирование экономики, финансов страны и всего налогового процесса в обществе. Кроме того, налоговое регулирование представляет собой процесс научно выверенного и практически обоснованного оперативного вмешательства в ход выполнения налоговых бюджетов. В практическом плане налоговое регулирование состоит из следующих этапов: принятие решений, их детализация по обеспечению полного и своевременного выполнения и по вертикали, и по горизонтали задач налогового администрирования. Эффективность налогового регулирования может быть обеспечена только при наличии четкой макроэкономической стратегии в рамках общей системы государственного регулирования экономики, разработанной в соответствии с долгосрочной программой социально-экономического развития страны. Все экономические, финансовые и налоговые методы государственного регулирования должны быть тесно взаимосвязаны, что является необходимым условием достаточной результативности каждого из них в отдельности.

В рамках *корпоративного налогового менеджмента* налоговое регулирование представляет собой процесс (механизм) корректировки параметров налогового планирования и бюджетирования, а также оптимизации налоговых потоков на уровне хозяйствующего субъекта.

Методы налогового регулирования имеют свои отличительные особенности, связанные со спецификой исполнения плановых и бюджетных заданий по налогам. Плановый уровень налоговых поступлений не имеет четкой адресной росписи по конкретным исполнителям, и поэтому их исполнение определяется результирующей составляющей разнообразных результатов хозяйственной деятельности налогоплательщиков, ориентированных на реализацию собственных интересов. Вследствие этого, методы налогового регулирования должны включать как методы прямого (законодательного) воздействия, так и методы косвенного воздействия на поведение налогоплательщиков, стимулирующих принятие ими решений, необходимых обществу. В целом и общем методы налогового регулирования связаны с элементами системы налогов и налогообложения по отдельным налогам, налоговыми льготами и другими составляющими налогового процесса на макро– и микроуровне.

Налоговый контроль как основной процесс налогового менеджмента

Налоговый контроль, как основной процесс налогового менеджмента, обеспечивающий достижение поставленных целей, задач и плановых параметров, в том числе путем применения налоговых санкций. Налоговый контроль предполагает выявление отклонений, фактически достигнутых объектом управления результатов за определенный период времени от запланированных, а также принятие мер, направленных на устранение выявленных отклонений. Необходимость такой функции управления связана с тем, что объект управления вследствие непредвиденных воздействий внешней среды, сбоях внутри самого объекта может отклоняться от намеченной для него линии поведения (плана). На стадии налогового контроля одним из

возможных решений может быть пересмотр первоначальных целей и задач в связи с невозможностью их реализации из-за изменившихся обстоятельств.

В процессе своей деятельности налогоплательщики допускают разнообразные нарушения, как по объективным, так и по субъективным причинам. На налоговые службы возложен контроль за обеспечением полноты и своевременности уплаты налогоплательщиками налогов, предусмотренные действующим законодательством. Такой контроль называется внешним. При этом за нарушения налогового законодательства предусмотрены различные виды ответственности (финансовая, административная, уголовная).

С целью минимизации санкций за налоговые правонарушения налогоплательщики организуют внутренний контроль (самоконтроль) за правильностью и своевременностью выполнения ими налоговых обязательств. Как правило, внутренним налоговым контролем занимаются налоговые менеджеры.

Содержание процесса налогового контроля, формы и способы его осуществления существенно различаются в зависимости от того, государственный это или корпоративный налоговый контроль.

Налоговый контроль, как функциональный элемент налогового менеджмента воздействует на хозяйствующие субъекты, обязывающий их правильно формировать налоговую базу и исчислять причитающиеся с ней платежи, с одной стороны, (государственный налоговый контроль); это – систематическая деятельность, направленная на организацию надежного налогового учета на предприятии, самоконтроль за правильностью налоговых расчетов, а также выявление и устранение налоговых ошибок до проверки со стороны налоговых органов, с другой стороны (корпоративный налоговый контроль).

В основу внутреннего налогового контроля положены общие принципы осуществления этой функции управления и, вместе с тем, он имеет специфические организационно-экономические принципы. К ним относятся:

1. соблюдение интересов государства и экономических контрагентов;
2. доступность результатов налогового контроля для их анализа со стороны государственных налоговых и таможенных администраций и банков;
3. аналитичность и содержательность отчета по внутреннему налоговому контролю для установления закономерностей потока денежных средств⁵².

Основные задачи внутреннего налогового контроля заключаются в следующем:

- правильное и аккуратное ведение финансовых документов;
- своевременное и должное заполнение всех регистров налоговой отчетности, деклараций и промежуточных расчетов налоговых платежей и т. п.;
- обеспечение достоверности бухгалтерского и налогового учета.

⁵² Юткина Т.Ф. «Налоги и налогообложение». Учебник. -М: ИНФРА-М, 2001. - С.218

ГЛАВА XVII. ОСНОВЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

Содержание и элементы государственного налогового менеджмента

Государственный налоговый менеджмент представляет собой систему управления органами государственной власти налоговыми потоками в рамках установленных процедур и элементов налогового процесса рыночно ориентированными формами и методами с целью финансового обеспечения производства и предоставления требуемого объема и качества, общественных благ (выгод, услуг).

В основе государственного налогового менеджмента лежат принципы стратегического видения тенденций и закономерностей формирования структуры развития экономического, финансового и налогового потенциала, а также методы обеспечения их продуктивного воздействия на факторы экономического роста.

Объектом государственного налогового менеджмента являются входящие и исходящие налоговые потоки, совершающие свое движение в рамках установленного налогового процесса от налогоплательщиков в бюджетную систему (систему бюджетов и внебюджетных фондов всех уровней) в порядке исполнения налоговых обязательств и используемые на прирост общественных благ, стимулирование экономического роста в стране и налоговое администрирование.

Субъектами государственного налогового менеджмента выступают органы государственной законодательной и исполнительной власти, непосредственно осуществляющие управление потенциальными и фактическими налоговыми потоками, т. е. задействованные в налоговом процессе.

Законодательные органы власти рассматривают и принимают законодательные акты в области налогообложения, бюджеты на очередной год и отчеты об их исполнении, другую деятельность по правовому обеспечению налогового процесса в стране. Президент Азербайджанской Республики определяет стратегию налоговой политики, в том числе в ежегодном Бюджетном послании Милли Меджлису Азербайджанской Республики, утверждает налоговые законы, дает задания Кабинету Министров Азербайджанской Республики по разработке налоговых вопросов и т. д. Кабинет Министров Азербайджанской Республики осуществляет общее руководство и контроль за разработкой и реализацией государственной налоговой политики, дает распоряжения министерствам по разработке конкретных налоговых вопросов и осуществляет нормативное обеспечение налогового процесса и налоговой политики.

Министерство Финансов Азербайджанской Республики совместно с Государственной налоговой службой при Министерстве Экономики Азербайджанской Республики разрабатывает налоговую политику, а также самостоятельно готовит проекты законов по вопросам налогообложения и развития налоговой системы, проект и отчет об исполнении государственного бюджета, осуществляет общее руководство деятельности подведомственных налоговых управлений.

Целью государственного налогового менеджмента является обеспечение устойчивого налогового равновесия, долгосрочной сбалансированной реализации налогами всех своих функций (денежного эквивалента ценности общественных благ, фискальной, регулирующей и контрольной) на основе рационализации процедур и элементов налогового процесса, оптимизации входящих и исходящих налоговых потоков. Центральное место в структуре государственного налогового менеджмента отводится оптимизации налоговых потоков путем принятия эффективных управленческих решений в области налоговых доходов, налоговых расходов и использования налоговой прибыли.

Государственный налоговый менеджмент представляет собой науку, искусство и практику принятия управленческих налоговых решений на многовариантной основе путем выбора наиболее эффективных из них. Принятие управленческих решений направлено на достижение

цели и решение функциональных задач (функций) государственного налогового менеджмента. К таким функциональным задачам (функциям) последнего можно отнести следующие⁵³:

- анализ и оценка с налоговых позиций показателей экономического роста, финансового состояния налогоплательщиков, государственных доходов и расходов;
- обеспечение оптимального ценового равновесия совокупного налогового бремени с объемом и качеством предоставляемых общественных благ (выгод, услуг), рационализация структуры налогового бремени и государственных расходов;
- разработка налоговой концепции и приоритетов налоговой политики в фискальном, регулирующем и контрольно-фискальном направлениях, обеспечение функционального налогового равновесия;
- принятие долгосрочных, стратегических налоговых решений в области определения оптимальных параметров и структуры системы налогов, принятие решений о замене или изменении отдельных их видов и (или) элементов налогообложения отдельных налогов;
- принятие долгосрочных, стратегических решений по выбору наиболее эффективных форм и методов налогообложения и налогового регулирования, обеспечивающих необходимый фискальный и регулирующий эффект;
- разработка по доходной и расходной части среднесрочного и текущего налогового бюджета, управление его исполнением и мониторинг;
- прочие функции, связанные с защитой от рисков налоговых поступлений, снижением налоговых недоимок, созданием системы внутреннего контроля и информационного обеспечения и т. д.

Государственный налоговый менеджмент в целом и принятие налоговых решений осуществляется в рамках установленного налогового процесса и его элементов (налоговое право, система налогообложения, налоговая система, налоговая политика, налоговый механизм). С процессуальных позиций государственный налоговый менеджмент связан с организацией налогового процесса, государственным налоговым планированием (прогнозированием), государственным налоговым регулированием и государственным налоговым контролем. Названные составляющие налогового менеджмента одновременно выступают элементами налогового механизма (и здесь нет никаких противоречий, поскольку через налоговый механизм реализуются функции налогов и управления ими).

Организация субъектами государственного налогового менеджмента налогового процесса представляет собой всю организационную деятельность по составлению, рассмотрению и утверждению бюджетов, по непосредственному сбору налоговых платежей, правовому обеспечению налогового процесса, формированию концепции государственной налоговой политики, государственному налоговому планированию (прогнозированию), государственному налоговому регулированию и государственному налоговому контролю. При этом решаются следующие основные задачи:

- образование доходной части бюджетов и внебюджетных фондов всех уровней путем мобилизации налоговых доходов;
- оптимальное распределение налоговых ресурсов между звеньями бюджетной и налоговой систем;
- создание рациональной системы налогов на основе оптимизации уровня и структуры налогового бремени по сферам, отраслям и группам налогоплательщиков;
- разработка краткосрочных, годовых, среднесрочных и долгосрочных планов и программ поступления налогов для принятия их к исполнению и принятия управленческих решений;
- организация процедур налогового бюджетирования и принятие к исполнению налоговых бюджетов;

⁵³ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.71

- организация и осуществление налогового контроля и деятельности налогоплательщиков и мониторинга действий и исполнения управленческих решений субъектами государственного налогового менеджмента.

Государственное налоговое планирование и прогнозирование представляет собой систематическую деятельность по разработке плановых налоговых доходов и других показателей, а также подготовку решений, связанных с будущим системы налогов, налогообложения и налогового механизма. На стадии планирования происходит разработка концепции (стратегии и тактики) налоговой политики. Налоговое планирование – это непрерывный процесс, связанный с систематической постановкой цели, задач и подготовкой необходимых для их достижения мероприятий в рамках имеющегося или создаваемого налогового потенциала. Последний определяется на основе анализа налоговых поступлений, тенденций и факторов развития налогооблагаемых баз и других необходимых показателей. Разновидностью налогового планирования является налоговое бюджетирование, то есть увязка плановых налоговых доходов с плановыми налоговыми расходами на альтернативной основе.

