

НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ ЦЕНТРА ПОДГОТОВКИ ПЕРСОНАЛА ФНС РОССИИ, Г. САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

№ 2/2009

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору в сфере связи и массовых коммуникаций (Свидетельство от 29 октября 2008 года ПИ № ФС77-33813)

УЧРЕДИТЕЛЬ:

Центр подготовки персонала ФНС России,
г. Санкт-Петербург
(Интернет-сайт <http://www.nalog-edu.ru>)

ИЗДАТЕЛЬ:

Центр подготовки персонала
ФНС России, г. Санкт-Петербург

РЕДАКЦИЯ:

Мурашов С. Б. – главный редактор,
Крюкова О. В. – зам. главного редактора,
Злобина Т. А. – редактор,
Дроздова Л. Ю. – менеджер,
Щербачук М. П. – верстка,
Щербакова А. С. – дизайнер.

Присланные рукописи не рецензируются
и не возвращаются.

Перепечатка, включение информации, содержащейся
в материалах, опубликованных в журнале
«НАЛОГИ И ФИНАНСЫ», во всевозможные базы
данных для дальнейшего их коммерческого
использования, размещение таких материалов
в любых СМИ и Интернете допускаются только
с письменного разрешения редакции.

Ответственность за достоверность сведений
в рекламных объявлениях несут рекламодатели.
Редакция оставляет за собой право художественной
доработки оригинал-макетов рекламных объявлений.

© Журнал «НАЛОГИ И ФИНАНСЫ», 2009 г.

Адрес редакции:

197342, Санкт-Петербург,
ул. Торжковская 10, каб. 201.
Тел./факс: (812) 492-9-492, 492-94-96
(редакция, отдел рекламы).
E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Цена свободная.

Подписано в печать: 10.06.2009

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Типография Центра подготовки персонала
ФНС России, г. Санкт-Петербург

196105, Санкт-Петербург, ул. Иркутская, 2
Заказ № 77Ц

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Верстова Маргарита Евгеньевна

Начальник кафедры гражданского права
и процесса Саратовского юридического
института МВД России, д.ю.н.

Власова Виктория Михайловна

Зав. кафедрой экономики и финансов
Санкт-Петербургского государственного
университета аэрокосмического
приборостроения, профессор, д.э.н.

Ерофеева Вера Арсентьевна

Профессор Санкт-Петербургского государственного
университета экономики и финансов, д.э.н.

Лаврентьева Елена Александровна

Зав. кафедрой налогов и налогообложения
Санкт-Петербургского государственного
университета водных коммуникаций,
профессор, д.э.н.

Мурашов Сергей Борисович

Директор федерального государственного
образовательного учреждения дополнительного
профессионального образования
«Центр подготовки персонала Федеральной
налоговой службы», г. Санкт-Петербург, к.э.н., д.с.н.

Патров Виктор Владимирович

Профессор Санкт-Петербургского государственного
университета, член Методологического совета
по бухгалтерскому учету при Минфине России, д.э.н.

ОФОРМЛЕНИЕ ПОДПИСКИ НА ЖУРНАЛ «НАЛОГИ И ФИНАНСЫ»:

1) во всех почтовых отделениях
Российской Федерации
(подписной индекс – 47189);

2) в редакции с любого месяца
тел./факс: (812) 492-94-96
(отдел подписки)

СОДЕРЖАНИЕ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Порядок учета расходов в виде процентов 6

Осипов Дмитрий Викторович,
консультант отдела налогообложения прибыли (дохода) организаций
Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

В период действия главы 25 Налогового кодекса РФ в порядок учета расходов в виде процентов неоднократно вносились изменения и дополнения.

В связи с этим постоянно менялся расчет процентов, учитываемых для целей налогообложения прибыли организаций. В данной статье рассматривается существующий на сегодняшний день порядок учета расходов в виде процентов, а также приводится расчет процентов, учитываемых для целей налогообложения прибыли организаций. Из статьи также можно узнать о порядке и расчете, действовавших ранее.

Льготы по уплате таможенных платежей лицам, участвующим в обеспечении обороны и безопасности РФ и СНГ.

Международно-правовой аспект 11

Лабоськин Михаил Алексеевич,
главный государственный таможенный инспектор правовой службы
Северо-Западного таможенного управления, к.ю.н.

В статье рассматриваются соглашения, предусматривающие предоставление таможенных льгот отдельным категориям физических лиц, проходящих военную службу.

ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ

Контроль обращения наличных денежных средств

пора возложить на технику 19

Макунин Александр Сергеевич,
инженер технического центра обслуживания электронной
контрольно-кассовой техники, награжден знаком «Изобретатель СССР»

Наличные средства позволяют оперативно производить взаиморасчеты между хозяйствующими субъектами, и это их несомненное достоинство. Однако для общества они же являются источниками многих проблем: сокрытие нелегальных доходов и уклонение от уплаты налогов; нелегальное предпринимательство, коррупция, использование рабочей силы нелегальных мигрантов и их пребывание в стране; изготовление фальшивых банкнот, нелегальный вывоз и ввоз валюты, уголовные преступления, вызванные присвоением чужих наличных средств, подкуп избирателей, продажа запрещенных товаров лицам моложе 18 лет и т.п. Автором предлагается принципиально новый вариант построения автоматической системы контроля обращения на всей территории России наличных денежных средств.

Кейнсианская модель эффективного спроса – концептуальная основа современной антикризисной политики 23

Шенгеля Дмитрий Анзорович,
соискатель Российской Академии предпринимательства

В статье рассматривается кейнсианская модель частно-капиталистической экономики, научную и практическую значимость которой актуализировал разразившийся кризис. Анализируются основные ее постулаты, которые, по предположению автора, в течение длительного периода будут базовыми принципами макроэкономической политики многих стран.

ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЕ

Положительное соотношение чистых активов к уставному капиталу как условие существования бизнеса.....	28
---	-----------

Баранова Анна Николаевна,

*ведущий специалист-эксперт юридического отдела ИФНС России
по Советскому району г. Орла*

В рамках проведения кампании по легализации объектов налогообложения, в 2008 году налоговыми органами страны возобновлена работа по инициированию принудительной ликвидации организаций по основанию несоблюдения требований к размеру чистых активов. В настоящей статье рассматриваются законодательные основы порядка формирования уставного капитала (уставного, паевого фонда) в зависимости от величины чистых активов, обозначены проблемы правового регулирования в указанной сфере, предложены пути их преодоления.

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Применение нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в отношениях по исчислению и уплате налогов.....	33
--	-----------

Городилов Михаил Анатольевич,

*доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа
ГОУ ВПО «Пермский государственный университет», к.э.н.*

В условиях динамичного развития законодательства по налогам и сборам, а также аудиторской деятельности представляют не только научный, но и практический интерес взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков по поводу признания в налоговом учете расходов на аудиторские услуги, а также невыполнение предусмотренных законом требований по проведению обязательного аудита. Каким образом возникающие спорные ситуации решаются на практике, читатели узнают из настоящей статьи.

СОБЫТИЯ. ФАКТЫ. КОММЕНТАРИИ

Создание Общественного совета при ФНС России как шаг на пути формирования налоговой культуры населения	39
---	-----------

Байчурина Аэлита Ильшатовна,

советник руководителя ФНС России

Разрабатывать предложения по совершенствованию налогового законодательства, формировать налоговую культуру населения, осуществлять контроль за деятельностью сотрудников налоговых органов и проводить экспертизу налоговых инициатив отныне будет Общественный совет при центральном аппарате ФНС России. В статье рассмотрены задачи и функции, порядок формирования, организация деятельности Общественного совета.

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Законодательство о налогообложении контролируемых компаний: зарубежный опыт и российские перспективы	42
---	-----------

Воронова Анна Вениаминовна,

юрист Roche&Duffay LLP

Данная статья освещает такой раздел налогового регулирования, как законодательство о контролируемых иностранных компаниях. В статье рассмотрен зарубежный опыт регулирования налогообложения таких компаний, выделены его основные принципы и общие черты, а также рассмотрены вкратце перспективы его внедрения в Российской Федерации.

CONTENTS

BOOK KEEPING AND TAXATION

Expenditure records as interest procedure 6

Osipov Dmitry Viktorovich,
the adviser of profit taxation (income) department of organizations
of the Tax and Customs Policy Department of the Ministry of Finance of Russia

*In action of chapter 25 of the Tax Code of the Russian Federation changes
and supplements were repeatedly made in the expenditure records as interest procedure.
In this connection calculation of interest considered for the taxation of profit of the organizations
has been constantly varied. In the given article up to date expenditure records as interest
procedure is examined, as well as calculation of interest considered for the taxation
of profit of the organizations. From the article it is also possible to learn
about the procedure and the calculation valid before.*

Privileges on customs charges to the persons participating in maintenance of defence and safety of the Russian Federation and the CIS. Internationally accepted statutory aspect 11

Labos'kin Michail Alekseyevich,
head state customs inspector of legal service
of the North-Western Customs Administration, Ph.D. in law

*The article gives a review of the agreements providing grants of customs privileges
to separate categories of physical persons doing military service.*

OFFERS. CONCEPTS. PROSPECTS

It is time to make technics be assigned for the control of disposable funds conversion 19

Makunin Alexandr Sergeyevich,
the engineer of the technical service center of the electronic cash register
equipment, is awarded by a badge «Inventor of the USSR»

*Disposable funds allow to execute swift mutual payments between economic entities,
and this is their unquestioned advantage. However they cause a number of problems
to the society: concealment of fraudulent gains and evasion of taxes; illegal business activity,
corruption, labour utilization of illegal migrants and their stay in the country; manufacturing
of counterfeit bills, illegal export and import of hard currency, criminal offences caused
by assumption of unfamiliar available funds, juridical bribery, sale of the forbidden goods
to persons under 18 years, etc.*

*The author offers an essentially new way of construction of the automatic control system
of the disposable funds conversion on the territory of Russia.*

Keynesian model of effective demand – a conceptual basis of a modern antirecession policy 23

Shengelaya Dmitry Anzorovich,
the fellow applicant of the Russian Academy of Business

*In article reviews the Keynesian model of the private capitalist economy, the scientific
and practical importance of which has become actual by the burst crisis.
Its basic postulates are being analyzed by the author which to his extend will be for a long
period the basic principles of a macroeconomic policy of many countries.*

PROBLEMS AND THEIR SOLUTIONS

Positive balance of net assets to the authorized capital as an existence condition of the business activity.....	28
---	-----------

Baranova Anna Nikolayevna,

*the leading expert specialist of the legal department of Inspectorate
of the Federal Tax Service of Russia for the Soviet District of the City of Orel*