Государственное налоговое регулирование тесно связано с налоговым планированием, прогнозированием и бюджетированием. Оно предполагает целенаправленную деятельность субъектов налогового менеджмента по воздействию на экономику, отдельные ее сферы, отрасли и сегменты, а также на социальную сферу, используя большой набор налоговых методов и инструментов – виды налогов, методы налогообложения, налоговые льготы и др.

Государственный налоговый контроль предполагает выявление и оценку отклонений фактических налоговых параметров от запланированных, учет налогоплательщиков и проверку соблюдения ими налогового законодательства, применение мер налоговой ответственности за налоговые правонарушения и преступления, проведение мониторинга исполнения субъектами государственного налогового менеджмента намеченных мероприятий и эффективности их деятельности. Государственный налоговый контроль в Азербайджане является наиболее развитым, организационно и институционально структурированным функциональным элементом государственного налогового менеджмента. Система налогового контроля, как и все другие элементы менеджмента, является динамически развивающейся системой.

Ценовая эластичность налогов в управлении налоговыми потоками

Знание и умелое использование теории ценовой эластичности также важно для управления налоговыми потоками и построения рациональной налоговой системы.

Степень эластичности (неэластичности) спроса и предложения делает зависимости формирования цены услуг государства более сложными и многогранными. Спрос считается эластичным, если коэффициент эластичности $K_{э} \gg 1$, и неэластичным, если $K_{э} \ll 1$. Эластичность (неэластичность) предложения аналогична свойствам эластичности спроса, то есть, если предложение чувствительно к изменениям цены, то оно эластично. И наоборот.

Для оценки изменения налоговых поступлений в зависимости от изменения показателей экономического роста (ВВП, валовой добавленной стоимости, национального дохода и т. д.) также можно использовать показатель эластичности спроса, который называется *коэффициентом эластичности налогов* ($K_{э1}$).

В мировой практике его обычно рассчитывают по следующей формуле:

$$K_{э1} = \frac{\Delta \text{НП}}{\text{НП}} : \frac{\Delta \text{ЭП}}{\text{ЭП}},$$

где: НП – начальный (базовый) уровень налоговых поступлений (всех налогов, отдельных их групп или видов);

$\Delta \text{НП}$ – прирост названных налоговых поступлений;

ЭП – начальный (базовый) уровень определяющего экономического показателя (ВВП, валовой добавленной стоимости, национального дохода и т. д.);

$\Delta \text{ЭП}$ – прирост названных показателей.

Коэффициент эластичности налогов показывает, как изменились налоговые поступления при изменении определяющего экономического показателя на один пункт. Если коэффициент эластичности налогов (K_{31}) равен единице, то доля налоговых поступлений в определяющем показателе не меняется. Когда K_{31} больше единицы, налоговые поступления увеличиваются более быстрыми темпами, по сравнению с ростом значений этого показателя, а доля налогов в нем тоже возрастает. Если K_{31} меньше единицы, удельный вес налоговых поступлений снижается. Предпочтительным для экономики считается состояние $K_{31} \leq 1$.

Используя аналогичный подход, можно построить коэффициент эластичности предложения государственных услуг (K_{31}^n). Поскольку такие специфические услуги можно количественно выразить только через объем государственных расходов, поскольку коэффициент эластичности предложения примет следующий вид:

$$K_{31}^n = \frac{\Delta \text{ГР}}{\text{ГР}} : \frac{\Delta \text{НП}}{\text{НП}},$$

где: ГР – начальный (базовый) объем совокупных государственных расходов;

$\Delta \text{ГР}$ – прирост государственных расходов;

НП и $\Delta \text{НП}$ – начальный (базовый) уровень всех налоговых поступлений и их прирост.

Предпочтительным для общества является положение, когда $K_{31}^n \geq 1$, при условии, что рост государственных расходов влечет за собой адекватное увлечение массы общественных благ, то есть расходы приносят реальный экономический, социальный, или иной эффект.

Применение абсолютных показателей не всегда может дать точное представление о специфических ценовых взаимосвязях в цепочке: государственные услуги (расходы) налоги. Поэтому имеет смысл также использовать для анализа эластичности относительный ценовой показатель доли налогов в источнике их уплаты (в ВВП, ВДС или НД) и систему следующих коэффициентов:

1. Коэффициент эластичности спроса государства на централизованные финансовые ресурсы (K_{32}):

$$K_{32} = \frac{\Delta \text{НП}_д}{\sum \text{НП}_д : 2} : \frac{\Delta \text{ЭП}}{\sum \text{ЭП} : 2};$$

2. Коэффициент эластичности предложения источников уплаты налогов (K_{32}^n):

$$K_{32}^n = \frac{\Delta \text{ЭП}}{\sum \text{ЭП} : 2} : \frac{\Delta \text{НП}_д}{\sum \text{НП}_д : 2};$$

3. Коэффициент эластичности спроса на налоги по отношению к государственным расходам (K_{33}):

$$K_{33} = \frac{\Delta \text{НП}_д}{\sum \text{НП}_д : 2} : \frac{\Delta \text{ГР}}{\sum \text{ГР} : 2};$$

4. Коэффициент эластичности предложения государственных услуг (K_{33}^n):

$$K_{33}^n = \frac{\Delta \text{ГР}}{\sum \text{ГР} : 2} : \frac{\Delta \text{НП}_д}{\sum \text{НП}_д : 2};$$

где: $\Delta \text{НП}_д$ – изменение (прирост, снижение) доли налоговых поступлений в определяющем экономическом показателе (ВВП, ВДС, НД); $\sum \text{НП}_д$ – сумма значений доли налоговых поступлений в определяющем экономическом показателе на начало и конец периода времени; $\Delta \text{ЭП}$ – изменение (прирост, снижение) определяющего экономического показателя (ВВП, ВДС, НД); $\sum \text{ЭП}$ – сумма определяющего экономического показателя на начало и конец периода

времени; $\Delta ГР$ – изменение (прирост, снижение) объема государственных расходов; $\Sigma ГР$ – сумма государственных расходов на начало и конец периода времени.

Использование при анализе эластичности спроса и предложения показателя налогового бремени позволит более точно определить приоритеты налоговой политики. *Наиболее полно интересы субъектов налогообложения (государства, юридических и физических лиц) совпадают при единичной эластичности спроса на налоги и предложения источников для налогообложения.* Во всех прочих значениях названных коэффициентов происходит в большей или меньшей степени ущемление интересов одного из субъектов налогообложения в пользу интересов другого – или происходит изъятие все большей части доходов налогоплательщиков за счет усиления налогового бремени, или государство недополучает налоговых поступлений даже при росте ВВП и ВДС в результате массового уклонения плательщиков от налогов.

Позитивным для экономики можно считать положение, когда длительное время удерживается относительно низкая неэластичность спроса (растут и налоговые поступления, и определяющий экономический показатель, но последний более высокими темпами), или относительно низкая эластичность предложения (увеличение доли налогов в источнике их уплаты не препятствует достаточному росту ВВП и ВДС). И наоборот, негативным можно признать положение, при котором длительное время сохраняются значения коэффициентов эластичности спроса существенно больше 1 и коэффициентов эластичности предложения существенно меньше 1, означающие непродуктивный рост налогового бремени, неспособность действующей налоговой системы мобилизовать в бюджет достаточного объема налоговых поступлений даже при росте экономических показателей в силу высокого уровня налогового бремени и уклонения от налогов. Естественной реакцией государства на названные негативные тенденции в экономике должно быть принятие соответствующих мер по снижению налогового бремени, улучшению структуры налоговой системы, пересмотру налоговых льгот, увеличению степени собираемости налогов и по другим направлениям повышения эффективности действующей системы налогообложения.

Согласно общей теории эластичности, факторами, влияющими на ценовую эластичность спроса, являются: заменяемость, удельный вес в доходе потребителя, вид товара (предметы роскоши и предметы первой необходимости), фактор времени. *Все эти факторы в какой-то мере влияют и на эластичность рассматриваемого нами спроса.*

1. Большая часть видов общественных благ (услуг) является абсолютно незаменима другими в натуральном своем виде. Однако их денежная оценка через конкретные суммы государственных расходов позволяет производить частичные структурные замены (увеличение или уменьшение одних расходов за счет соответствующего изменения других в рамках совокупных расходов). Поэтому остается в силе действие фактора заменяемости – чем больше заменителей (альтернатив данному виду расходов), тем эластичнее спрос.

2. Чем выше доля налогов в ВВП (ВДС), тем выше, при прочих равных условиях, эластичность спроса государства на финансовые ресурсы, а следовательно:

- во-первых, выше налоговое бремя со всеми вытекающими негативными последствиями, если оно больше предела налоговых изъятий;

- во-вторых, выше вероятность уменьшения темпов роста и абсолютных размеров налоговых поступлений не только с точки зрения увеличения массовых попыток уклонения от налогов, но и с позиции Влияния основного правила эластичного спроса – снижения налоговой выручки при повышении относительной цены услуг (доли налогов в ВВП или ВДС).

Таким образом, названный фактор эластичности спроса следует в обязательном порядке учитывать при установлении режима налогообложения и уровня налогового бремени.

3. В составе государственных расходов можно условно выделить и «предметы роскоши» (дополнительные расходы на управление, милитаризацию и прочие подобные расходы сверх общественной потребности, то есть от которых общество могло бы отказаться на данный момент без ущерба общественным экономическим, политическим и социальным интересам), и «предметы первой необходимости» (все расходы производительного характера, а также первоочередные экологические, социальные и другие расходы в пределах общественно-

необходимого уровня). Общая направленность действия этого фактора известна – спрос на «предметы первой необходимости» обычно является неэластичным, а на «предметы роскоши» – эластичным. Поэтому, чем больше в структуре государственных расходов затрат, относящихся к типу «первой необходимости», тем менее эластичным (или более неэластичным) будет спрос на совокупные государственные расходы, и наоборот, с вытекающими, соответственно, позитивными и негативными из этого последствиями для экономики.

4. И последний фактор – чем длиннее период времени для принятия решения, тем обычно эластичнее спрос. Особенно большое влияние фактор времени оказывает на эластичность предложения (преимущественно в долговременном периоде). Обязательность исполнения в полном объеме и в срок доходной и расходной частей государственного бюджета и внебюджетных фондов (при заданном на весь финансовый год режиме налогообложения и финансирования) не позволяет государству (правительству) своевременно и адекватно реагировать на изменения экономической и рыночной ситуации в ходе исполнения бюджетов. Учесть эти изменения можно в лучшем случае в следующем финансовом году, а в худшем – по истечении нескольких лет, если требуется серьезное налоговое и бюджетное реформирование⁵⁴.

Таким образом, эластичность (неэластичность) спроса и предложения следует с большей пользой и в полном объеме учитывать еще на стадии планирования и прогнозирования основных разделов и статей доходов и расходов бюджетов всех уровней и внебюджетных фондов.

Свойство степени эластичности спроса товаров, реализация которых подлежит акцизному налогообложению, оказывает обратно пропорциональное действие на налоговую выручку (налоговые поступления). Если спрос на подакцизный товар эластичен, то повышение акцизного налога может повлечь за собой уменьшение его поступлений в бюджет, поскольку вызванный этой мерой рост цены товара должен привести к сокращению объемов его потребления и производства. При неэластичном спросе, повышение акцизов до определенного уровня обычно сопровождается соответствующим увеличением налоговых поступлений, так как объем потребления такого подакцизного товара либо останется на том же уровне, либо сократится незначительно.