*Within the constraints of conducting of the campaign for legalisation of legal tax units,
in 2008 the state taxation authorities resumed work on initiation of compulsory winding-up
of enterprises on the basis of non-observance of dimensional requirements to the net assets.
The present article reviews the legal framework of the way of forming of the authorized
capital (authorized, share fund) depending on the value of net assets, problems of legal
regulation in a specified field are designated, ways of their overcoming are proposed.*

AUDITING ACTIVITIES

Application of the statutory acts regulating auditing activities, subject to calculation and payment of taxes.....	33
---	-----------

Gorodilov Michail Anatolyevich,

*assistant professor of chair of the account, audit and the economic analysis
of the State Educational Institution of Higher Professional Training
of the Perm State University, Ph.D in Economics*

*In the content of dynamical development of the legislation on taxes and charges,
and the auditing activities, mutual activity of the tax authorities and the taxpayers regarding
admission in tax registration of expenses for auditing services, and non-fulfilment of statutory
requirements on conducting of compulsory audit present not only a scientific but a practical
interest as well. The readers can learn from the present article the way of solving
the arisen disputable matters in practice.*

EVENTS. FACTS. COMMENTS

Formation of the Community Board by the Federal Tax Service of Russia as a step on the way of formation of the fiscal culture of the population.....	39
---	-----------

Baychurina Aelita Il'shatovna,

legal adviser of the head of the Federal Tax Service of Russia

*Henceforth the Community Board by the Federal Tax Service of Russia will work
out proposals on maintaining of the tax laws, form the tax culture of the population,
carry out control over activities of the members of the taxing authorities and conduct
examination of the tax initiatives. The article examines tasks and functions, the way
of building up and activity arrangement of the Community Board.*

FOREIGN EXPERIENCE

The legislation on the assessed taxation of the controlled companies: foreign experience and the Russian prospects.....	42
--	-----------

Voronova Anna Veniaminovna,

lawyer of the Roche&Duffay LLP

*The present article makes a review of such a section of tax regulation,
as the controlled foreign companies law. The article reviews a foreign experience
on tax regulation of such companies, pointed out its main principles and common features,
and briefly viewed prospects of its innovation in the Russian Federation.*

© 2009 г.

Д.В. Осипов

ПОРЯДОК УЧЕТА РАСХОДОВ В ВИДЕ ПРОЦЕНТОВ

Осипов Дмитрий Викторович – консультант отдела налогообложения прибыли (дохода) организаций Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России
(E-mail: dima97@list.ru)

Аннотация. В период действия главы 25 Налогового кодекса РФ в порядок учета расходов в виде процентов неоднократно вносились изменения и дополнения. В связи с этим постоянно менялся расчет процентов, учитываемых для целей налогообложения прибыли организаций. В данной статье рассматривается существующий на сегодняшний день порядок учета расходов в виде процентов, а также приводится расчет процентов, учитываемых для целей налогообложения прибыли организаций. Из статьи также можно узнать о порядке и расчете, действовавших ранее.

Ключевые слова: проценты, ставка рефинансирования ЦБ РФ, договор займа.

В соответствии с пунктом 8 статьи 272 Налогового кодекса РФ по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях главы 25 Налогового кодекса РФ расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода. В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Для того, чтобы разобраться в порядке учета расходов в виде процентов в расходах для целей налогообложения прибыли организаций, который действует в настоящее время, следует вспомнить, каким он был ранее.

Пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса РФ (в ред., действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 06.06.2005 № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (далее – Федеральный закон № 58-ФЗ)) было установлено, что при отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принималась равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15 процентам – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

При этом пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса РФ не было установлено, что следовало понимать под ставкой рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Согласно тогда еще действовавшим Методическим рекомендациям по применению главы 25 Налогового кодекса РФ (утв. Приказом МНС России от 20.12.2002 № БГ-3-02/729 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса РФ»), в случае если в долговом обязательстве предусмотрено условие «с изменением процентной ставки», то для целей налогообложения принимается фактическая ставка по договору в рублях, не превышающая действующую на дату изменения процентной ставки ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенную в 1,1 раза.

На основании вышеуказанных положений законодательства о налогах и сборах рассмотрим пример.

Следует отметить, что данный пример и все последующие примеры имеют одинаковое условие. Несмотря на то что ранее действовали иные ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, в примерах (в том числе, которые относятся к ранее действовавшему законодательству о налогах и сборах) используются ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действующие на сегодняшний день. Это сделано для того, чтобы наглядно показать, насколько меняется сумма расходов в виде процентов, учитываемых для целей налогообложения прибыли организаций.

Следует также отметить, что в примерах № 1, № 2 и № 3 используется показатель 1,1, так как в данных примерах не ставилась цель раскрыть вопрос, касающийся порядка применения показателя 1,5. Такой вопрос раскрыт в примерах № 4 и № 5.

Пример № 1 (пример составлен исходя из законодательства, действовавшего до вступления в силу Федерального закона № 58-ФЗ, но без показателя 1,5).

Организацией по договору займа получены денежные средства в размере 100 000 рублей. Договор займа заключен с 10.03.2008 по 10.12.2008 года. Договором предусмотрено, что с 10.03.2008 по 10.07.2008 года ставка по договору составляла 20%, а с 11.07.2008 по 10.12.2008 года – 30%.

Ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации составляли:

- с 04.02.2008 по 28.04.2008 года – 10,25%;
- с 29.04.2008 по 09.06.2008 года – 10,5%;
- с 10.06.2008 по 13.07.2008 года – 10,75%;
- с 14.07.2008 по 11.11.2008 года – 11%;
- с 12.11.2008 по 30.11.2008 года – 12%;
- с 01.12.2008 по 23.04.2009 года – 13%.

Следовательно, **на 31.03.2008 года** расходы в виде процентов, которые организация смогла учесть в расходах для целей налогообложения прибыли организаций, составили 678 рублей ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 10,25\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 22 \text{ дня}$).

На 30.06.2008 года расходы в виде процентов составили 2 867 рублей (863 рубля + 1 325 рублей + 679 рублей), где:

- 863 рубля ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 10,25\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 28 \text{ дней}$);
- 1 325 рублей ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 10,5\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 42 \text{ дня}$);
- 679 рублей ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 10,75\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 21 \text{ день}$).

На 30.09.2008 года расходы в виде процентов составили 3 032 рубля (420 рублей + 2 612 рублей), где:

- 420 рублей ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 10,75\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 13 \text{ дней}$);
- 2 612 рублей ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 11\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 79 \text{ дней}$).

На дату окончания срока действия договора займа расходы в виде процентов составили 2 426 рублей (1 389 рублей + 685 рублей + 352 рубля), где:

- 1 389 рублей ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 11\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 42 \text{ дня}$);
- 685 рублей ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 12\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 19 \text{ дней}$);
- 352 рубля ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 13\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 9 \text{ дней}$).

Общая сумма расходов в виде процентов составила 9 003 рубля (678 рублей + 2 867 рублей + 3 032 рубля + 2 426 рублей).

1 января 2006 года вступил в силу Федеральный закон № 58-ФЗ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 269 НК РФ (в редакции, действующей после вступления в силу Федерального закона № 58-ФЗ) в целях пункта 1 статьи 269 НК РФ под ставкой рефинансирования Центрального банка Российской Федерации понимается:

– в отношении долговых обязательств, не содержащих условие об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, – ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшая на дату привлечения денежных средств;

– в отношении прочих долговых обязательств – ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

Порядок учета расходов в виде процентов был следующим.

Пример № 2 (пример составлен исходя из законодательства, действующего после вступления в силу Федерального закона № 58-ФЗ, но без показателя 1,5 (1 способ)).

Условия примера те же, что и в примере № 1.

На 31.03.2008 года расходы в виде процентов, которые организация смогла учесть в расходах для целей налогообложения прибыли организаций, составили 678 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 10,25\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 22 \text{ дня}$).

На 30.06.2008 года расходы в виде процентов составили 2 940 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 10,75\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 91 \text{ день}$).

На 30.09.2008 года расходы в виде процентов составили 3 042 рубля ($((100\,000 \text{ рублей} \times 11\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 92 \text{ дня}$).

На дату окончания срока действия договора займа расходы в виде процентов составили 2 735 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 13\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 70 \text{ дней}$).

Общая сумма расходов в виде процентов составила 9 395 рублей (678 рублей + 2 940 рублей + 3 042 рубля + 2 735 рублей).

Однако некоторые организации рассчитывали расходы в виде процентов другим способом. Применяли они такой расчет на основании того, что в соответствии с пунктом 2 статьи 285 НК РФ отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, а отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Пример № 3 (пример составлен исходя из законодательства, действующего после вступления в силу Федерального закона № 58-ФЗ, но без показателя 1,5 (2 способ)).

Условия примера те же, что и в примере № 1.

На 31.03.2008 года расходы в виде процентов, которые организация смогла учесть в расходах для целей налогообложения прибыли организаций, составили 678 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 10,25\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 22 \text{ дня}$).

На 30.06.2008 года расходы в виде процентов составили 2 940 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 10,75\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 91 \text{ день}$).

На 30.09.2008 года расходы в виде процентов составили 3 042 рубля ($((100\,000 \text{ рублей} \times 11\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 92 \text{ дня}$).

Однако на дату окончания срока действия договора займа расходы в виде процентов пересчитывались за весь период действия договора займа исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей на дату окончания срока действия договора займа.

Следовательно, **общая сумма расходов** в виде процентов составила 10 745 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 13\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 275 \text{ дней}$).

1 января 2009 года вступил в силу Федеральный закон от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 224-ФЗ).

Пункт 22 статьи 2 Федерального закона № 224-ФЗ с 1 сентября 2008 года до 31 декабря 2009 года приостанавливает действие абзаца 4 пункта 1 статьи 269 НК РФ, в соответствии с которым, при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на

сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15 процентам – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Статьей 8 Федерального закона № 224-ФЗ установлено, что в период приостановления действия абзаца 4 пункта 1 статьи 269 НК РФ, при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,5 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 22 процентам – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Вместе с тем, по мнению Минфина России, предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), может приниматься равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,5 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 22 процентам – по долговым обязательствам в иностранной валюте, как при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, так и в случае наличия долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, то есть по выбору налогоплательщика.

Минфин России также считает, что вышеуказанный порядок, вступивший в силу с 1 января 2009 года, распространяется на период с 1 сентября 2008 года по 31 декабря 2009 года и применяется к долговым обязательствам, оформленным в том числе до 1 сентября 2008 года.

Учитывая вышеуказанные положения, а также письма Минфина России от 21.05.2009 № 03-03-05/91 и от 02.07.2009 № 03-03-06/2/129, можно сделать следующий вывод о порядке учета расходов в виде процентов.

Пример № 4 (пример составлен исходя из вышеуказанных писем Минфина России с учетом показателя 1,5).

Условия примера те же, что и в примере № 1.

На 31.03.2008 года расходы в виде процентов, которые организация смогла учесть в расходах для целей налогообложения прибыли организаций, составили 678 рублей ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 10,25\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 22 \text{ дня}$).

На 30.06.2008 года расходы в виде процентов составили 2 940 рублей ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 10,75\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 91 \text{ день}$).

На 30.09.2008 года расходы в виде процентов составили 4 148 рублей ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 11\% \times 1,5) / 366 \text{ дней}) \times 92 \text{ дня}$).

На дату окончания срока действия договора займа расходы в виде процентов составили 3 730 рублей ($((100\ 000 \text{ рублей} \times 13\% \times 1,5) / 366 \text{ дней}) \times 70 \text{ дней}$).

Общая сумма расходов в виде процентов составила 11 496 рублей (678 рублей + 2 940 рублей + 4 148 рублей + 3 730 рублей).

При этом хотелось бы отметить, что весьма спорным является вывод Минфина России о том, что показатель 1,5 следует применять ко всему третьему кварталу, а не к одному только сентябрю.

Также, по моему мнению, для более точных данных в отношении учитываемых процентов необходимо сделать следующее. Из примера № 4 необходимо взять то, что при определении расходов в виде процентов необходимо использовать ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действующую на конец квартала.

При этом необходимо также учитывать, что в случае изменения ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации в течение квартала расходы в виде процентов необходимо учитывать исходя из двух ставок рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Исходя из двух вышеуказанных абзацев, следует рассмотреть пример № 5.

Пример № 5 (условия примера те же, что и в примере № 1).

На 31.03.2008 года расходы в виде процентов, которые организация смогла учесть в расходах для целей налогообложения прибыли организаций, составили 678 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 10,25\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 22 \text{ дня}$).

На 30.06.2008 года расходы в виде процентов составили 2 867 рублей (863 рубля + 1 325 рублей + 679 рублей), где:

- 863 рубля ($((100\,000 \text{ рублей} \times 10,25\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 28 \text{ дней}$);
- 1 325 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 10,5\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 42 \text{ дня}$);
- 679 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 10,75\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 21 \text{ день}$).

На 30.09.2008 года расходы в виде процентов составили 3 393 рубля (420 рублей + 1 620 рублей + 1 353 рубля), где:

- 420 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 10,75\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 13 \text{ дней}$);
- 1 620 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 11\% \times 1,1) / 366 \text{ дней}) \times 49 \text{ дней}$);
- 1 353 рубля ($((100\,000 \text{ рублей} \times 11\% \times 1,5) / 366 \text{ дней}) \times 30 \text{ дней}$).

На дату окончания срока действия договора займа расходы в виде процентов составили 3 307 рублей (1 893 рубля + 934 рубля + 480 рублей), где:

- 1 893 рубля ($((100\,000 \text{ рублей} \times 11\% \times 1,5) / 366 \text{ дней}) \times 42 \text{ дня}$);
- 934 рубля ($((100\,000 \text{ рублей} \times 12\% \times 1,5) / 366 \text{ дней}) \times 19 \text{ дней}$);
- 480 рублей ($((100\,000 \text{ рублей} \times 13\% \times 1,5) / 366 \text{ дней}) \times 9 \text{ дней}$).

Общая сумма расходов в виде процентов составила 10 245 рублей (678 рублей + 2 867 рублей + 3 393 рубля + 3 307 рублей).

© 2009 г.

М.А. Лабоськин

ЛЬГОТЫ ПО УПЛАТЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ЛИЦАМ, УЧАСТВУЮЩИМ В ОБЕСПЕЧЕНИИ ОБОРОНЫ И БЕЗОПАСНОСТИ РФ И СНГ. МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

*Лабоськин Михаил Алексеевич – главный государственный таможенный инспектор правовой службы Северо-Западного таможенного управления, к.ю.н.
(E-mail: laboskin07@rambler.ru)*

Аннотация. В статье рассматриваются соглашения, предусматривающие предоставление таможенных льгот отдельным категориям физических лиц, проходящих военную службу.

Ключевые слова: Таможенный кодекс РФ, таможенные платежи, таможенные льготы, военнослужащие.

Предоставление льгот по уплате таможенных платежей является одним из факторов, влияющих на состояние сотрудничества государств в различных сферах, в том числе по укреплению обороноспособности и безопасности.

Актуальность рассматриваемого вопроса обусловлена необходимостью эффективной реализации преимуществ, предоставляемых международными соглашениями физическим лицам в связи с их специальным статусом.

Особенностью международного сотрудничества РФ в сфере обеспечения обороны и безопасности является то, что нормы о предоставлении таможенных льгот отдельным категориям физических лиц в связи с их временным пребыванием на территории иностранного государства содержат только соглашения с государствами-участниками СНГ, в числе которых Армения, Грузия, Казахстан, Киргизия, Таджикистан, Туркменистан, Украина и Узбекистан, из которых пять государств – Армения, Казахстан, Киргизия, Таджикистан, Узбекистан – также являются членами Организации Договора о коллективной безопасности.

Статьей 103 Основ таможенных законодательств государств-участников Содружества Независимых Государств, принятых Решением Совета глав государств-участников СНГ от 10.02.1995, к таможенным

платежам отнесены таможенная пошлина, налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенные сборы за таможенное оформление, хранение товаров¹.

Таможенный кодекс РФ к таможенным платежам также относит ввозную и вывозную таможенную пошлину, налог на добавленную стоимость и акциз, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, и таможенные сборы (за таможенное оформление, хранение товаров).

Такие соглашения можно разделить на две группы:

- соглашения о сотрудничестве в военной области;
- соглашения о статусе и условиях пребывания воинских формирований и объектов РФ за границей и статусе военнослужащих, проходящих службу за границей².

I. Соглашения о сотрудничестве в военной области:

- Договор между РФ и Кыргызской Республикой о сотрудничестве в военной области от 05.07.1993, ст. 9³;
- Договор между РФ и Республикой Казахстан о военном сотрудничестве от 28.03.1994, ст. 1, 13⁴.

II. Соглашения о статусе и условиях пребывания воинских формирований и объектов РФ за границей и статусе военнослужащих, проходящих службу за границей.

а) Соглашения о статусе и условиях пребывания воинских формирований и объектов РФ за границей:

- Соглашение между РФ и Республикой Таджикистан о правовом статусе воинских формирований Вооруженных Сил РФ, находящихся на территории Республики Таджикистан, от 25.05.1993, ст. 1, 16⁵;
- Соглашение между РФ и Республикой Казахстан о статусе воинских формирований РФ, временно находящихся на территории Республики Казахстан, от 20.01.1995, ст. 8⁶;
- Договор между РФ и Республикой Армения о российской военной базе на территории Республики Армения от 16.03.1995 (протокол № 1, ст. 2)⁷;
- Договор между РФ и Республикой Таджикистан о статусе и условиях пребывания российской военной базы на территории Республики Таджикистан, от 16.04.1999, ст. 10⁸;
- Соглашение между РФ и Республикой Казахстан о порядке использования космодрома «Байконур» от 25.05.1992, ст. 10⁹;
- Соглашение между РФ и Кыргызской Республикой о порядке использования российских военных объектов на территории Кыргызской Республики и статусе военнослужащих Вооруженных Сил РФ в Кыргызской Республике от 05.07.1993, ст. 1, 13¹⁰;
- Соглашение между РФ и Республикой Казахстан о порядке использования 929 Государственного летно-испытательного центра (объекты и боевые поля, размещенные на территории Республики Казахстан) Минобороны России от 20.01.1995, ст. 20¹¹;
- Соглашение между РФ и Республикой Казахстан об условиях использования и аренды Полигона Эмба (5580 база обеспечения испытательных работ) от 20.01.1995, ст. 12¹²;

¹ Бюллетень международных договоров. 1995. № 9. С. 3–82.

² Отдельную группу соглашений с участием РФ, регулирующих предоставление льгот по уплате таможенных платежей физическим лицам, составляют соглашения об организации межгосударственных воинских перевозок, рассмотрение которых выходит за пределы темы настоящей работы.

³ Собрание законодательства РФ. 2004. № 42. Ст. 4088.

⁴ Бюллетень международных договоров. 1995. № 2. С. 41–44.

⁵ Бюллетень международных договоров. 1994. № 10. С. 29–34.

⁶ Собрание законодательства РФ. 2004. № 28. Ст. 2807.

⁷ Собрание законодательства РФ. 2005. № 17. Ст. 1487.

⁸ Собрание законодательства РФ. 2006. № 28. Ст. 2981.

⁹ Московский журнал международного права. 1994. № 4. С. 51–56.

¹⁰ Собрание законодательства РФ. 2004. № 42. Ст. 4088.

¹¹ Собрание законодательства РФ. 2004. № 33. Ст. 3374.

¹² Собрание законодательства РФ. 2004. № 33. Ст. 3373.

– Соглашение между РФ и Республикой Казахстан об условиях использования и аренды испытательного полигона Сары-Шаган и обеспечения жизнедеятельности г. Приозерска от 20.01.1995, ст. 18¹;

– Соглашение между РФ и Республикой Казахстан о порядке использования⁴ Государственного центрального межвидового полигона (объекты и боевые поля, размещенные на территории Республики Казахстан) Минобороны России от 20.01.1995²;

– Соглашения между РФ и Украиной о статусе и условиях пребывания Черноморского флота РФ на территории Украины от 28.05.1997, ст. 2, 13³;

– Соглашение между РФ и Грузией о сроках, о порядке временного функционирования и выводе российских военных баз и других военных объектов Группы российских войск в Закавказье, расположенных на территории Грузии, от 31.03.2006, ст. 1, 9⁴.

б) Иные соглашения, устанавливающие статус военнослужащих РФ, проходящих службу за границей:

– Договор между РФ и Республикой Армения о статусе Пограничных войск РФ, находящихся на территории Республики Армения, и условиях их функционирования от 30.09.1992, ст. 1, 17⁵;

– Соглашение между РФ и Туркменистаном о военной службе граждан РФ в Вооруженных силах Туркменистана и их статусе от 01.09.1993, ст. 1, 15⁶;

– Договор между РФ и Туркменистаном о совместной охране государственной границы Туркменистана и статусе военнослужащих Пограничных войск РФ на территории Туркменистана от 23.12.1993, ст. 1, 17, ст. 1 приложения № 2 к Договору⁷;

– Соглашение между РФ и Кыргызской Республикой о военной службе граждан РФ в Вооруженных силах Кыргызской Республики и их статусе от 21.07.1994, ст. 1, 12⁸;

– Договор между РФ и Республикой Казахстан о сотрудничестве в охране внешних границ от 21.10.1994, ст. 1, 15⁹;

– Соглашение между РФ и Киргизской Республикой о сотрудничестве по пограничным вопросам от 17.07.1999, ст. 26¹⁰;

– Соглашение между РФ и Республикой Таджикистан о сотрудничестве по пограничным вопросам от 16.10.2004, ст. 1, 23¹¹;

– Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Армения о командировании российских военных советников и специалистов в Республику Армения от 14.09.2001, ст. 5¹².