Итак, в практике управления налогами на проблему эластичности следует обращать самое серьезное внимание.

Налоговые риски и управление ими

Финансовый менеджмент связан с управлением финансовыми рисками. Государственный налоговый менеджмент не является исключением. В процессе управления налогами также необходимо учитывать фактор риска, всегда присутствующий при исполнении бюджетов, включая налоговые бюджеты.

Налоговый риск государства представляет собой возможность недоимок фактических налоговых поступлений по сравнению с планом (прогнозом) как в целом по налоговым доходам бюджета, так и по отдельным видам и группам налогов.

Наибольшая степень риска в современных условиях присуща налоговым формам, непосредственно связанным с обложением прибыли и доходов организаций и физических лиц. Поэтому степень риска недоимок должна быть заложена в плановых налоговых поступлениях, что обеспечит более точное исполнение бюджета. Целью определения налогового риска является повышение эффективности управления налогами в масштабе страны или ее отдельной территории. Налоговый риск связан с событием, которое может произойти или не произойти. В случае совершения такого события возможны три экономических результата:

- нулевой (совпадение запланированных и полученных значений);
- положительный (получение налоговых доходов, выше запланированных значений);

⁵⁴ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.71

- отрицательный (недополучение налоговых доходов).

Налоговые риски можно классифицировать по следующим содержательным признакам:

1) по времени действия:

- временные риски – действующие в течение одного бюджетного периода (года) (например, риск недоучета налоговых льгот, предоставленных на один налоговый год);

- постоянные – многолетние, циклические (например, риск уклонений от уплаты налогов).

2) по важности результата:

- основные риски (влекущие за собой значительные финансовые диспропорции, например, риск недоимок по косвенным налогам, особенно НДС);

- второстепенные – оказывающие меньшее воздействие (например, риск просрочки платежей по налогу на имущество физических лиц).

3) по уровню бюджетной системы:

- риски государственного бюджета;

- риски бюджета субъекта;

- риски местного бюджета.

В зависимости от причин, вызвавших тот или иной налоговый риск, можно также выделить следующие их группы⁵⁵:

1. Налоговый риск экономического кризиса. Возникает в ситуации резкого и трудно предсказуемого изменения экономической ситуации в стране в течение бюджетного года. Такой риск может привести к значительному изменению не только отдельных показателей бюджета, но и к полной переделке всего бюджетного плана.

2. Налоговый риск инфляции. Наиболее разработанный в современной хозяйственной практике вид риска, но традиционно применяемый только в коммерческой сфере деятельности. Оценка риска инфляции при налоговом менеджменте позволит обеспечить реальное наполнение объемов ассигнований в течение всего бюджетного года.

3. Налоговый риск снижения платежеспособности налогоплательщиков в течение бюджетного периода. Представляет собой последствие сокращения объема свободных денежных средств у предприятий и организаций. Падение платежеспособности налогоплательщиков, как правило, носит постепенный характер. Выражается такой риск в постепенном росте задолженности платежей в бюджет.

4. Налоговый риск политической конъюнктуры возникает в случае совпадения периода планирования с предвыборным периодом. Политические силы в этот момент могут использовать бюджет для демонстрации своих популистских устремлений, пропагандируя, например, рост социальных расходов. Это накладывает отпечаток на структуру налоговых доходов бюджета.

5. Налоговый риск изменения правовой базы возникает при внесении соответствующих поправок в налоговое законодательство.

6. Налоговый риск задержки налоговых и иных перечислений. Возникает при увеличении сроков прохождения платежных документов в банковской системе. В данном случае создается сложная ситуация, когда налогоплательщик считается исполнившим свои обязательства перед бюджетом, а бюджет денег не получает.

7. Налоговый риск ошибки планирования. Ошибкой планирования может стать не только техническая ошибка, но и некорректный учет любого обстоятельства, в том числе предположения о значимости и величине любого из рассматриваемых рисков.

Управлять налоговыми рисками – значит прогнозировать наступление положительного или отрицательного результата и заранее принимать меры к снижению степени риска. В связи с тем, что налоговый риск определяется вероятностными показателями, характеризующими возможные финансовые потери (возможный дополнительный доход), возникает необходимость

⁵⁵ Яшина Н.И. «Теоретические и методические основы управления бюджетом: риски доходной части бюджета//Финансы и кредит. 2004 №8 (146)

разработки специальных процедур и методик оценки и прогнозирования развития различных ситуаций, поведения субъектов управления в условиях таких рисков.

Управление налоговыми рисками предполагает следующие действия:

- формирование политики управления налоговыми рисками;
- формирование подходов к управлению налоговыми рисками;
- характеристика налогового риска;
- идентификация отдельных видов налоговых рисков;
- оценка информации, необходимой для определения уровня налоговых рисков;
- определение факторов, влияющих на налоговые риски;
- установление предельно допустимого уровня налоговых рисков;
- определение размера возможных финансовых потерь по отдельным видам налоговых рисков;
- выбор и использование внутренних механизмов нейтрализации негативных последствий отдельных видов налоговых рисков;
- оценка результативности нейтрализации налоговых рисков;
- организация мониторинга налоговых рисков;
- оценка результативности мониторинга налоговых рисков.

В рамках государственного налогового менеджмента его субъекты должны выбирать такую стратегию налогового управления, которая позволит уменьшить налоговые риски. Располагая информацией о возможном налоговом риске органы налогового управления должны принимать меры по более эффективному управлению налоговыми потоками.

Для оценки величины налогового риска бюджета используют статистические показатели: математическое ожидаемое исполнение налогового бюджета, стандартное отклонение исполнения налогового бюджета.⁵⁶

Ожидаемое исполнение налогового бюджета определяется по формуле:

$$EB = \sum_{i=1}^n Bi \times Pi \times 100\% ,$$

Где EB – ожидаемое исполнение налогового бюджета;

B_i – i -е исполнение налогового бюджета,

P_i – вероятное отклонение i -го исполнения налогового бюджета,

n – общее число возможных вариантов исполнения налогового бюджета.

Ожидаемое исполнение налогового бюджета – это средневзвешенная величина возможных значений исполнения налогового бюджета, где весовыми коэффициентами являются вероятности их наступления.

Стандартное отклонение исполнения налогового бюджета измеряет разброс величин. Чем больше стандартное отклонение исполнения налогового бюджета, тем больше его изменчивость, и выше налоговый риск.

$$\sigma = \sqrt{\sum_{i=1}^n (Bi - Bf)^2 \times Pi} ,$$

где δ – стандартное отклонение исполнения налогового бюджета;

B_i – i -е исполнение налогового бюджета,

B_f – наиболее вероятное отклонение,

n – общее число возможных вариантов исполнения налогового бюджета.

⁵⁶ Яшина Н.И. «Теоретические и методические основы управления бюджетом: риски доходной части бюджета//Финансы и кредит. 2004 №8 (146)

Квадрат стандартного отклонения исполнения налогового бюджета (δ^2) называют дисперсией распределения исполнения бюджета по налогам.

Общей мерой риска служит размах вариации показателя исполнения бюджета по налогам:

$$R = B_0 - B_p,$$

где B_0 – налоговый бюджет, по оптимистической оценке,

B_p – налоговый бюджет по пессимистической оценке.

Значение стандартного отклонения может быть недостаточным при сравнении рисков или неопределенностей, поскольку не учитывает величину риска, приходящегося на единицу ожидаемого исполнения бюджета по налогам. С целью определения относительного риска бюджета рассматривается коэффициент вариации (CV – coefficient of variation). Коэффициент вариации является мерой относительной дисперсии (риска), приходящегося на единицу ожидаемого исполнения налогового бюджета. Он определяется как частное стандартного отклонения и ожидаемого показателя исполнения бюджета:

$$CV = \left(\frac{\sigma}{B_f} \right) \times 100,$$

где δ – стандартное отклонение исполнения налогового бюджета,

B_f – вероятностное исполнение налогового бюджета.

Чем больше CV , тем больше относительный риск исполнения бюджета по налогам.

Государственное налоговое планирование и прогнозирование

Государственное налоговое планирование призвано обеспечить выполнение установленных законом количественных и качественных показателей в процессе текущего исполнения по налогам бюджетов и внебюджетных фондов всех уровней власти (налоговую тактику), а также реализацию долговременных направлений экономической и налоговой политики государства в соответствии с принятой налоговой концепцией (налоговой стратегии). В конечном счете, основной целью государственного налогового планирования является обеспечение реализации налогами всех своих функций, включая максимальную собираемость запланированных объемов налоговых поступлений по всем их видам.

Государственное налоговое планирование представляет собой совокупность форм и методов определения экономически обоснованных (оптимальных) налоговых параметров и решений соответствующих государственных органов управления, направленных на реализацию функций налогов и обеспечение максимально возможного объема налоговых поступлений в бюджетную систему в рамках заданных параметров налогового потенциала.

Достижение цели налогового планирования возможно, с одной стороны, на основе оптимизации уровня и структуры налогового бремени, состава и структуры системы налогов и налогообложения на текущий бюджетный год и перспективу, поддержания высокого уровня собираемости налогов и эффективности налогового контроля, а с другой стороны, с учетом закона растущих финансовых потребностей государства. При этом важно учитывать и структуру источников налоговых поступлений. Объективный предельный уровень налоговых изъятий (для каждой страны он индивидуален) ограничивает возможности государства в увеличении своих доходов на основе увеличения налогового бремени. В этой связи, важнейшей проблемой научного налогового планирования является поиск компромиссных решений, учитывающих обе противодействующие закономерности в конкретных практических действиях государственных органов законодательной и исполнительной власти.

Государственное налоговое планирование начинается с разработки или корректировки научно обоснованной концепции налоговой политики, в соответствии с которой вносятся изменения в налоговую систему государства, ее состав и структуру, соответствующую экономическому развитию. Далее устанавливаются цели, задачи и методы их достижения,

опять же исходя из стратегических и тактических параметров, заложенных в налоговой политике.

Целевые налоговые установки формируются на основе бюджетных заданий и параметров программ социально-экономического развития страны. Основная задача государственного налогового планирования состоит в экономическом обосновании количественных параметров бюджетных заданий и перспективных программ социально-экономического развития страны в рамках разработанной и законодательно принятой налоговой концепции.

Государственное налоговое планирование решает следующие основные задачи:

- формирование правового поля и налогового законодательства;
- построение рациональной налоговой системы исходя из конкретной социально-экономической ситуации, основанной на оптимальных параметрах совокупного налогового бремени и структуры системы налогов;
- оптимизация объектов налогообложения и налоговой базы;
- разработка рациональной системы налоговых скидок и льгот;
- разработка налогового бюджета на предстоящий финансовый год и среднесрочную перспективу.

В зависимости от периода, целей и задач планирования различают *оперативное* (на месяц, квартал), *текущее* (на один финансовый год) и *стратегическое* (долгосрочное) налоговое планирование. В основе текущего и стратегического планирования лежат прогнозные параметры налогового потенциала. Под *налоговым потенциалом* понимается способность базы налогообложения в пределах какой-либо административной единицы приносить доходы в виде налоговых поступлений (имеется в виду не фактическая сумма поступлений как таковых, а именно способность, возможность)⁵⁷.

Стратегический налоговый потенциал определяется как прогнозируемый объем совокупной налоговой выручки, получаемый в сфере производства и обращения после вычета совокупных затрат по ее обеспечению⁵⁸. Среди наиболее существенных факторов, определяющих стратегический налоговый потенциал, выделяют объем денежной массы в обращении, зависящие от него параметры внутреннего валового продукта, вещественные и трудовые факторы производства, индексы цен, инфляции и других показателей. Тактический налоговый потенциал определяется как суммарная величина прогнозируемого объема налоговых поступлений, рассчитываемого с учетом стратегического налогового потенциала и налоговых ставок⁵⁹.

Стратегическое налоговое планирование связывается с перспективной оценкой доходности территории, т. е. с определением стратегического налогового потенциала. Инструментом, с помощью которого осуществляется такая оценка, является прогнозирование налоговых поступлений, которым должны быть охвачены не столько сами величины налоговых поступлений, сколько их налоговые базы и составляющие их элементы. Стратегическое налоговое планирование не ограничивается лишь задачей прогнозирования налогового потенциала и ориентировано на оценку внутреннего потенциала системы налогообложения, реализующегося через совокупность кадровых, законодательно-нормативных, организационных и иных его составляющих, а также через принципы и методы управления налоговым производством. Результатом такой оценки должна стать выработка концепции долгосрочного развития налоговой системы.

Текущее налоговое планирование связывается с формированием плана налоговых поступлений на конкретный финансовый год и определением способов обеспечения заданных налоговых обязательств. Отправным моментом при реализации этого процесса должно стать принятие решений относительно общественных приоритетов на текущий год по конкретным направлениям и размерам государственных расходов. При этом, наряду с другими задачами, предусматривается обеспечить формирование доходной части бюджетов с учетом изменений

⁵⁷ Горский И.В. «Налоговый потенциал в механизме межбюджетных отношений». Финансы. 1999. №6. С.18-22

⁵⁸ Юткина Т.Ф. «Налоги и налогообложение». -М: ИНФРА-М, 1998.- С.126

⁵⁹ Юткина Т.Ф. «Налоги и налогообложение». -М: ИНФРА-М, 1998.- С.127

налогового законодательства. Задание целевого ориентира в виде качественных и количественных параметров расходной части бюджетов ставит проблему поиска налоговых и неналоговых источников покрытия запланированных бюджетных расходов, определения их соотношения на конкретный плановый период.

В целом процесс налогового планирования на государственном уровне можно представить в виде следующей последовательности⁶⁰:

1. устанавливаются цели, на достижение которых ориентирована система налогообложения;
2. разрабатываются методы и конкретные мероприятия по реализации поставленных целей;
3. разграничиваются налоговые полномочия и доходные источники между органами власти и управления различных уровней;
4. определяются и устанавливаются конкретные пропорции распределения налогов между бюджетами различных уровней, составляющих основу налогового планирования;
5. составляется прогнозный расчет общих сумм налогов, взимаемых в каждой территории (административной единице), что должно обеспечить экономически обоснованные плановые показатели;
6. определяются общие объемы налоговых поступлений на краткосрочную и долгосрочную перспективу на основе прогнозных расчетов изменения доходности предприятий, отдельных отраслей, экономики в целом на федеральном, региональном и местном уровнях.

Необходимо отметить единство текущего и стратегического налогового планирования. Без тщательной проработки перспектив развития налогообложения, осуществленной с учетом возможных изменений внешней среды, невозможна разработка реалистических налоговых планов.

Формирование и принятие налоговой концепции как элемента государственных налоговой политики и налогового планирования представляет собой результат поиска наиболее приемлемого варианта налогового режима, выбираемого с учетом предполагаемых социально-экономических и политических условий. Следует отметить, что детальная проработка налоговых режимов (состава и структуры налоговых доходов, величины налоговых ставок, льгот и санкций, других способов обеспечения выполнения плановых налоговых заданий) составляет также содержание другого элемента государственного налогового менеджмента – государственного налогового регулирования.

Методом государственного налогового планирования является оценка соотношения налогового потенциала с фактическими поступлениями налогов и определение на этой основе экономически обоснованных объемов и структуры поступлений налогов в бюджетную систему в планируемом периоде. При этом налоговое планирование осуществляется с ориентацией на обоснованно высокий уровень мобилизации налогов и сборов в бюджетную систему.

В этой связи налоговое прогнозирование и планирование правомерно рассматривать как единый процесс, в рамках которого происходит регулярная корректировка решений, пересмотр мер по достижению намеченных показателей на основе непрерывного контроля и мониторинга происходящих изменений.

Налоговое прогнозирование выступает базой налогового планирования. Основная задача налогового прогнозирования – определение на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий бюджет.

Государственное налоговое прогнозирование, с одной стороны, служит основой для выработки прогноза социально-экономического развития страны, субъектов и муниципальных образований на среднесрочный и долгосрочный периоды, для своевременного и обоснованного составления проектов государственного, региональных и местных бюджетов на предстоящий год, и на среднесрочную перспективу для принятия необходимых политических, экономических и социальных решений в ходе исполнения соответствующих бюджетов. С другой стороны, налоговое прогнозирование само строится в соответствии с прогнозом важнейших

⁶⁰ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.104

социально-экономических показателей развития экономики и ее ведущих отраслей, таких как прирост (снижение) валового внутреннего продукта, прибыль в целом по народному хозяйству и в разрезе отраслей.

При прогнозе поступлений налогов указанные органы управления ориентируются на максимально высокий их уровень, что связано с постоянно растущими потребностями государства и муниципальных образований, вызванных как объективными причинами (естественный прирост населения, необходимость развития научно-технического прогресса, поддержание на должном уровне безопасности и обороноспособности страны, повышение жизненного уровня и др.), так и субъективными причинами (связаны с завышенными запросами органов власти и управления). Вместе с тем, потребности увеличения расходов и вызванная этим ориентация на максимальное изъятие средств налогоплательщиков имеют определенные экономические ограничения, связанные, во-первых, с возможностями экономического роста хозяйства страны и его отдельных отраслей, повышения эффективности экономики и, во-вторых, с уровнем налоговых изъятий, за пределом которого налоги могут не только оказывать негативное влияние на развитие экономики, но и при определенных условиях привести к свертыванию предпринимательской деятельности. Поэтому в процессе налогового прогнозирования все эти факторы должны непременно учитываться.

Налоговое прогнозирование должно играть и фактически играет активную роль в выработке налоговой и бюджетной политики государства. В его процессе Милли Меджлис Азербайджанской Республики, в частности, принимает решения о необходимости внесения дополнений и изменений в налоговое законодательство, а также сокращения расходов в тех случаях, когда возможности сбалансирования бюджета налоговыми методами на планируемый период исчерпаны.

К налоговому прогнозированию должны привлекаться также научные организации, коллективы ученых и практики, общественные организации, призванные защищать права налогоплательщиков. Привлечение их к данной работе связано с необходимостью широкой общественной поддержки предлагаемых мер по изменению и дополнению действующего налогового законодательства, использования их знаний и опыта, а также заинтересованностью в совершенствовании налогового законодательства.

Процесс налогового прогнозирования базируется на общеэкономических методах: экспертных оценок, анализа, корреляции, ранжирования и других. При этом выбор метода определяется целями, стоящими на конкретной стадии налогового прогнозирования, временными рамками, конкретными видами налога.

В процессе налогового прогнозирования происходит поиск оптимального уровня налогообложения, отвечающего интересам обеих сторон и способствующего достижению необходимого баланса их финансовых возможностей и интересов. Как показывает мировой опыт, при установлении оптимального уровня налоговых изъятий на первый план должны выдвигаться экономические стимулы развития производства, т. е. интересы товаропроизводителя.

Государственное налоговое регулирование

Государственное налоговое регулирование представляет собой систему специальных приемов, методов и инструментов управления налогообложением и налоговыми потоками, направленную на целенаправленное вмешательство государства в рыночную экономику в соответствии с принятой им концепцией экономического роста.

Конечной целью государственного налогового регулирования является создание условий для роста налоговых поступлений в бюджетную систему страны на базе роста производства, продаж и доходов экономики (на базе экономического роста) путем воздействия на различные стороны хозяйственной жизни и экономику в целом.

Особенностями государственного налогового регулирования является наличие четкой макроэкономической стратегии и осознанное воздействие на экономику, непрерывное в своем

развитии и относительно постоянное во времени. Оно охватывает не отдельные предприятия, а всю экономику в целом и ее сегменты.

Налоги выступают важнейшим инструментом регулирования валового внутреннего продукта (ВВП) и национального дохода (НД) страны. В ходе распределения и перераспределения ВВП и НД реализуются фискальная и регулирующие функции налогов. Государство, формируя налоговыми методами свои доходы, целенаправленно воздействует на экономику, темпы роста и структуру ВВП.

Налоги воздействуют на капитал на всех стадиях его кругооборота. При выполнении своих функций они оказывают влияние на инвестиционные процессы, ускоряя или замедляя их. Система налогового регулирования воздействует на инвестиционный спрос и предложение через механизмы косвенного налогообложения и налогового льготирования инвестиционного характера. Мировой практикой накоплен богатый опыт регулирования источников инвестиций путем применения разнообразных налоговых преференций при налогообложении доходов компаний. Это позволяет государству контролировать массовый спрос и предложение не только товаров, но и капиталов, поскольку доход является основой спроса и конечным результатом функционирования капитала.

Воздействие налогов на экономику происходит не прямо, а опосредованно. Как инструменты распределения и перераспределения ВВП и НД, они оказывают свое влияние с некоторым опозданием от действующих тенденций изменения пропорций и темпов экономического роста. Принцип обратной связи налогов может иметь свою эффективность только при условии своевременного принятия соответствующих мер налогового регулирования. Тем не менее, *налоги выступают центральным звеном государственных программ антициклического развития экономики.* В целях выравнивания темпов экономического роста многие страны используют налоговый механизм для антициклического регулирования спроса и предложения (их стимулирования в период депрессии и ограничения в период предельного экономического подъема). Поскольку налоговые поступления следуют за объемами и темпами роста производства с некоторым опозданием, постольку автоматический рост налогов может привести к депрессии в производстве и даже к его спаду. В этой ситуации принимаются меры к снижению налогов с целью повышения стимулов к инвестированию.

Налоговое регулирование призвано активно влиять на структуру общественного воспроизводства. С помощью налогового механизма государство создает необходимые условия для ускоренного накопления капитала в наиболее приоритетных отраслях, определяющих научно-технический прогресс, а также в малорентабельных, но жизненно необходимых сферах производства и услуг. В мировой практике нередки случаи, когда налоговые льготы предоставляются преимущественно тем фирмам, которые действуют в рамках принятой государственной экономической программы.

Налоговый механизм используется для выравнивания регионального уровня развития страны, стимулируя ускоренный рост в экономически слаборазвитых регионах и территориях путем создания более благоприятного налогового режима для находящихся там предприятий, свободных экономических зон при более низких налогах и т. д.

Налоговое регулирование затрагивает и социальную сферу. Это относится к экологии, социальной инфраструктуре, социальной защите населения. Расходы фирм, инвестирующих подобного рода мероприятия, как правило, исключаются из налогооблагаемой прибыли. Страховые взносы в государственные социальные фонды непосредственно выступают источником и инструментом реализации государственной социальной политики, выплачивая за счет них пенсии и пособия, осуществляя поддержку малоимущих слоев населения.

Экологические налоги и штрафные платежи за сверхнормативное потребление природных ресурсов – важнейшие инструменты регулирования процессов охраны окружающей среды и рационального природопользования.