Субъектами получения льгот по уплате таможенных платежей в рамках соглашений РФ о военном сотрудничестве являются:

– военнослужащие (военнослужащие Вооруженных Сил РФ, военнослужащие Пограничной службы РФ, иные лица, имеющие статус военнослужащих);

– специалисты промышленности, гражданские лица (персонал), работающие в воинских формированиях Вооруженных Сил РФ, Пограничной службы ФСБ России, российских компетентных органов;

– члены семей указанных лиц.

I. Военнослужащие.

1. Военнослужащие Вооруженных Сил РФ:

¹ Там же. Ст. 3372.

² Там же. Ст. 3371.

³ Собрание законодательства РФ. 1999. № 31. Ст. 3991.

⁴ Собрание законодательства РФ. 2007. № 6. Ст. 687. Срок действия Соглашения установлен до 31.12.2008 г.

⁵ Бюллетень международных договоров. 1995. № 6. С. 39–42.

⁶ Собрание законодательства РФ. 1996. № 10. Ст. 832.

⁷ Российская газета. Ведомственное приложение. 1996. 2 марта.

⁸ Собрание законодательства РФ. 1999. № 4. Ст. 507.

⁹ Собрание законодательства РФ. 2004. № 8. Ст. 602.

¹⁰ Бюллетень международных договоров. 2004. № 9. С. 31–41.

¹¹ Собрание законодательства РФ. 2006. № 28. Ст. 2982.

¹² Бюллетень международных договоров. 2005. № 9. С. 44–46.

В соглашениях, заключенных РФ по вопросам военного сотрудничества, под военнослужащими понимаются:

1) военнослужащие, проходящие службу в воинских частях или воинских формированиях Вооруженных Сил РФ на территории принимающего государства, дислоцированных на территории принимающей Стороны (п. 3 ст. 1 Соглашения между РФ и Кыргызской Республикой о порядке использования российских военных объектов на территории Кыргызской Республики и статусе военнослужащих Вооруженных Сил РФ в Кыргызской Республике от 05.07.1993, ст. 1 Соглашения между РФ и Республикой Таджикистан о правовом статусе воинских формирований Вооруженных Сил РФ, находящихся на территории Республики Таджикистан от 25.05.1993), а также командированные в воинские формирования из РФ (п. 4 ст. 2 Соглашения между РФ и Украиной о статусе и условиях пребывания Черноморского флота РФ на территории Украины от 28.05.1997);

2) военнослужащие Вооруженных Сил РФ, проходящие военную службу на российской военной базе или командированные на российскую военную базу (п. 3 ст. 1 Договора между РФ и Республикой Армения о российской военной базе на территории Республики Армения от 16.03.1995);

3) военнослужащие, проходящие военную службу в составе компетентных органов РФ (ст. 1 Соглашения между РФ и Республикой Казахстан о статусе воинских формирований РФ, временно находящихся на территории Республики Казахстан, от 20.01.1995). При этом под компетентными органами в данном соглашении понимаются командиры воинских частей, военные коменданты гарнизонов, суды, органы прокуратуры, Министерства внутренних дел, военной контрразведки и другие административные органы РФ, в компетенции которых находятся вопросы, регулируемые этим Соглашением);

4) российские военные советники и специалисты (Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Армения о командировании российских военных советников и специалистов в Республику Армения от 14.09.2001, определение данных понятий в соглашении не дается).

2. Военнослужащие Пограничной службы РФ:

– Пограничных войск РФ – офицеры, прапорщики (мичманы)-граждане РФ, проходящие на основании части второй статьи 2 Закона РФ «О статусе военнослужащих»¹ военную службу по контракту в Пограничных войсках Республики Казахстан, в Военном институте Комитета национальной безопасности Республики Казахстан (ст. 1 Договора между РФ и Республикой Казахстан о сотрудничестве в охране внешних границ от 21.10.1994)²;

– Оперативной группы Федеральной пограничной службы РФ – военнослужащие Федеральной пограничной службы РФ, проходящие военную службу в Оперативной группе ФПС России (ст. 1 Соглашения между РФ и Кыргызской Республикой о сотрудничестве по пограничным вопросам от 17.07.1999)³;

– Оперативной пограничной группы ФСБ России – военнослужащие органов федеральной службы безопасности, проходящие военную службу в Оперативной пограничной группе ФСБ России (ст. 1 Соглашения между РФ и Республикой Таджикистан о сотрудничестве по пограничным вопросам от 16.10.2004).

3. Иные лица, имеющие статус военнослужащих:

3.1. Военнослужащие-граждане РФ, проходящие службу в вооруженных силах иностранного государства:

– граждане РФ, проходящие военную службу по контракту в вооруженных силах иностранного государства (гражданин РФ, проходивший службу в воинских формированиях Вооруженных Сил бывшего СССР, дислоцированных на территории бывшей союзной республики СССР, заключивший с министерством обороны государства бывшей союзной республики контракт о прохождении военной службы в вооруженных силах этого государства; гражданин РФ из числа офицеров, прапорщиков, мичманов и военнослужащих-женщин Вооруженных Сил бывшего Союза ССР и РФ, заключивший в добровольном

¹ В настоящее время ст. 2 Федерального закона от 27.05.1998 № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих» // СЗ РФ. 1998. № 22. Ст. 2331.

² Федеральная пограничная служба РФ упразднена в 2003 году. Пограничные органы в настоящее время входят в состав Пограничной службы ФСБ России.

³ В настоящее время – Оперативная пограничная группа ФСБ России.

порядке с Минобороны России контракт о прохождении военной службы на период, предусмотренный соглашением, и находящийся на службе в вооруженных силах иностранного государства (ст. 1 Соглашения между РФ и Туркменистаном о военной службе граждан РФ в Вооруженных силах Туркменистана и их статусе от 01.09.1993)¹;

– военнослужащие воинских частей и учреждений бывших Вооруженных Сил СССР и Объединенных Вооруженных Сил Содружества Независимых Государств², проходящие военную службу в Вооруженных силах иностранного государства, имеющие гражданство РФ и заключившие контракт с министерством обороны иностранного государства о прохождении военной службы в Вооруженных силах этого государства (ст. 1 Соглашения между РФ и Кыргызской Республикой о военной службе граждан РФ в Вооруженных силах Кыргызской Республики и их статусе от 21.07.1994);

– должностные лица, специалисты промышленности (члены их семей), проживающие в городе Ленинске или привлекаемые в установленном порядке к работам на космодроме «Байконур» (ст. 10 Соглашения между РФ и Республикой Казахстан о порядке использования космодрома «Байконур» от 25.05.1992).

3.2. Лица, уволенные с военной службы или вышедшие на пенсию, выезжающие на постоянное местожительство за пределы принимающего государства (ст. 9 Договора между РФ и Кыргызской Республикой о сотрудничестве в военной области от 05.07.1993, ст. 2 Протокола № 1 к Договору между РФ и Республикой Армения о российской военной базе на территории Республики Армения).

II. Специалисты промышленности, гражданские лица (персонал), работающие в воинских формированиях Вооруженных Сил РФ, компетентных органах, Оперативной пограничной группы ФСБ России.

Таможенные льготы в виде освобождения от уплаты таможенных платежей указанным лицам предоставляются в соответствии с Соглашением между Российской Федерацией и Кыргызской Республикой о порядке использования российских военных объектов на территории Кыргызской Республики и статусе военнослужащих Вооруженных Сил РФ в Кыргызской Республике от 05.07.1993, Соглашением между РФ и Республикой Таджикистан о правовом статусе воинских формирований Вооруженных Сил РФ, находящихся на территории Республики Таджикистан, от 25.05.1993, Договором между РФ и Республикой Таджикистан о статусе и условиях пребывания российской военной базы на территории Республики Таджикистан от 16.04.1999, Соглашением между РФ и Республикой Казахстан о статусе воинских формирований РФ, временно находящихся на территории Республики Казахстан, от 20.01.1995, Протоколом № 1 к Договору между РФ и Республикой Армения о российской военной базе на территории Республики Армения от 16.03.1995.

Соглашением между РФ и Республикой Казахстан о порядке использования космодрома «Байконур» от 25.05.1992 предоставляется освобождение определенных соглашением категорий граждан только от таможенных пошлин.

Соглашениями между РФ и Республикой Таджикистан от 16.10.2004, Кыргызской Республикой от 17.07.1999 о сотрудничестве по пограничным вопросам таможенные льготы гражданскому персоналу Оперативной пограничной группы ФСБ (ФПС) России не предоставляются. В связи с этим указанные лица ввоз принадлежащего им имущества осуществляют в соответствии с Положением о применении единых ставок таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ физическими лицами для личного пользования, утвержденным постановлением Правительства РФ от 29.11.2003³.

¹ Следует учитывать, что в Вооруженных Силах РФ в соответствии со ст. 2 Федерального закона от 27.05.1998 № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих» допускается служба наряду с гражданами РФ иностранных граждан.

² Соглашение об Объединенных вооруженных силах на переходный период от 20.03.1992 государств-участников СНГ было подписано Арменией, Беларусью, Казахстаном, Кыргызстаном, Российской Федерацией, Таджикистаном и Узбекистаном. Соглашение практически прекратило свое действие.

³ Собрание законодательства РФ. 2003. № 49. Ст. 4772.

III. Члены семей военнослужащих, гражданских лиц и персонала.

В вышеуказанных соглашениях даются несовпадающие определения понятия члена семьи основного субъекта получения таможенных льгот.

Общим для всех соглашений является то, что от уплаты таможенных пошлин и других таможенных платежей кроме основного субъекта получения таможенных льгот освобождаются:

- супруг (супруга) основного субъекта получения таможенных льгот и дети. Только несовершеннолетние дети определены в качестве членов семьи в соответствии со ст. 1 Соглашения между РФ и Республикой Таджикистан о правовом статусе воинских формирований Вооруженных Сил РФ, находящихся на территории Республики Таджикистан, от 25.05.1993.