Через систему косвенного и подоходного налогообложения государство регулирует личное потребление и платежеспособный спрос населения путем установления необлагаемых минимумов, стандартных, социальных и имущественных вычетов при обложении налогом на

доходы физических лиц, освобождения от налогообложения (полного или частичного) отдельных видов личных доходов и групп потребительских товаров первой необходимости от соответствующих налогов (например, использование пониженных ставок НДС). Через регулирование платежеспособного спроса населения государство влияет на производство и предложение товаров и услуг, на личные сбережения и потребление.

Мировой практике известны следующие наиболее распространенные *методы государственного налогового регулирования*:

- изменение состава и структуры системы налогов;
- замена одного способа или формы налогообложения другими;
- изменения и дифференциация ставок налогов;
- изменение налоговых льгот и скидок, их переориентация по направлениям, объектам и плательщикам;
- полное или частичное освобождение от налогов;
- отсрочка платежа или аннулирование задолженности;
- изменение сферы распространения налогов.

В сфере государственного налогового регулирования экономики особое значение имеет оптимизация состава и структуры системы налогов, уровня и структуры налогового бремени и налоговых ставок. Суть данного процесса заключается в достижении налогового равновесия между ценовой, фискальной и регулирующей функциями. Построение рациональной налоговой системы зависит от экономически обоснованной ее внутренней структуры и, прежде всего, от параметров налоговых баз и налоговых ставок.

В зависимости от способов воздействия государственное налоговое регулирование подразделяется на две сферы: *налоговое стимулирование и налоговое сдерживание*.

Налоговое стимулирование основано на политике низких налогов, оптимизации состава и структуры системы налогов, уровня налогового бремени и ставок отдельных налогов, а также на использовании системы налогового льготирования (налоговых льгот и преференций). Налоговое стимулирование призвано целенаправленно воздействовать на экономику в целом, отдельные ее сферы, отрасли и социальные процессы, а также на экономическое поведение налогоплательщиков. Основной формой налогового стимулирования является налоговое льготирование.

Налоговое сдерживание это сфера государственного налогового регулирования, так как оно призвано сдерживать развитие отдельных отраслей экономики и инвестиционную активность, преимущественно в целях недопущения кризиса перепроизводства, что редко случается в современной экономике. Налоговое сдерживание основано на политике высоких налогов с использованием в целом и выборочно высоких налоговых ставок, с увеличением перечня налоговых платежей с отменой налоговых льгот.

Применяемые в государствах налоговые льготы следует не отменять, а глубоко реформировать, систематизировать, упорядочивать, рассчитывать их экономический эффект, контролировать избирательный характер и целевое использование льготированных средств. Мировая практика показывает, что государство обычно применяет льготы в тех отраслях, в ускоренном развитии которых оно нуждается на соответствующем этапе своего развития, в зависимости от проводимой политики в сфере экономики, науки, социальной сфере и т. п. Налоговое стимулирование инвестиционных процессов, внешнеэкономической деятельности способно позитивно повлиять на всю структуру хозяйственного комплекса страны. Текущее налоговое регулирование при всей своей мобильности может быть успешным лишь при соблюдении принципиальных установок системы налогообложения в целом, определенных в законе на длительную перспективу.

Основанием для предоставления льгот могут быть:

- материальное, финансовое, экономическое положение налогоплательщика;
- особые заслуги граждан;
- необходимость развития отдельных сфер и субъектов производства, регионов страны;
- социальное, семейное положение граждан и т. д.

ГЛАВА XVIII. ОСНОВЫ КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

18.1. Содержание и элементы корпоративного налогового менеджмента

Налоговые платежи составляют весомую долю в финансовых потоках организаций. Зачастую от грамотного, профессионального решения, принятого с учетом налоговых последствий, зависит судьба бизнеса, возможности его роста и развития. Недоучет этой стороны финансовой деятельности организации, допущенные ошибки в расчетах по налогам с бюджетом оборачиваются тяжелыми финансовыми потерями. На сегодняшний день вести бизнес, не просчитав, сколько принесет прибыли та или иная сделка и сколько потребуются при этом заплатить налогов, практически невозможно. Проблемы налогообложения, учета и управления налогами по своей значимости сравнимы, пожалуй, только с проблемами, возникающими непосредственно в ходе осуществления производственной или любой другой предпринимательской деятельности. Значимость эта выражается в конкретных суммах, которые отдаются государству. Налоговые платежи, охватывая всю производственную и хозяйственную деятельность организаций, входя во все элементы, определяющие состав цены, влияют на эффективность производства, а также являются важнейшим фактором при принятии бизнес-решения.

Налоги в идеале не должны влиять на выбор экономических решений предприятия, они не должны существенно менять философию бизнеса. На практике же налоги, являясь мощнейшим инструментом экономического регулирования, вторгаются в сферу стратегических решений, нередко вынуждая кардинально менять тактику действия компании. Серьезные решения никогда не принимаются без учета налогов и управления ими. На предприятиях всегда должны быть внутренние и внешние специалисты, основными функциями которых являются анализ и обеспечение деятельности данного предприятия с налоговой точки зрения. Даже если налоги не определяют основной стратегии предприятия, кто-то должен их своевременно и правильно исчислять, а также принимать меры по их оптимизации. Известная позиция налогоплательщиков «если не платить налоги становится невозможным, то надо платить как можно меньше» – основана на праве всех субъектов хозяйствования уменьшать свои налоговые обязательства любыми, не запрещенными законом способами.

Корпоративный налоговый менеджмент, как вид управленческой деятельности на предприятии, все больше входит в практику хозяйственной жизни государства, а налоговый менеджер организации (эксперт, консультант по налогам) становится все более значимой фигурой. В последнее время в Азербайджане корпоративный налоговый менеджмент стал предметом деятельности многих аудиторских и консалтинговых фирм, работающих на договорной основе с налогоплательщиками.

Корпоративный налоговый менеджмент – это система управления налоговыми потоками коммерческой организации путем использования научно обоснованных рыночных форм и методов, и принятия управленческих решений в области налоговых доходов и налоговых расходов на микроуровне.

Корпоративный налоговый менеджмент как звено целостной системы налогового менеджмента имеет те же функциональные элементы, но со своими особенностями⁶¹:

- организация процесса управления налоговыми потоками на предприятии;
- корпоративное налоговое планирование;
- корпоративное налоговое регулирование;
- корпоративный налоговый контроль (самоконтроль).

⁶¹ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.177

Организация корпоративного налогового менеджмента в широком смысле – это совокупность организационных форм и методов налогового планирования, налоговой оптимизации и налогового самоконтроля; в узком – это подготовка и создание условий для оптимизации налоговых потоков. Для организации управления налоговыми потоками на предприятиях используется организационная структура финансового менеджмента.

Управлением налоговыми платежами на большинстве азербайджанских предприятий занимается либо специалист финансового отдела (службы), либо бухгалтерия. Рационально, когда на предприятии, в его финансовой службе (а в крупных холдинговых структурах – в специально созданной налоговой службе) налоговыми потоками занимаются специалисты – *налоговые менеджеры*.

В их обязанности входит:

- участие в разработке регламентирующих документов компании, устава и различных положений;
- разработка и обоснование применения эффективного налогового режима;
- создание и поддержание информационной базы по налоговому законодательству;
- участие в обосновании системы договоров и контрактов;
- разработка корпоративной налоговой политики и налогового бюджета;
- осуществление корпоративного налогового планирования, прогнозирования и бюджетирования;
- разработка корпоративного налогового регулирования;
- осуществление внутреннего налогового контроля, анализ налогообложения компании;
- обеспечение выполнения внешнего налогового контроля (своевременное и полное представление документации налоговым органам);
- осуществление налогового производства;
- своевременная постановка на учет в соответствующие органы и перерегистрация, разработка налогового календаря и регулирование платежей по отдельным налогам, взаимодействие с налоговыми органами по налоговым льготам и другим налоговым вопросам;
- выполнение организационно-методической работы в области налогообложения в своей организации;
- и другие вопросы.

Процессы планирования и регулирования на предприятии очень тесно взаимосвязаны, переплетены и, рассматривая процессы налогового менеджмента на предприятии, их довольно сложно отделить. Поэтому основные методические направления налогового планирования и регулирования рассматриваются в совокупности как единое целое, как налоговая оптимизация, т. е. оптимизация корпоративных налоговых доходов, налоговых расходов и налоговой прибыли путем налогового бюджетирования и других форм и методов корпоративного налогового планирования и регулирования.

Корпоративный налоговый контроль представляет собой систематическую деятельность, направленную на организацию самоконтроля (наблюдения, проверки менеджерами правильности начисления и уплаты налогов, движения входящих и исходящих налоговых потоков, эффективности использования налоговой прибыли, а также выявление и устранение налоговых ошибок до проверки со стороны налоговых органов.

Организация и реализация по элементам полноценного корпоративного налогового менеджмента создает возможность решения субъектами хозяйствования ряда проблем, которые не всегда удастся решить в рамках других типов управления и видов менеджмента⁶²:

- получить дополнительный инструментарий для использования текущих и будущих благоприятных налоговых, финансовых и иных условий;
- более полно учесть изменения внешней среды;

⁶² Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.177

- стимулировать участников налогового менеджмента с учетом результатов принятых управленческих решений, создать предпосылки для повышения классности и квалификации менеджеров;

- обеспечить более рациональное распределение и использование различных видов ресурсов хозяйствующего субъекта;

- повысить при минимальных затратах финансовую устойчивость и стоимость предприятия.

Важным критерием решения вопроса о необходимости организации хозяйствующим субъектом корпоративного налогового менеджмента является уровень налогового бремени.

Если удельный вес налогов не превышает 15 % чистой добавленной стоимости предприятия, то потребность в налоговом планировании и оптимизации минимальная; при более высоких значениях уровнях налогового бремени необходима организация полноценного налогового менеджмента.

Чем выше налоговое бремя, тем эффективнее будут затраты хозяйствующего субъекта по организации налогового менеджмента, тем выше цена принимаемых управленческих налоговых решений (при условии их эффективности).

Значение минимизации налоговых платежей и оптимизации налогов

Сегодня в учебной литературе зачастую ставят знак равенства между такими понятиями минимизация налоговых платежей и налоговая оптимизация. Их всегда необходимо четко разграничить, поскольку эти значения характеризуют близкие, но не равнозначные явления и процессы управления налоговыми потоками предприятия.

Довольно часто также можно встретить мнение, что целью управления налогами на предприятии является их минимизация. Это приводит к тому, что налоговое управление сводится лишь к деятельности организаций, направленной на простое сокращение своих налоговых обязательств, к сожалению, не только в теории, но и на практике. Вместе с тем, корпоративный налоговый менеджмент, как вид управленческой деятельности, шире, многообразнее обычного стремления налогоплательщика минимизировать налоговые платежи. Налоговой менеджмента связан с оптимизацией налоговых потоков.

Организацию, внедряющую у себя методы налогового менеджмента, должна интересовать не столько сама по себе величина уплачиваемых налогов, сколько эффективность принимаемых решений по вложению высвободившихся в результате оптимизации налоговых потоков средств, т. е. результативность управленческих решений не только в поиске дополнительных источников доходов, но и в области налоговых расходов и вложения налоговой прибыли. Это и есть оптимизация налогов, основанная на выборе эффективных решений. Поэтому целью корпоративного налогового менеджмента является *оптимизация налогов*, т. е. их рациональная многовариантная минимизация налоговых платежей, получение на этой основе экономии, дополнительных налоговых доходов и эффективное их вложение в развитие предприятия.

В принципе, минимизация и оптимизация преследуют одну цель – снижение налогового бремени налогоплательщиков.

Оптимизация налогов осуществляется в процессе налогового планирования, налогового регулирования и внутреннего налогового контроля организацией.

Важнейшая роль в оптимизации налоговых потоков отводится методам налогового планирования, которое в широком его понимании включает в себя и разработку налоговой политики организации, и методы налогового регулирования и налогового контроля.

В инструментарий налогового планирования включаются методы налогового бюджетирования, использования налоговых льгот и других законных способов минимизации налоговых платежей, применения трансфертного ценообразования, реализации налоговой политики организации и налогового учета.

Налоговая оптимизация предполагают такую управленческую деятельность налогоплательщиков, которая позволяет не только снизить налоговое бремя, но и обеспечить

долговременную экономию на налогах, получить экономический эффект от ее вложения, избежать или снизить риск возможных финансовых санкций.

Уменьшение налоговых выплат в результате их оптимизации должно вести к увеличению размера прибыли, а значит, и отвечать интересам налогоплательщиков.

Следует отметить, что сокращение одних налогов может привести к увеличению других, а также к финансовым санкциям со стороны государственных налоговых органов. Поэтому наиболее эффективным способом увеличения прибыльности является не механическое сокращение налогов, а минимизация бремени налогов на базе роста производства, продаж и доходности предпринимательства, т. е. построения эффективной системы управления предприятием и принятия решений таким образом, чтобы оптимальной была вся структура предпринимательства. Долговременность, устойчивость эффекта снижения налогового бремени может быть обеспечена путем эффективного вложения средств в производство, развитие предприятия, в том числе и средств, высвободившихся от эффекта снижения налогового бремени. Оптимизация налогообложения должно строиться также и на поддержании налогоплательщиками своей ценовой конкурентоспособности на рынке, имея в виду, что большая часть налогов включается в продажные цены товаров и оплачивается потребителями.

Корпоративное налоговое планирование

Содержание корпоративного налогового планирования и прогнозирования

Современная организация налогового планирования на предприятиях, помимо своей узкопрактической направленности на снижение налоговых поступлений, отличается чрезмерно высокой ролью бухгалтерии предприятия в данной области планирования и некоторой толерантностью, и индифферентностью экономических и финансовых служб. Последние либо вовсе не принимают участия в планировании налогов, либо занимаются сбором статистической информации, причем постфактум.

Термин «налоговое планирование» достаточно часто встречается в специальной литературе, посвященной налоговой проблематике, однако понимают его по-разному: «минимизация налогового бремени через финансовое планирование, включая инвестиции с отсрочкой уплаты налогов, покупку не облагаемых налогами ценных бумаг и использование различных налоговых убежищ»⁶³; «систематический анализ различных налоговых альтернатив, направленный на минимизацию налоговых обязательств в текущем и будущих периодах»⁶⁴; «...деятельность налогоплательщика, направленная на минимизацию его налоговых обязательств»⁶⁵; «...создание системы договоров и комбинации различных форм налогообложения с целью максимально снизить налоги и минимизировать в рамках действующего законодательства возможную ответственность, а также сохранить заработанные капиталы»⁶⁶; «целенаправленные правовые действия налогоплательщика, направленные на минимизацию налоговых платежей»⁶⁷.

Таким образом, как зарубежные, так и отечественные исследователи под налоговым планированием понимают, прежде всего, деятельность, направленную на уменьшение налоговых платежей, воспринимая его через призму противостояния налогоплательщика, с одной стороны, и фискальных органов, с другой. В то же время, налоговое планирование призвано не только уменьшать налоговые платежи предприятия, а оптимизировать налоговые потоки, стать регулятором, наряду с планом маркетинга и производства, процесса управления

⁶³ Федоров Б.Г. Англо-русский банковский энциклопедический словарь. – М.: Изд. Лимбус Пресс, 1995.

⁶⁴ Словарь деловых терминов (DICTIONARY OF BUSINESS TERMS) Джека Фридмана (Jack P. Friedman). Изд-во Barron's Educational Series, Inc.

⁶⁵ Жестков С.В. «Проблемы налогового планирования в Российской Федерации» //Налоговый вестник. 1997. № 6. С.74.

⁶⁶ Нефедов Э. «Налоговое планирование». www.pplus.ru/fin_manage3.shtml

⁶⁷ Налоги и налогообложение: Учебное пособие для ВУЗов /Под ред. проф. Г.Б. Поляка, проф. А.Н. Романова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.

предприятием. Оптимизация налогового бремени организацией закладывает основу для роста массы налоговых поступлений в бюджетную систему в перспективе.

Корпоративное налоговое планирование представляет собой интеграционный процесс, заключающийся в упорядочивании хозяйственно-финансовой деятельности в соответствии с действующим налоговым законодательством и стратегией развития предприятия. Этот процесс можно также определить, как предварительное рассмотрение, оценка решений в области финансово-хозяйственной деятельности организации с учетом величины возможных налоговых платежей и выбор из них наилучших решений с позиций целевых установок организации⁶⁸. Такая трактовка корпоративного налогового планирования предполагает, что любое решение, например, инвестирование средств, реорганизация предприятия, создание филиала, выход на новый рынок, увеличение объема производства, выбор делового партнера и т. п., должно быть оценено с учетом налоговых последствий. Следует отметить, что на уровне предприятия такие функциональные элементы корпоративного налогового менеджмента как налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль неразрывно связаны и происходят как единый процесс, вследствие чего складывается впечатление, что на предприятии имеет место только налоговое планирование, хотя налоговое регулирование и контроль сохраняют свою относительную самостоятельность в составе корпоративного налогового менеджмента.

Для успешного налогового планирования важнейшее значение имеет стабильность налогового законодательства, в странах с развитой рыночной экономикой существенные изменения в налоговую систему вносятся не чаще, чем раз в десять лет, а многие налоговые законы действуют без значимых изменений в течение десятилетий. В Азербайджане вносятся изменения и дополнения в Налоговый Кодекс ежегодно.

Налоговое планирование, как и любую управленческую деятельность, можно представить в виде системы, включающей оперативный, тактический и стратегический элементы, в зависимости от которых видоизменяются мероприятия по планированию налогов.

Фундаментальным звеном в процессе налогового планирования выступает *оперативный уровень*, также часто именуемый в литературе текущим внутренним налоговым контролем.

На *тактическом уровне* налоговое планирование становится частью общей системы финансового управления и контроля, производится специальная подготовка (планирование) контрактных схем типовых, крупных и долгосрочных хозяйственных договоров, в частности: составляются прогнозы налоговых обязательств организации и последствий планируемых схем сделок, которые учитываются при формировании прогнозов финансовых потоков предприятий, являющихся базовым критерием принятия инвестиционных решений; разрабатывается график соответствия исполнения налоговых обязательств и изменения финансовых ресурсов организации; прогнозируются и исследуются возможные причины резких отклонений от среднестатистических показателей деятельности организации и налоговых последствий инноваций или проводимой сделки; разрабатываются текущие и среднесрочные инвестиционные планы, включая экономию на налогах как один из источников финансирования.

Стратегическое налоговое планирование – заключительный, наивысший уровень налогового планирования. Это деятельность, связана с выработкой способов оптимизации налоговых потоков предприятия; результатом этого процесса выступает налоговый план, направленный на достижение стратегических интересов предприятия. Таким образом, налоговое планирование начинается с определения стратегических целей предприятия, именно они формируют потребность в принятии тех или иных управленческих решений, в зависимости от них строится структура предприятия и связи внутри нее.

Основной целью стратегического налогового планирования является разработка на основании прогнозов и тенденций развития налоговой системы, эволюции финансовых рынков таких моделей и вариантов ведения хозяйственных операций хозяйствующими субъектами, которые бы в наибольшей мере отвечали поставленным стратегическим целям предприятия, с учетом возможных изменений во внешней среде. Деятельность по стратегическому налоговому

⁶⁸ Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение. – Ростов н/Д: Феникс, 2000. – С. 187.

планированию требует не только знания современного налогового законодательства, анализа современной рыночной конъюнктуры, но и способности прогнозирования изменений в налоговом законодательстве в весьма отдаленной перспективе, видоизменений и появлений новых экономических институтов, так или иначе способных оказать воздействие на налоговую систему; что, в свою очередь, требует знаний в области юриспруденции, экономики, менеджмента, финансов, понимания экономической сущности налогообложения, изучения основных научных теорий по налогообложению.

При налоговом планировании не следует ориентироваться только на налоговые ставки. Напротив, их размеры с точки зрения налогообложения хозяйственной деятельности имеют второстепенное значение. Иначе трудно бы было понять, почему в условиях полной свободы движения капитала компании продолжают действовать в странах с уровнем налога на прибыль корпораций по ставкам в 44–50 % и не перебираются в «налоговые гавани», где ставки этого налога 2–5% или он вовсе не взимается. На самом деле, и в странах с «нормальными» (оптимизированной) ставками налогов компании с хорошо поставленным налоговым планированием платят налоги по «эффективной» (т. е. пониженной) налоговой ставке, которая не превышает 20–25 %. А эти ставки уже сравнимы с уровнем налогообложения в странах с более низкими налоговыми ставками. Поэтому выбор между странами с нормальным налоговым режимом и «налоговыми гаванями» далеко не всегда предопределен в пользу последних, во многих ситуациях и те, и другие играют на равных.

Классификация, виды и этапы корпоративного налогового планирования

Говоря о классификации налогового планирования, необходимо иметь в виду, во-первых, логику и структуру построения цепочки наилучших способов достижения поставленных целей, во-вторых, временные рамки, с одной стороны, ограничивающие постановку невыполнимых задач и целей, а с другой – выступающие индикатором эффективности планируемых действий путем сравнения прогнозируемого и фактического результата.

Обобщая различные точки зрения, можно дать следующую классификацию видов налогового планирования:

1. по объектам управления: *внешнее* (учредителями, сторонними консультантами, представителями государственных органов и т. п.); *внутреннее* (исполнительными органами организации, его структурные подразделения);

2. по юрисдикции (территории действия): *внутри страны* (национальное); *международное*;

3. по длительности периода и характера решаемых задач: *оперативное*; *тактическое*; *стратегическое*;

4. по законности действий налогоплательщика: *законное* (манипулирование положениями существующего законодательства, используя его несовершенство, сложность и противоречивость); *противозаконное* налоговое планирование, при котором применяются противозаконные методы в целях уменьшения налоговых платежей;

5. по стадиям финансово-производственного цикла: *налоговое планирование на стадии создания предприятия*; *в период его существования*; *на стадии ликвидации*;

6. по ожиданиям, возлагаемым на налоговое планирование: *оптимистическое*; *пессимистическое*; *реалистическое*;

7. по воздействию на налоговую нагрузку: *оптимизационное* (направленное на оптимизацию и минимизацию налоговых потоков предприятия); *классическое* (направленное на расчет будущих налоговых платежей).

Приведенное разграничение налогового планирования и мероприятий процесса налогового планирования на виды призвано не только понять сущность данной экономической конструкции, но и способствовать реализации налогового планирования на предприятии с научно-обоснованных позиций.