Кроме них под понятие членов семьи применительно к таможенным льготам подпадают:

- родители (п. «г» ст. 1 Соглашения между РФ и Республикой Казахстан о статусе воинских формирований РФ, временно находящихся на территории Республики Казахстан, от 20.01.1995, п. 4 ст. 1 Договора между РФ и Республикой Армения о российской военной базе на территории Республики Армения от 16.03.1995, ст. 1 Соглашения между РФ и Туркменистаном о военной службе граждан РФ в Вооруженных силах Туркменистана и их статусе от 01.09.1993);

- родственники, проживающие совместно с ним и находящиеся на его иждивении (ст. 1 Соглашения между РФ и Республикой Таджикистан о правовом статусе воинских формирований Вооруженных Сил РФ, находящихся на территории Республики Таджикистан, от 25.05.1993, п. «г» ст. 1 Соглашения между РФ и Республикой Казахстан о статусе воинских формирований РФ, временно находящихся на территории Республики Казахстан, от 20.01.1995, ст. 1 Соглашения между РФ и Туркменистаном о военной службе граждан РФ в Вооруженных силах Туркменистана и их статусе от 01.09.1993);

- постоянно совместно проживающие и находящиеся на их иждивении родственники (ст. 1 Договора между РФ и Туркменистаном о совместной охране государственной границы Туркменистана и статусе военнослужащих Пограничных войск РФ на территории Туркменистана от 23.12.1993);

- граждане, совместно проживающие с основным получателем таможенных льгот (п. «г» ст. 1 Соглашения между РФ и Республикой Казахстан о статусе воинских формирований РФ, временно находящихся на территории Республики Казахстан, от 20.01.1995);

- другие постоянно проживающие с этими лицами родственники, а также находящиеся на их иждивении лица (пп. 5 ст. 2 Соглашения между РФ и Украиной о статусе и условиях пребывания Черноморского флота РФ на территории Украины от 28.05.1997);

- совместно проживающие и находящиеся на их иждивении родственники (п. 3 ст. 1 Договора между РФ и Республикой Армения о статусе Пограничных войск РФ, находящихся на территории Республики Армения, и условиях их функционирования от 30.09.1992);

- другие лица, совместно проживающие с военнослужащими и находящиеся в установленном законодательством РФ порядке на его иждивении (ст. 1 Соглашения между РФ и Туркменистаном о военной службе граждан РФ в Вооруженных силах Туркменистана и их статусе от 01.09.1993);

- постоянно совместно проживающие с военнослужащими и находящиеся на их иждивении родственники (ст. 1 Договора между РФ и Туркменистаном о совместной охране государственной границы Туркменистана и статусе военнослужащих Пограничных войск РФ на территории Туркменистана от 23.12.1993).

- граждане, совместно проживающие с лицами, входящими в состав воинских формирований РФ и компетентных органов в РФ, и находящиеся на их иждивении (п. «г» ст. 1 Соглашения между РФ и Республикой Казахстан о статусе воинских формирований РФ, временно находящихся на территории Республики Казахстан, от 20.01.1995);

Примечательно, что в соответствии со ст. 1 Соглашения между РФ и Киргизской Республикой о сотрудничестве по пограничным вопросам от 17.07.1999 под членами семей военнослужащих Оперативной группы ФПС России понимаются лица, относящиеся к членам семей военнослужащих Оперативной группы ФПС России на основании законодательства РФ.

В данной связи следует отметить, что в российском гражданском, семейном, праве социального обеспечения определения понятия «член семьи» не совпадают. В Таможенном кодексе РФ понятия «член семьи» не дается. Применительно к получению таможенных льгот под членами семьи основного получателя таких льгот понимаются лица, совместно с ним проживающие и ведущие с ним общее хозяйство. К членам семьи в зависимости от конкретных обстоятельств могут отно-

ситься супруг (супруга), родители, дети, усыновители, усыновленные, дед, бабушка, внуки, а также нетрудоспособные иждивенцы.

Принимая во внимание, что ст. 1 Соглашения между РФ и Кыргызской Республикой о сотрудничестве по пограничным вопросам от 17.07.1999 в части определения члена семьи основного получателя таможенных льгот отсылает к законодательству РФ, применительно к данному соглашению таковые будут определяться исходя из вышеуказанных особенностей применительно к каждому конкретному случаю при решении вопроса об освобождении от уплаты таможенных платежей.

Условия для предоставления таможенных льгот.

В соответствии с соглашениями Стороны предоставляют освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов, сборов, акцизов и других оплат.

Условия предоставления льготы для военнослужащих, рабочих промышленности, лиц, уволенных с военной службы (работы), и членов их семей:

- убытие к месту службы (работы) в связи с его сменой (ст. 4 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Туркменистана об организации воинских межгосударственных перевозок и о расчетах за них от 18.05.1995, ст. 15 Договора между РФ и Республикой Казахстан о сотрудничестве в охране внешних границ от 21.10.1994, ст. 13 Соглашения между РФ и Украиной о статусе и условиях пребывания Черноморского флота РФ на территории Украины от 28.05.1997, ст. 20 Соглашения между РФ и Республикой Казахстан о порядке использования 929 Государственного летно-испытательного центра (объекты и боевые поля, размещенные на территории Республики Казахстан) Министерства обороны РФ от 20.01.1995, ст. 18 Соглашения между РФ и Республикой Казахстан об условиях использования и аренды испытательного полигона Сары-Шаган и обеспечения жизнедеятельности г. Приозерска от 20.01.1995, ст. 20 Соглашения между РФ и Республикой Казахстан о порядке использования Государственного центрального межвидового полигона (объекты и боевые поля, размещенные на территории Республики Казахстан) Министерства обороны РФ от 20.01.1995, ст. 12 Соглашения между РФ и Республикой Казахстан об условиях использования и аренды Полигона Эмба (5580 база обеспечения испытательных работ) от 20.01.1995);

- выезд на постоянное местожительство за пределы принимающей стороны (ст. 9 Договора между РФ и Кыргызской Республикой о сотрудничестве в военной области от 05.07.1993, ст. 26 Соглашения между РФ и Кыргызской Республикой о сотрудничестве по пограничным вопросам от 17.07.1999, ст. 16 Соглашения между РФ и Республикой Таджикистан о правовом статусе воинских формирований Вооруженных Сил РФ, находящихся на территории Республики Таджикистан, от 25.05.1993, ст. 13 Договора между РФ и Республикой Казахстан о военном сотрудничестве от 28.03.1994, ст. 4 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Кыргызской Республики об организации воинских межгосударственных перевозок в интересах Министерства обороны РФ и расчетах за них от 13.10.1995, ст. 15 Договора между РФ и Республикой Казахстан о сотрудничестве в охране внешних границ от 21.10.1994);

- пересечение государственной границы между Сторонами (ст. 16 Соглашения между РФ и Республикой Таджикистан о правовом статусе воинских формирований Вооруженных Сил РФ, находящихся на территории Республики Таджикистан, от 25.05.1993, ст. 5 Соглашения между РФ и Туркменистаном о военной службе граждан РФ в Вооруженных силах Туркменистана и их статусе от 01.09.1993).

Соглашения между РФ и Кыргызской Республикой о порядке использования российских военных объектов на территории Кыргызской Республики и статусе военнослужащих Вооруженных Сил РФ в Кыргызской Республике от 05.07.1993, Кыргызской Республикой о сотрудничестве по пограничным вопросам от 17.07.1999, Правительством Республики Армения о командировании российских военных советников и специалистов в Республику Армения от 14.09.2001, Республикой Армения о статусе Пограничных войск РФ, находящихся на территории Республики Армения, и условиях их функционирования от 30.09.1992, Протокол № 1 к Договору между РФ и Республикой Армения о российской военной базе на территории Республики Армения от 16.03.1995 предусматривают одностороннее освобождение от уплаты таможенных платежей российских военнослужащих, членов их семей, выезжающих в РФ. Протокол № 1 к Договору между РФ и Республикой Армения о российской военной базе на территории Республики Армения от 16.03.1995 предусматривает также освобождение от уплаты таможенных платежей российских военнослужащих и членов их семей, выезжающих кроме РФ также и в другие страны.

Соглашением между РФ и Республикой Казахстан о статусе воинских формирований РФ, временно находящихся на территории Республики Казахстан, от 20.01.1995 предоставляется одностороннее со стороны Казахстана освобождение от уплаты только таможенных пошлин лиц, входящих в состав воинских формирований РФ, и членов их семей при их выезде в РФ.

Соглашением между РФ и Республикой Казахстан о порядке использования космодрома «Байконур» от 25.05.1992 предоставляется освобождение только от таможенных пошлин должностных лиц, специалистов промышленности, военнослужащих (членов их семей), проживающих в городе Ленинске или привлекаемых в установленном порядке к работам на космодроме.

Подводя итог, следует отметить, что соглашения, предусматривающие предоставление таможенных льгот отдельным категориям физических лиц, проходящих военную службу или работающих за пределами РФ, имеют разный объем льгот. Смысл и логика же сотрудничества в рассматриваемой сфере выражаются, на наш взгляд, в унификации регулирования данного вопроса.

Принимая во внимание, что участниками рассмотренных в настоящей работе соглашений являются как государства-члены СНГ, так и участники Организации Договора о коллективной безопасности от 15.05.1992 (ОДКБ), представляется целесообразным унифицировать соглашения, устанавливающие статус воинских формирований, находящихся на территории прежде всего государств-участников ОДКБ военных баз, права и льготы военнослужащих, гражданских специалистов и членов их семей, временно пребывающих на территории этих государств. Думается, что в связи с наметившейся в последнее время активизацией деятельности ОДКБ эта работа имеет перспективу.

ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АВТОРСКИМ СТАТЬЯМ

Направляемые в журнал статьи следует оформлять в соответствии со следующими правилами:

1. Для издания принимаются ранее не опубликованные статьи.
2. Все материалы направляются в редакцию по электронной почте (nalogi@nalogprof.ru).
3. Объем статьи не должен превышать 20 000 знаков, включая пробелы.
4. В статье должны содержаться:
 - фамилия, имя, отчество автора (полностью);
 - официальное развернутое наименование места работы, должность и ученая степень (при наличии);
 - контактная информация (почтовый и электронный адрес, телефон);
 - аннотация (не более 500 знаков);
 - ключевые слова (3–6 слов или словосочетаний);
 - пристатейные библиографические списки в едином формате, установленном системой Российского индекса научного цитирования.
5. Все сокращения и аббревиатуры при первичном упоминании должны быть обязательно расшифрованы и пояснены.
6. Пронумерованный список литературы, оформленный в соответствии с ГОСТ Р 7.0.5–2008, в порядке упоминания в тексте приводится в конце статьи.
7. Автор несет ответственность за достоверность сведений, точность цитирования, содержание материалов.