Налоговое планирование – неразрывная часть общеэкономического планирования, а значит, работа в области налогового планирования должна состоять из тех же этапов, которые находят

свое отражения в процессе составления общего плана развития предприятия на перспективу, а именно: организационно-подготовительного, исследовательского, планово-разработочного и основного этапа.

Первый этап определяется формированием аппарата, который должен организовать всю работу по составлению плана и подготовить условия для его реализации.

Второй определяется выполнением основных исследований, в т. ч. действующего налогового законодательства, предшествующих составлению плана. Здесь же осуществляется сбор требуемой информации, разрабатываются аналитические таблицы, выбираются нужные технико-экономические показатели.

Третий этап включает в себя составление самого плана.

И четвертый этап – реализация данного плана.

Рассматривая корпоративное налоговое планирование как определенную последовательность действий, направленных на оптимизацию налоговых потоков можно выделить следующих этапов налогового планирования для целей определения налогового поля.⁶⁹

В рамках этапа *стратегического планирования* выделяются такие этапы, как: создание действующей хозяйствующей единицы; кардинальные изменения условий функционирования предприятия и в процессе текущей деятельности предприятия, а также выделяются направления: определение целей и задач организации, сферы производства и обращения, направлений деятельности (выбор организационно-правовой формы, структуры и места расположения предприятия и его структурных подразделений); анализ предоставляемых законодательством налоговых льгот; формирование налоговой учетной политики. Таким образом в рамках данного этапа формируется налоговое поле организации, т. е. определяются совокупные налоговые обязательства организации.

В рамках этапа *оперативного планирования* выделяются направления:

расчет и управление налоговыми базами, составление многовариантных налоговых моделей, рациональное размещение активов и прибыли предприятия, составление налоговых календарей.

В рамках этапа *оценки эффективности налогового планирования* выделяются направления:

- установление величины отклонений фактических результатов от плановых, анализ причин;
- определение системы показателей, характеризующих эффективность разработанных методов.

Результаты налогового планирования и оптимизации необходимо оценивать не только суммами уменьшенных налогов и принесенных выгод, но и с точки зрения уменьшения возможного ущерба и издержек, которые были бы неизбежны при ведении хозяйственной деятельности без учета существующих особенностей налогообложения, а также эффекта от реинвестирования налоговой прибыли.

Ключевую роль в налоговом планировании и оптимизации играет аналитическая стадия обработки информации для выработки управленческих решений, поступающей как от налогоплательщиков, так и от официальных органов.

Показатели эффективности корпоративного налогового планирования

Эффективность налогового планирования определяется с помощью ряда коэффициентов, общая схема расчета которых предусматривает отношение совокупности налоговых издержек или отдельных составляющих к объему продаж, себестоимости или прибыли.

Показатели могут рассчитываться как в долях единицы, так и в процентах. Совокупность показателей эффективности налогового планирования приведена в табл.18.1.

⁶⁹ Козенкова Т.А. «Налоговое планирование»// «Экономика и жизнь», № 17 2001 г., стр. 52.

Показатели эффективности корпоративного налогового планирования.⁷⁰

Показатель	Алгоритм расчета
Общий коэффициент эффективности налогообложения	Чистая прибыль (чистый доход) совокупные налоговые издержки (в налоговые издержки следует включать как косвенные налоги на доходы в размере сумм к доплате, т.е. с учетом возмещаемых сумм, так и налоги, относимые на затраты и финансовые результаты, включая чистую прибыль).
Налогоемкость продаж	Совокупные налоговые издержки/объем продаж (в объеме продаж, как результативный показатель деятельности организации, следует включать выручку от реализации товаров, работ и услуг и полученные от покупателей суммы косвенных налогов).
Коэффициент налогообложения доходов	Оборотные налоговые издержки/выручка от реализации (в оборотные налоговые издержки следует включать как косвенные налоги на доходы, являющиеся по своей природе оборотными).
Коэффициент налогообложения затрат	Налоговые издержки, относимые на затраты/совокупные затраты
Коэффициент налогообложения прибыли	Налоговые издержки, относимые на прибыль/прибыль (в расчете может использоваться любой из показателей прибыли (операционная, налогооблагаемая, чистая и др.)).

Однако в силу особенностей отечественной хозяйственной среды, сформулированных ранее, невозможно привести рекомендуемые значения всех коэффициентов. Оценка эффективности возможна лишь на основе динамических расчетов, позволяющих выявить тенденции для каждой конкретной организации. Вместе с тем в отношении показателя «налогоемкость продаж» существует следующая оценочная шкала:

- если значение показателя составляет не более 20 %, то налоговое планирование может быть ограничено рамками четкого ведения бухгалтерского учета и внутреннего документооборота, использованием прямых льгот и самообразованием главного бухгалтера;
- в интервале 20–45 % налоговое планирование должно стать частью общего финансового управления и контроля, для чего требуется привлечение специально подготовленного персонала или участие внешних налоговых консультантов (аудиторов);
- в интервале 45–70 % налоговое планирование должно стать важнейшим элементом стратегического планирования, необходимы обязательный налоговый анализ и экспертиза организационных, юридических и финансовых мероприятий и инноваций, вероятнее всего потребуется сотрудничество с профессиональными налоговыми консультантами, а также юристами, специализирующимися в области налогообложения и налогового права;
- если показатель превышает 70 %, вряд ли бизнес целесообразен в дальнейшем⁷¹.

Очень важное значение в налоговом планировании и в целом в корпоративном налоговом менеджменте играет полученный результат, т. е. эффективность какой-либо оптимизации величины налогов.

Чистый финансовый результат предприятия можно выразить формулой⁷²:

$$ЧФ = В - З - Нп - Нс - Нпр,$$

где: ЧФ – чистый финансовый результат;

В – выручка (включая внереализационные доходы) без НДС;

З – все затраты предприятия, кроме налогов;

Нп – налог на прибыль;

Нс – налоги, относимые на издержки (себестоимость или финансовые результаты);

Нпр – прочие налоги, выплачиваемые из чистой прибыли.

Обозначив ставку налога на прибыль (в процентах) Сп, можно выразить сумму налога на прибыль следующей формулой:

⁷⁰ Хотинская Г. «Налоговый менеджмент и его эффективность» // Финансовый директор. 2002. № 2.

⁷¹ Васильев А. «Налоговое планирование: быть или не быть» // Электронный журнал «7 Статей. Ру».

⁷² Галимзянов Р.Ф. «Общие принципы минимизации налогов» – www.cf.in.ru. 1999.

$$Hn = Cn \times (B - Z - Hc),$$

В таком случае, можно преобразовать формулу чистого финансового результата:

$$\mathbf{ЧФ} = \mathbf{B} - \mathbf{Z} - \mathbf{Cn} \times (\mathbf{B} - \mathbf{Z} - \mathbf{Hc}) - \mathbf{Hc} - \mathbf{Hnp}.$$

Выделим более *жирным шрифтом* чистый финансовый результат предприятия до оптимизации:

$$\mathbf{ЧФ} = \mathbf{B} - \mathbf{Z} - \mathbf{Cn} \times (\mathbf{B} - \mathbf{Z} - \mathbf{Hc}) - \mathbf{Hc} - \mathbf{Hnp}.$$

При этом *курсивом выделим* результат после оптимизации:

$$B - Z - Cn \times (B - Z - Hc) - Hc - Hnp.$$

Тогда, можно рассчитать эффект (экономия) от оптимизации будет:

$$\mathcal{E} = \mathbf{ЧФ} - \mathbf{ЧФ} = \mathbf{B} - \mathbf{B} - \mathbf{Z} + \mathbf{Z} - \mathbf{Hn} \times (\mathbf{B} - \mathbf{B} - \mathbf{Z} + \mathbf{Z} - \mathbf{Hc} + \mathbf{Hc}) - \mathbf{Hc} + \mathbf{Hc} - \mathbf{Hnp} + \mathbf{Hnp}.$$

Поскольку выручка до и после оптимизации одинакова ($B=B$), то

$$\mathcal{E} = -Z + Z - Hn \times (-Z + Z - Hc + Hc) - Hc + Hc - Hnp + Hnp.$$

Эта формула позволяет оценить эффект от оптимизации налогов. При этом эффективность оптимизации зависит не столько от самого налога, сколько от финансового состояния предприятия в целом, от его финансового результата.

Методы корпоративного налогового планирования и прогнозирования

Для обеспечения оптимального сочетания и использования налоговых схем на практике используются ситуационный, численные балансовые методы и метод определения финансовых потоков предприятия в двухкоординатной системе налогообложения.

Метод ситуационного налогового планирования – наиболее простой и доступный для любого предприятия, поэтому он нашел самое широкое применение. Суть метода заключается в следующем. Предприятие на основе своего устава и иных учредительных документов, в соответствии с Налоговым Кодексом и статистическими нормативами, определяет спектр основных налогов, которые надлежит уплачивать предприятию, уточняет ставки и льготы. Формируется налоговое поле предприятия. Далее подбираются типичные хозяйственные операции, в которых предприятие участвует, учитывая специфику вида деятельности и сложность производственного процесса. Затем образуется система договорных отношений предприятия с учетом сформированного налогового поля. После этого разрабатываются различные ситуации с учетом уже выполненных налоговых, договорных и хозяйственных работ, охватывающие самые разнообразные стороны экономической жизни, реализуемые в нескольких сравнительных вариантах. На основе всестороннего исследования ситуаций выбираются оптимальные варианты. При анализе различных ситуаций целесообразно сопоставлять полученные финансовые результаты с возможными потерями, обусловленными штрафными и другими санкциями. Слабая сторона ситуационного метода в его многовариантности, особенно для крупных предприятий, т. к. чтобы спланировать свою деятельность наиболее эффективно с точки зрения минимизации налоговых отчислений, необходимо проанализировать огромный массив всевозможных модификаций взаимодействия предприятия с внешней средой, что под силу только высокоэффективным автоматизированным программам.

К численным балансовым методам относятся:⁷³

⁷³ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», 2007. – С.228

1. метод микробалансов;
2. метод графоаналитических зависимостей;
3. матрично-балансовый метод;
4. статистический балансовый метод.

Метод *микробалансов* состоит в следующем. Чтобы оценить тот или иной вариант экономической деятельности предприятия в разных условиях хозяйствования, выделяются крупные блоки хозяйственных операций, включающие главные отличия. Эти блоки оформляются в виде бухгалтерских проводок, и выполняются расчеты балансов для каждого из них. Сравнение полученных микробалансов позволяет выбрать более выгодный вариант. Исследование с помощью микробалансов основывается на выделении из всей совокупности хозяйственных операций одного какого-то определяющего блока и на рассмотрении его как самостоятельного журнала хозяйственных операций с оформлением нескольких вариантов проводок и с составлением нескольких вариантов микробалансов. Их анализ позволит выбрать наиболее экономичный. Если в блок хозяйственных операций включаются все необходимые налоговые платежи, то микробалансы позволяют также определить вариант с минимальным уровнем этих платежей.

Исследование с помощью *графоаналитических зависимостей* основывается на выделении одного или нескольких важнейших параметров баланса, которые могут оказать решающее влияние на финансовые итоги работы предприятия. Чтобы определить влияние на финансовый результат деятельности предприятия любого из экономических параметров, выделяется крупный блок хозяйственных операций, в котором этот параметр участвует. Затем путем ряда последовательных расчетов микробалансов при разных величинах исследуемого параметра получают графическую или аналитическую зависимость финансового результата от этого параметра. На основе этой зависимости можно выбрать оптимальное соотношение.