© 2009 г.

А.С. Макунин

КОНТРОЛЬ ОБРАЩЕНИЯ НАЛИЧНЫХ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПОРА ВОЗЛОЖИТЬ НА ТЕХНИКУ

Макунин Александр Сергеевич – инженер технического центра обслуживания электронной контрольно-кассовой техники, награжден знаком «Изобретатель СССР» (E-mail: alexmakunin@rambler.ru)

Аннотация. Наличные средства позволяют оперативно производить взаиморасчеты между хозяйствующими субъектами, и это их несомненное достоинство. Однако для общества они же являются источниками многих проблем: сокрытие нелегальных доходов и уклонение от уплаты налогов; нелегальное предпринимательство, коррупция, использование рабочей силы нелегальных мигрантов и их пребывание в стране; изготовление фальшивых банкнот, нелегальный вывоз и ввоз валюты, уголовные преступления, вызванные присвоением чужих наличных средств, подкуп избирателей, продажа запрещенных товаров лицам моложе 18 лет и т.п.

Автором предлагается принципиально новый вариант построения автоматической системы контроля обращения на всей территории России наличных денежных средств.

Ключевые слова: наличные денежные средства, смарт-карта сопровождения, дебет, кард-ридер, аппарат контрольно-кассовой техники, запись дебета электронная, линия передачи данных, комплекс программно-аппаратный, амнистия налоговая.

Закон обязывает хозяйствующие субъекты (далее – ХС) при использовании наличных средств во взаиморасчетах применять аппарат контрольно-кассовой техники (далее – ККТ), формирующий кассовый чек, – документ, подтверждающий легальность проведенной финансовой операции перехода наличных средств от одного ХС к другому ХС. В разрешенных к применению аппаратах ККТ в момент формирования кассового чека происходит электронная запись в электронной контрольной ленте, защищенной (далее – ЭКЛЗ) фискально-значимых данных (далее – ФЗД) о переданной сумме наличных средств, дате и времени проведения финансовой операции. Ежедневно, в конце смены, при снятии Z-отчета с гашением, общий итог выручки заносится в фискальную память (далее – ФП) ККТ с указанием номера Z-отчета и даты. Однако недобросовестные предприниматели, использующие наличные средства в расчетах за товар, достаточно часто не оформляют кассовый чек, получая наличные средства из рук в руки, что дает им возможность скрыть от налоговых органов часть выручки и не платить весь налог с полученного дохода. Скрытая часть выручки образует «черный нал» – источник многих преступлений. Ныне действующая система сбора ФЗД с помощью аппаратов ККТ – малоэффективна, поскольку для полного налогового контроля требуются большая численность налоговых инспекторов и большие временные затраты для ручного снятия и анализа ФЗД, накопленных в ЭКЛЗ и ФП всех зарегистрированных ФНС аппаратов ККТ.

Работа ФНС не должна зависеть от воли ХС в предоставлении ФЗД о финансовой стороне своей хозяйственной деятельности, необходимых для осуществления ФНС различных мероприятий налогового контроля. Для обеспечения эффективной реализации своих функций работа ФНС должна быть основана на системном подходе, использовании всех возможностей современных информационных технологий, микроэлектроники и дополненной законодательной базе. Для достоверного анализа составляющих финансового результата деятельности каждого ХС, использующего наличные средства, налоговые органы должны располагать оперативными, достоверными переменными ФЗД о его выручке и расходах наличных средств за каждый налоговый период. Сюда же относятся прочие относительно постоянные данные: об основных средствах, движимом и

недвижимом имуществе, численности работающих и т.п. Для достижения подобной цели налоговые органы должны иметь в своем распоряжении техническую систему для автоматического сбора, обработки и передачи массивов полученных ФЗД от всех ИФНС в программно-аппаратный комплекс (далее – ПАК) ФНС.

Современные возможности отечественных информационных и телекоммуникационных технологий позволяют за 5–6 лет спроектировать, построить и ввести в эксплуатацию государственную автоматическую систему контроля обращения наличных денежных средств (далее – ГАСКОНДС). Эта система позволит за каждый налоговый период создать пополняемый банк переменных ФЗД о каждом зарегистрированном в ФНС ХС, оперирующем на территории государства в своей хозяйственной деятельности легальными денежными средствами в любой валюте. На основании этих ФЗД и корректируемых ХС время от времени постоянных ФЗД, можно будет автоматически рассчитать налогооблагаемую базу ХС, сумму налогов и пени (с учетом положенных по закону налоговых вычетов), которую он обязан внести за налоговый период. Внедрение ГАСКОНДС позволит обеспечить полную собираемость налогов со всех ХС при сокращении штатов работающих в ФНС. Полная собираемость налогов позволит пересмотреть в сторону уменьшения некоторые ставки налогов без ущерба для доходной статьи государственного бюджета, стимулируя развитие бизнеса. Обращение нелегальных наличных денежных средств ГАСКОНДС блокируется.

Задача создания и соединения ПАК различных государственных ведомств линиями передачи данных между собой для передачи и обработки массивов различных данных давно решена. Новой задачей является сбор, предварительная обработка, некорректируемое накопление оперативных ФЗД каждого ХС.

В качестве неотъемлемого, энергонезависимого внешнего носителя оперативных ФЗД каждого ХС может быть использована зарегистрированная в ИФНС его индивидуальная пластиковая микропроцессорная карта, смарт-карта сопровождения наличных (далее – КСН) для информационного взаимодействия с аппаратами ККТ. Для этого уже используемые аппараты ККТ подвергаются модификации в соответствии с обновленным техническим регламентам ККТ и снабжаются двумя кард-ридерами. Программное обеспечение аппаратов ККТ соответственно дополняется программами записи, чтения ФЗД с КСН, их промежуточной обработки и управления составными частями аппарата ККТ. Без установленных в кард-ридеры аппарата ККТ двух КСН ХС, участвующих в торговой или иной операции с использованием наличных средств, работа аппарата ККТ блокируется. Новые типы аппаратов ККТ должны быть спроектированы в соответствии с обновленным техническим регламентом ККТ для их сертификации и внесении в государственный реестр ККТ Министерства промышленности и торговли.

Работа ГАСКОНДС состоит из нескольких укрупненных стадий: исходного сбора и хранения ФЗД каждого ХС в КСН; пересылки ФЗД в ИФНС для предварительной обработки и хранения; поиска ПАК ФНС ФЗД в ПАК других ведомств и окончательной обработки ФЗД, расчета налогооблагаемой базы ХС, контроля уплаты налогов ХС, формирования и рассылки уведомлений об уплате налогов с учетом налоговых вычетов, выявления обращения нелегитимных КСН.

Для работы ГАСКОНДС помимо решения чисто технических проблем необходимо внесение изменений в законодательную базу, предписывающих: обязательную постановку на налоговый учет в ИФНС всех лиц, совершеннолетних граждан РФ и неграждан, пребывающих легально в стране; повсеместное использование КСН, проведение модернизации действующих аппаратов ККТ в соответствии с обновленным техническим регламентом ККТ, запрет продажи и вывод из эксплуатации устаревших моделей аппаратов ККТ, проведение новых разработок аппаратов ККТ в соответствии с обновленным техническим регламентом ККТ, периодическое предъявление ХС своих КСН ИФНС, проведение переобучения персонала, использующего аппараты ККТ; проведение широкомасштабной, разъяснительной работы с гражданами страны о назначении ГАСКОНДС, правилах обращения с КСН и введения уголовной ответственности за подделку КСН и действия, нарушающие работу ГАСКОНДС. Законом должен быть ограничен круг лиц, имеющих доступ к базам ФЗД. Разглашение ФЗД – уголовно-наказуемое преступление. Кроме этого должен быть разработан план поэтапного ввода ГАСКОНДС в субъектах РФ и план ознакомления государств, поддерживающих экономические отношения с РФ, о предстоящих нововведениях в порядке обращения наличных средств в любой валюте в РФ.

КСН должна содержать следующие ФЗД: порядковый номер КСН; ИНН владельца КСН; название юридического лица с указанием его постоянных реквизитов регистрации или персональные данные физического лица (гражданство, ФИО, дата, год и место рождения); название организации, выдавшей КСН; дату выдачи и PIN-код КСН; ИНН налоговой инспекции, считавшей и удалившей считанные ФЗД по ранее проведенным наличным расчетам; регистрационный номер кард-ридера, с помощью которого были считаны и удалены данные; дату последнего предъявления КСН налоговой инспекции; ИНН каждого ХС – источника

поступления (получателя) наличных средств; сумму каждого поступления наличных средств в любой валюте (каждого получателя); код каждого поступления наличных средств (каждого платежа); код наименования единицы наличных средств (валюты) при каждом поступлении наличных средств (каждого платежа); дату и время каждого поступления наличных средств (каждого платежа); закрытый дебет наличных средств для ограниченного доступа и открытый дебет наличных средств для свободного доступа.

Закрытые и открытые дебетовые наличных средств КСН – это дебетовые любой наличной валюты, доступ к которым соответственно закрыт или открыт PIN-кодом КСН. Полный или частичный перевод значения наличных средств из закрытого в открытый дебет наличных средств КСН или обратный перевод осуществляются после набора на клавиатуре аппарата ККТ PIN-кода КСН, выбора наименования валюты, значения переводимой суммы наличных средств и выбора направления перевода. Электронные записи значений закрытого и открытого дебетовых наличных средств на КСН ХС подтверждают легальность наличных средств, находящихся в распоряжении ХС.

Для проведения расчетов наличными средствами в любой валюте ХС должны обладать наличными средствами в любой валюте: подлинными монетами и банкнотами, а также электронной записью значений открытого и закрытого дебета наличных средств каждой валюты в своей КСН. Подлинность и достаточность предъявленных для расчета наличных средств продавец осуществляет самостоятельно.

Для работы ГАСКОНДС необходимо, чтобы у всех ХС была в распоряжении, как минимум, одна КСН, на которой записаны вышеперечисленные ФЗД. У одного ХС может быть несколько КСН.

Постоянные КСН ИФНС будет выдавать всем легальным физическим и юридическим лицам, имеющим ИНН по месту их регистрации. Постоянные КСН физических лиц (граждан и неграждан России) могут действовать в течение всей их жизни, юридических лиц – до отмены их государственной регистрации. В момент первоначальной выдачи КСН ХС – гражданину РФ, может быть установлено фиксированное значение суммы открытого дебета наличных средств, например, в размере 100 000 рублей для снижения неудобств переходного периода ввода в эксплуатацию ГАСКОНДС. В момент первоначальной выдачи КСН ХС – юридическому лицу и негражданам РФ, значение сумм открытого дебета на всех КСН – нулевое. Легализация наличных средств ХС – граждан РФ, сверх значения 100 000 рублей в указанный переходный период осуществляется путем внесения любой суммы наличных средств на свой счет в любой кредитной организации без права снятия наличных средств в течение переходного периода. Тем самым всем ХС – юридическим лицам, гражданам и негражданам РФ, будет предоставлена разовая налоговая амнистия без выяснения источника происхождения внесенных ими на свой счет сумм наличных средств.

Временные КСН с присвоением временных ИНН будут выдаваться другими ведомствами, в ведении которых находятся учет и обслуживание тех категорий лиц, чье пребывание на территории государства легально разрешено: мигранты, граждане без определенного места жительства, граждане других государств, прибывшие в страну с целью поиска работы, члены их семей; иностранные туристы, члены команд иностранных судов; экипажи иностранных воздушных судов; члены железнодорожных бригад иностранных поездов, иностранные государственные деятели и бизнесмены, члены спортивных делегаций и т.п. По истечении срока действия эти КСН изымаются или обмениваются на новые КСН. Все ФЗД с временных КСН, выданных другими государственными ведомствами, поступают через ПАК этих ведомств в центральный ПАК ФНС. Из-за границы пополнение открытого дебета наличных средств временных КСН возможно только путем перевода наличных средств владельцу КСН через кредитные и приравненные к ним организации.

Несовершеннолетние дети осуществляют покупки, получают услуги, используя специальные выданные им для этих целей КСН своих родственников или опекунов.

Без КСН ХС – физические и юридические лица, не могут использовать имеющиеся у них наличные средства сверх закрытого и открытого дебетовых наличных средств на своих КСН, поскольку для ХС, зарегистрированных продавцов товаров и услуг, в разрешенной хозяйственной деятельности необходима электронная запись в их КСН об источнике поступления наличных средств, подтверждающая легальность имеющихся в их распоряжении наличных средств.

Источниками пополнения наличных средств ХС – физических лиц, могут быть, например, выплаты бухгалтерии предприятий и организаций по месту работы и учебы ХС, денежные почтовые и телеграфные переводы, получение кредита и снятие со счета части вклада ХС в кредитной и тому подобных организациях, в том числе в ломбардах и т.п. Во всех случаях выдачи наличных средств ХС открытый дебет наличных средств в его КСН увеличивается на сумму выданных наличных средств с помощью аппарата ККТ источника пополнения

наличных средств, а открытый дебет наличных средств на КСН, установленной в аппарат ККТ источника выплаты наличных денежных средств, соответственно уменьшается на выданную сумму наличных средств. При нулевом дебете на КСН источника пополнения наличных средств их выдача ХС блокируется.

В общем простейшем случае – расчете за покупку товара в торговой организации – покупатель-физическое лицо должен помимо требуемой суммы наличных средств, превышающих цену выбранного товара, предъявить свою КСН продавцу, которую он вводит в первый кард-ридер своего модернизированного аппарата ККТ. КСН продавца должна быть заранее введена во второй кард-ридер аппарата ККТ. Далее продавец набирает на клавиатуре аппарата ККТ значение цены товара, код вида платежа или услуги, код вида налога. В аппарате ККТ происходит сравнение введенного значения цены товара и открытого для внешнего считывания значения дебета наличных средств с КСН покупателя, а также сравнение даты и года рождения покупателя с текущей датой и годом. При выполнении условия превышения открытого дебета над ценой товара (или равенства с нею) и возрастного разрешения продажи товаров или предоставления услуги с набранным кодом вида платежа или услуги, ККТ формирует кассовый чек. В момент формирования кассового чека открытый дебет наличных средств на КСН покупателя уменьшается на цену товара, а на КСН продавца увеличивается на ту же сумму. После чего продавец отдает покупателю кассовый чек, приобретенный им товар и возвращает покупателю его КСН.

В случае возрастного запрета продажи некоторых видов товаров или невыполнения указанного равенства – открытый дебет КСН меньше значения цены выбранного товара – на дисплей аппарата ККТ выводится сообщение о блокировании формирования кассового чека. Увеличение времени расчета за товар с использованием КСН не превышает 3–5 сек. Для оформления расчетов наличными средствами между физическими лицами предлагается использовать новый тип аппаратов ККТ – индивидуальный регистратор данных (далее – ИРД). В отличие от модифицированных для работы в ГАСКОНДС аппаратов ККТ, используемых юридическими лицами, ИРД не формирует КЧ и по внешнему виду подобен простейшему калькулятору. Порядок проведения расчета наличными средствами между физическими лицами аналогичен приведенному выше порядку расчета наличными средствами между торговой организацией и покупателем с использованием аппарата ККТ, формирующего кассовый чек. Все КСН должны предъявляться их владельцами в течение налогового периода ИФНС для считывания с них ФЗД и предотвращения переполнения оперативной памяти. Физическим лицам эта процедура заменит подачу ежегодной декларации о доходах и расходах, а юридическим лицам упростит сдачу периодических бухгалтерских отчетов в ИФНС.

ИФНС по линиям передачи данных направляют обработанные и накопленные ФЗД в центральный ПАК ФНС. Таким образом, в течение налогового периода каждого ХС в центральном ПАК ФНС накапливаются ФЗД всех ХС – юридических и физических лиц, участвовавших в обращении наличных средств как с оформлением, так и без оформления кассового чека, подтверждающих легитимность расчетов с использованием наличных средств при продаже товаров, предоставлении услуг и оплате выполненной работы. Это позволяет автоматически вычислить налогооблагаемую базу ХС с учетом разрешенных налоговых вычетов и на ее основании рассчитать сумму налогов, вычетов, пени за отчетный период. По результатам проведенных расчетов ИФНС автоматически готовит и рассылает уведомления каждому ХС об уплате налогов. Круг лиц, имеющих доступ к накопленным ФЗД, ограничен законом. Разглашение ФЗД является уголовно-наказуемым преступлением.

В случае обнаружения ПАК ФНС взаимного несовпадения ФЗД ХС, участвовавших в одной финансовой операции, сообщения об этих фактах передаются в соответствующие подразделения расследования ИФНС по месту постановки ХС на налоговый учет для выявления всех возможных причин этих взаимных несовпадений ФЗД и выявления в обращении нелегальных КСН. Социально-экономический эффект от применения ГАСКОНДС будет весьма заметным, поскольку достигается автоматический полный централизованный контроль за обращением легитимных наличных средств всех зарегистрированных ХС. Крупномасштабные затраты на внедрение, без сомнения, в скором времени окупятся за счет сокращения числа экономических и уголовных преступлений, увеличения собираемости налогов, предотвращения нелегитимной деятельности незарегистрированных физических и юридических лиц. Кроме перечисленного, ГАСКОНДС позволит оперативно выявлять нуждающихся в прямой финансовой адресной государственной поддержке лиц и организаций, что приведет к своевременному снижению социального напряжения в государстве. Важно, чтобы было желание обеспечить прозрачность обращения наличных денежных средств в стране.

Литература

1. Макунин А.С. Описание изобретения к заявке № 20088133806, МПК G 06 Q 40/00 «Система автоматического контроля легитимного обращения наличных денежных средств хозяйствующих субъектов и способ организации этого контроля».

© 2009 г.

Д.А. Шенгеля

КЕЙНСИАНСКАЯ МОДЕЛЬ ЭФФЕКТИВНОГО СПРОСА – КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ ОСНОВА СОВРЕМЕННОЙ АНТИКРИЗИСНОЙ ПОЛИТИКИ

*Шенгеля Дмитрий Анзорович – соискатель Российской Академии предпринимательства
(E-mail: info@rusacad.ru)*

Аннотация. В статье рассматривается кейнсианская модель частно-капиталистической экономики, научную и практическую значимость которой актуализировал разразившийся кризис. Анализируются основные ее постулаты, которые, по предположению автора, в течение длительного периода будут базовыми принципами макроэкономической политики многих стран.

Ключевые слова: антикризисная политика, кейнсианская модель экономического роста, инвестиционный спрос, радикальный либерализм, государственное регулирование экономики.

Кризис актуализировал научную и практическую значимость кейнсианской модели частно-капиталистической экономики. Одно из позитивных его последствий состоит в том, что он положил конец почти тридцатилетнему господству теории и практики радикального экономического либерализма, абсолютизации роли «невидимой руки» рынка.

На саммите Большой «двадцатки» в мае 2009 г. практически все руководители этих стран заявили о необходимости усиления регулирования финансовых рынков и роли государства в антикризисном управлении экономикой.

Крах радикального либерализма и его высшей формы – монетаризма, фундаментальной основой которой служит денежный фетишизм, является лучшим доказательством правильности и жизненности кейнсианской модели экономического роста. Тем самым поставлена точка в столетней дискуссии о роли государства в рыночной экономике, о структуре рыночного механизма, о соотношении рынка и госрегулирования. При этом речь идет не об абсолютизации роли государства, а лишь об оптимальном соотношении двух составляющих в хозяйственном механизме частно-предпринимательской экономики. На практике это означает, что как в мировой экономике, так и в экономике многих стран должна быть усилена регулирующая роль государства. Сегодня это практически единственная возможность удерживать капиталистическую систему хозяйствования от полного краха.

Как известно, в наиболее обобщенном виде кейнсианский рецепт преодоления разрушительных последствий мирового циклического кризиса 1929–1933 гг. изложен в его знаменитой работе «Общая теория занятости процента и денег» (1936 г.). Главным поводом для ее издания стали затяжная стагнация производства, огромная армия безработных, коматозное состояние банковской системы. Тот факт, что спад американской и мировой экономической активности оказался таким масштабным, глубоким и длительным, свидетельствует о том, что господствующая в ту пору классическая теория оказалась не

в состоянии объяснить причину кризиса 30-х годов и что, пожалуй, самое главное, определить пути выхода из него, так как она считала капитализм саморегулирующейся системой, которая исключает какую-либо возможность неполной занятости ресурсов и существования безработицы.

С точки зрения этой теории, такие рычаги рыночного регулирования, как колебание ставки процента, с одной стороны, и эластичность соотношения цен и заработной платы – с другой, способны поддерживать полную занятость, несмотря на изменение объемов производства. Поэтому помощь государства в функционировании экономики является излишней, более того, вредной.

Великая депрессия 30-х годов XX в. нанесла сокрушительный удар по классической теории занятости и показала ее полную практическую несостоятельность. На смену ей пришла кейнсианская модель частно-предпринимательской экономики, базовый постулат которой состоит в том, что при капитализме не существует никакого автоматического механизма, гарантирующего полную занятость. Капиталистическая экономика не является саморегулирующейся хозяйственной системой, способной к бесконечному процветанию. «Наиболее значительными пороками общества, в котором мы живем, – писал Кейнс, – являются его неспособность обеспечить полную занятость и произвольное и несправедливое распределение богатства и доходов»¹.