Матрично-балансовый метод применяют для полных и всесторонних исследований. Это достаточно простой многопараметрический метод, позволяющий прогнозировать финансовые результаты и выявлять критические места баланса. Методы исследования матриц позволяют устанавливать наличие сильных и слабых связей между отдельными счетами и хозяйственными операциями. Математический анализ этих связей может быть дополнен экономическими условиями, позволяющими определить неявные (опосредованные) связи.

Статистический балансовый метод состоит в том, что на основе балансов ряда коммерческих предприятий определяются осредненные величины параметров, которые могут быть использованы для сравнения или для построения расчетной экономической модели. Отклонения в ту или иную сторону показателей конкретного предприятия от среднестатистических характеризуют положительную или отрицательную динамику его деятельности. Экономическая среднестатистическая модель, заложенная в алгоритм и дополненная конкретными блоками хозяйственных операций, может послужить основой для проведения тактического налогового планирования и отработки различных видов хозяйственной деятельности.

Метод определения финансовых потоков предприятия в двухкоординатной системе налогообложения строится на основе презумпции, что действуют всего два налога, а именно: косвенный налог (НДС, акцизы) и налог на прибыль юридических лиц. Ряд налогов игнорируется в силу своей незначительности либо выводятся с помощью определенных итераций к одному из этих двух видов налогов. Записывают уравнение, которое показывает долю налоговых отчислений от валовой выручки предприятия в рассматриваемой двухкоординатной налоговой системе, а также позволяют получить прямую связь между ставками косвенного налога и налога на прибыль организаций с другими макроэкономическими показателями (величиной налога на имущество организаций, величиной амортизационных отчислений, величиной единого социального налога, объемом используемых предприятием собственных и заемных средств и величины процентов, выплачиваемых за их использование). Изменяя данные показатели с помощью процедур налоговой оптимизации, можно оценить их влияние на величину двух основных (базовых) налогов, взимаемых с хозяйствующего субъекта.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Азербайджанской Республики.
2. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики.
3. Гражданский Кодекс Азербайджанской Республики.
4. Уголовный Кодекс Азербайджанской Республики.
5. Таможенный Кодекс Азербайджанской Республики.
6. Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете».
7. Закон Азербайджанской Республики «О государственной пошлине».
8. Закон Азербайджанской Республики «О бюджетной системе».
9. Закон Азербайджанской Республики «О местных (муниципальном) налогах и платежах».
10. Azərbaycan Respublikasının milli iqtisadiyyat perspektivi üzrə Strateji Yol Xəritəsi.
11. Azərbaycan Respublikasında maliyyə xidmətlərinin inkişafına dair Strateji Yol Xəritəsi.
12. Закон Азербайджанской Республики «Об утверждении Положения о службе в государственных налоговых органах», 12 июня 2001 года, № 141
13. Указ Президента Азербайджанской Республики «Об утверждении Положения Министерства Налогов Азербайджанской Республики», 29 марта 2001 года, № 454
14. Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi Tədris Mərkəzi. “Vergi inzibatçılığı”. Dərslik. Şamaxı, 2017, 900 səh.
15. Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi Tədris Mərkəzi. “Vergiyə giriş”. Dərslik. Şamaxı, 2014, 603 səh.
16. Sadiqov T.Ə., Rzayev İ.M. “Vergi uçotu və auditi”. Dərslik. Bakı, “Elm”, 2014, 552 səh.
17. Bağırov D.A. “Vergi nəzarəti”. Dərslik. Bakı, 2006, 412 səh.
18. Bədəlov Ş.S., Məhərrəmov R.B., Qurbanov F.Ə. “Büdcə sistemi”. Dərslik. Bakı, 2003, 420 səh.
19. Həsənlı M.X. “Vergilər”. Dərslik. Bakı, 1998, 145 səh.
20. Kəlbəyev Y.A. “Vergi siyasətinin konseptual əsasları və praktiki aspektləri”. Bakı, “Elm”, 2012, 488 səh.
21. Kəlbəyev Y.A., Məhərrəmov R.B., Rzayev P.Q. “Xarici ölkələrin vergi sistemi”. Dərslik. Bakı, “İqtisad Universiteti” nəşriyyatı, 2011, 554 səh.
22. Məmmədşadə N.R. “Vergi nəzarətinin iqtisadi mahiyyəti və onun maliyyə nəzarəti sistemində yeri”. Məqalə. “Azərbaycanın vergi xəbərləri” jurnalı №8, Bakı, 2011
23. Sadiqov M.M. «Maliyyə potensialı: formalaşma və aqrar sahənin prioritetliyi». Bakı, 2009, 294 səh.
24. Kəlbəyev Y.A., Hübətov T.M. “Vergilərin hesablanmasına dair praktikum”. Dərs vəsaiti. Bakı, 2008, 393 səh.
25. Sadiqov M., Huseynov A., Zeynalov V. “Korporativ maliyyə”. Dərslik. Bakı, 2007, 502 səh.
26. Kəlbəyev Y.A. “Fiskal siyasət və milli iqtisadiyyatın tənzimlənməsi problemləri”. Bakı, “Elm”, 2005, 468 səh.
27. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadiqov M.M., Kəlbəyev Y.A., Rzayev Z.H. “Vergilər və vergitutma”. Dərslik. Bakı, 2010, 512 səh.
28. Rzayev Z.H. “Vergi menecmenti”. Dərslik. Bakı, 2007, 323 səh.
29. Abbasov Ə., Sadiqov M. “Azərbaycan Respublikasının regionları: maliyyə və vergi potensialının proqnozlaşdırılması problemləri”, Bakı, 2002, 132 səh.
30. Салаев Р.А. «Основные направления налоговых реформ (на примере аграрного сектора) в налоговой системе Азербайджана». Статья. Международная научно – практическая конференция «Проблемы обеспечения продовольственной безопасности независимого Азербайджанского государства и повышения конкурентоспособности аграрной сферы посвященной 100-летию Азербайджанской Народно-Демократической Республики. Азербайджанский Университет Кооперации. Баку, 2018, 560-564 стр.
31. Салаев Р.А. «Модель эффективной налоговой системы Азербайджанской республики». Статья. XIV Международная научно-практическая конференция «Мировые тенденции и перспективы развития финансовой системы Украины». «WTPDFSU-2017» Киевский Национальный Университет им. Т.Шевченко. 28-29 сентября 2017, 469-475 стр.
32. Магеррамов Р.Б., Салаев Р.А. «Основные направления внешнеэкономической политики Азербайджана в области налогового регулирования». Статья. Межрегиональный научно-практический и учебно-методологический журнал «Финансы и учет: проблемы методологии и практики» №1-3. 2013, Ижевск, 298-305 стр.
33. Магеррамов Р.Б., Маммедзаде Н.Р. «Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики и новый подход к регулированию налоговой системы». Статья. Межрегиональный научно-практический и

- учебно-методологический журнал «Финансы и учет: проблемы методологии и практики» №1-3. 2013, Ижевск, 57-65 стр.
34. Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент». Учебное пособие. Издательство: «Омега-Л», Москва, 2007, 272 стр.
 35. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. «Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика» /Под ред. А.В. Брызгалина. Изд. 2-е, перераб. и доп. – Екб.: Издательство «Налоги и финансовое право», 2005
 36. Вылкова Е. «Налоговое планирование». - СПб., Питер, 2004. – 634 стр.
 37. Иохин В.Я. «Экономическая теория». Учебник. Москва, 2002
 38. Заяц Н.Е. «Теория налогов». Учебник. Минск, 2002, 220 стр.
 39. Магеррамов Р.Б. «Проблемы формирования и развития налоговой системы Азербайджанской Республики». Монография. Баку, 2011, 310 стр.
 40. Мусаев А.Ф., Садыгов М.М., Магеррамов Р.Б., Салаев Р.А. «Налоги и налогообложение в Азербайджане». Учебник. Баку, 2005, 530 стр.
 41. Нестеров Г.Г., Попонова Н.А., Терзиди А.В. «Налоговый контроль». Учебное пособие. Издательство «Эксмо». Москва, 2009, 384 стр.
 42. Пепеляев С.Г. «Налоговое право». Учебник. Москва, Издательство «Альпина Паблишер», 2015, 796 стр.
 43. Петти У., Смит А., Рикардо Д., Кейнс Дж., Фридмен М. «Классика экономической мысли: Сочинения». Москва, ЭКСМО-Пресс, 2000, 894 стр.
 44. Романовский М.В., Врублевской О.В. «Налоги и налогообложение». Санкт-Петербург, Издательский дом «Питер», 2009, 528 стр.
 45. Садыгов М.М., Зейналов В.З., Садыгова Г.М., Алиев В.Ф. «Рыночная экономика: финансы и налоги». Баку, 2002, 147 стр.
 46. Самуэльсон П. «Экономика». Перевод с 5 издания Антонова В.Д., Клесмет О.Г. Москва, НПО «Алгон», 1994, в 2-х томах, 740 стр.
 47. Стиглиц Дж.Ю. «Экономика государственного сектора». /пер. с англ. Москва, Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997, 720 стр.
 48. Ходов Л.Г. «Налоги и налоговое регулирование экономики». Учебное пособие. Москва, ТЕИС, 2003, 253 стр.
 49. Худолеев В.В. «Налоги и налогообложение». Учебное пособие. Москва, «ИНФРА-М», 2004, 255 стр.
 50. Черник Д.Г., Морозов В.П. «Оптимизация налогообложения». Москва, «ТК Велби», 2002, 334 стр.
 51. «Экономика налоговой политики». Пер. с англ. Под ред. Майкла П. Девере, Москва, 2001, 328 стр.
 52. Энциклопедия «Общего аудита». - в 2-х т., - Москва, «Дело и сервис», 1999. Т.1. - 456с., Т.2. - 465с.
 53. Юткина Т.Ф. «Налоги и налогообложение». Учебник. -М: ИНФРА-М, 2001, 540 стр.
 54. Maharramov R., Salayev R., Allahverdiyeva N., Ramazanova D. «Optimization of the structure of taxation in the state». Article. Economic and Social Development 55th International Scientific Conference on Economic and Social Development, Book of Proceedings Vol. 3/4, Baku, 18-19 June 2020, 394-404 page.
 55. Salayev R., Rahmanov E. «Main directions of the tax system in improving the economy of the Azerbaijan Republic». Article. Economic and Social Development 55th International Scientific Conference on Economic and Social Development, Book of Proceedings Vol. 3/4, Baku, 18-19 June 2020, 439-447 page.
 56. Salayev R. «The main directions in tax systems reform in the Azerbaijan Republic». Article. 38th International Scientific Conference on Economic and Social Development - "Socio Economic Problems of Sustainable Development" Rabat, 21-22 March 2019, 488-495 page.
 57. www.president.az
 58. www.taxes.gov.az
 59. www.finance.gov.az
 60. www.stat.gov.az
 61. <https://econ.wikireading.ru>

Садыгов Мирдамед Мирсадыг оглы
Магеррамов Рамиз Булут оглы
Салаев Рауф Ариф оглы
Мамедова Гюльсум Мирдамед гызы
Маммедзаде Нигяр Рамиз гызы

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
В АЗЕРБАЙДЖАНЕ

Директор «ММ-С»: Ф.Г.Керимов

Формат: 60x84 1/8, Усл.печ.л: 57.5

Тираж: 300 экз. Заказ:5

г.Баку, Тагизаде 13; Тел: (050) 314 09 37, (070) 314 09 37
(012) 431 11 00