В противоположность классической теории, которая недооценивала исключительно важную функцию спроса, так как она считала, что в соответствии с законом СЭЯ предложение автоматически порождает спрос, краеугольным камнем кейнсианской концепции служит признание решающей роли в стимулировании экономического роста и преодолении экономической депрессии эффективного спроса, определяемого реальным объемом национального производства товаров и услуг, который потребители, предприятия и государство готовы купить при любом возможном уровне цен. При этом главным фактором, определяющим объем национального производства и, соответственно, уровень занятости, служит объем совокупных расходов на потребление, инвестиции, государственные закупки и чистый экспорт.

Совокупный спрос, так же как и спрос на отдельный товар, находится в обратной зависимости от цены. Чем ниже уровень цен, тем больше реальный объем национального производства, который будет куплен. Внутренний спрос, по Кейнсу, «представляет собой итог двух величин – того, что при данном уровне занятости затрачивается на потребление, и того, что идет на инвестирование»². При этом «склонность к потреблению» рассматривается им в аспекте личного потребления, и прежде всего, в аспекте доходов лиц, живущих на заработную плату. «... Совокупный доход, выраженный в единицах заработной платы, – пишет Кейнс, – является, как правило, главной переменной величиной, от которой будет зависеть относящаяся к потреблению слагаемая функция совокупного спроса»³.

Так что повышение заработной платы он рассматривает как один из важнейших инструментов стимулирования внутреннего спроса и экономического роста. Наряду с повышением заработной платы решающим фактором роста потребительского спроса служит сокращение безработицы. «... Мир, – пишет Кейнс, – больше не потерпит безработицы, которая неизбежно сопутствует современному капиталистическому индивидуализму»⁴.

Кейнс постоянно подчеркивал, что причиной безработицы является не недостаток сбережений, а их избыток, в известной мере обусловленный несправедливым распределением доходов в пользу богатых, склонных скорее к сбережению, чем к расходованию своих огромных доходов.

«... Наша теория, – пишет он, – приводит нас к выводу, что в современных условиях рост богатства не только не зависит от воздержания богатых людей, как это обычно думают, но, скорее всего, задерживается им. Одно из главных социальных оправданий большого неравенства богатств, следовательно, отпадает»⁵.

Не менее значимым стимулом спроса служит «побуждение к инвестированию». Здесь центральное место занимают ставки процента. По мнению Кейнса, слишком высокие процентные ставки

¹ Дж. М. Кейнс. Общая теория занятости процента и денег. М., 1945. С. 359.

² Там же. С. 83.

³ Там же. С. 90.

⁴ Дж. М. Кейнс. Общая теория занятости процента и денег. М., 1945. С. 368.

⁵ Там же. С. 360.

отрицательно сказываются на норме прибыли нефинансовых отраслей, вследствие чего предприниматели воздерживаются от капиталовложений. Кроме того, поскольку новые капиталовложения всегда связаны с большим риском, предприниматели предпочитают денежные накопления производственным. Кейнс это называет «предпочтение ликвидности», т.е. предпочтение придать своему богатству ликвидную (денежную) форму. Этим объясняется наличие избытков денежного (ссудного) капитала при недостаточных капиталовложениях. Главным инструментом преодоления этого противоречия служит понижение процентных ставок.

Другим условием стимулирования роста капиталовложений служит наличие в стране более или менее устойчивой бумажно-денежной системы, при которой капиталисты более охотно пойдут на капиталовложения, ибо накопление денег также содержит известный риск их обесценения. Кейнс рекомендует стремиться к тому, чтобы «нефункционирующий инвестор» не получал премии, и «к такой системе прямых налогов, которая позволила бы поставить на службу обществу ум, энергию и квалификацию финансистов, предпринимателей и других людей этого рода ...»¹.

Таким образом, проблема повышения эффективности спроса, поставленная Кейнсом в центр его модели занятости и роста, решается им путем государственного стимулирования как личного, так и инвестиционного потребления. Но коль скоро главным фактором, определяющим уровень и динамику потребления и накопления, служит национальный доход, то одновременное их увеличение возможно только при довольно высоких темпах его роста, что, практически, маловероятно. Поэтому возникает жизненно важная дилемма – определение оптимальных пропорций между конечным потреблением и накоплением капитала, адекватных социально-экономическим условиям страны. Поэтому пропорции между личным и производительным потреблением весьма подвижны. Макропропорция между этими двумя компонентами внутреннего спроса по своему существу является пропорцией распределения национального дохода на текущее и будущее потребление. Но парадокс состоит в следующем: чтобы повысить уровень и качество конечного потребления, необходимо определенную долю, порой довольно высокую, затратить на производительное потребление. Кроме того, ускоренное развитие отраслей, производящих инвестиционные товары, диктуется и интересами национальной безопасности. В связи с этим, несмотря на то, что производительное потребление является производным от потребительского спроса, как показывает историческая практика, частно-предпринимательская экономика в значительной мере развивается за счет более ускоренного роста инвестиционного спроса и производительного потребления.

Как известно, К. Маркс и В. Ленин сформулировали для промышленного капитализма закон более быстрого роста производства средств производства по сравнению с производством предметов потребления. Советская экономика также развивалась в соответствии с этим законом, без чего было бы невозможно в исторически короткий срок создать крупную машинную индустрию.

В кейнсианской концепции эффективного спроса главным компонентом совокупных расходов служит личное потребление не только потому, что оно занимает наиболее высокий удельный вес в ВВП, но и потому, что его величина и динамика определяют объем и структуру сбережения, которое служит исключительно важным источником финансирования инвестиций.

Динамика этих определяющих макропоказателей находится в прямой зависимости от объема производства, уровня дохода и цены. На каждом данном этапе развития экономики существует предельная склонность к потреблению и сбережению. В основе их связи и взаимодействия, по мнению Кейнса, лежит основной психологический закон. «... Люди, – пишет он, – склонны, как правило, увеличивать свое потребление с ростом дохода, но не в той же мере, в какой растет доход... Поэтому рост дохода часто сопровождается увеличением сбережения в больших масштабах, а падение дохода – сокращением сбережения ...»². Данный закон отражает то реальное обстоятельство, что при возрастании дохода, идущего на потребление, все большая его часть расходуется на покупку дорогостоящих предметов длительного пользования и, следовательно, должна накапливаться. Из определения закона также следует, что при росте дохода доля спроса, обеспечиваемая личным потреблением, все время падает, поэтому растущий объем сбережений должен постоянно поглощаться растущим спросом на инвестиции.

¹ Дж. М. Кейнс. Общая теория занятости процента и денег. М., 1945. С. 371.

² Дж. М. Кейнс. Общая теория занятости процента и денег. М., 1945. С. 90–91.

Инвестиционный спрос определяется двумя основными факторами: ожидаемой нормой чистой прибыли и реальной ставкой процента. При этом, чем выше норма прибыли, тем выше спрос на инвестиции, и наоборот, высокие проценты делают инвестиции не выгодными. Инвестиции будут осуществляться до тех пор, пока реальная ставка процента будет равна норме прибыли. Расходы на инвестиции являются весьма нестабильным компонентом внутреннего спроса.

Недостаточность «эффективного спроса», слабая «склонность к потреблению», отсутствие «побуждения к инвестированию», «предпочтение ликвидности», «избыточные сбережения» – таковы, по мнению Кейнса, коренные причины макроэкономической нестабильности, существования безработицы и инфляции.

Коль скоро оптимизация расходов на потребление, сбережение и инвестиции – необходимое условие полной занятости и эффективного спроса, то предметом исследования Кейнса служат функциональные зависимости между ними, реализация которых может быть достигнута посредством применения фискальной и денежно-кредитной политики.

Первым, кто взял на вооружение революционные идеи Кейнса и эффективно претворил их в жизнь, был Рузвельт. Вслед за ним кейнсианская модель занятости процента и денег стала широко использоваться в европейских странах. Тем самым кейнсианская теория сыграла ключевую роль в преодолении Великой депрессии в США и мирового экономического кризиса 30-х годов двадцатого столетия. С конца 30-х и до середины 80-х годов прошлого века она оставалась официальной теорией, на базе которой разрабатывалась макроэкономическая политика многих стран. Затем на смену ей пришли неоклассические теории (монетаризм, экономика предложения, теория рациональных ожиданий), делающие ставку на стихийные рыночные силы.

Дерегулирование экономики и финансовой сферы стало основополагающим принципом макроэкономической политики Рейгана, Тэтчер и других политиков, положивших начало эпохи радикального либерализма в экономике и финансах, приведшим к нынешнему глубочайшему финансово-экономическому кризису.

Российские реформаторы, стоящие у истоков трансформации советской системы хозяйствования в капиталистическую, также взяли на вооружение неоклассический подход, концептуальной основой которого служит главная идея А. Смита, что рынок своей «невидимой рукой» регулирует макропропорции, увязывая частные интересы с общественными, государственными. Реформаторы-либералы настойчиво пытаются внедрить в общественное сознание, что только рынок способен раскрыть творческий и трудовой потенциал народа, преодолеть иждивенчество, развить инициативу и предприимчивость, возродить стимулы и утраченное чувство хозяина. Только рыночные отношения, по их мнению, могут обеспечить эффективное использование тех огромных потенциальных возможностей, которые заложены в природных и трудовых ресурсах страны, на благо народа в целях роста уровня его жизни. Только рынок побуждает быть восприимчивым к нововведениям, смело и энергично внедрять последние достижения науки и техники, по достоинству оценивать профессионализм. Только рынок способен повернуть производство лицом к потребителю, к человеку.

Таким образом, вся суть экономического либерализма сводится к фетишизации рынка и его роли. Рынок наделяется магической силой, способной сделать экономику и людей процветающими и богатыми. На самом деле весь экономический механизм капитализма нацелен на получение максимальной прибыли, наиболее доступным и простым средством достижения которой служит спекуляция, купля ради продажи по более высокой цене. Спекуляция, игра на повышение и понижение цен, процентов, дивидендов органически присущи природе рыночного капиталистического механизма. Поэтому максимизация прибыли далеко не всегда совпадает с интересами государства и общества. Рынок совершенно безразличен к человеку, его судьбе и положению. Он признает только платежеспособного потребителя. Такие важнейшие атрибуты капиталистической экономики, как инфляция, безработица, бедность, циклический характер, делают ее весьма и весьма жесткой, неустойчивой, трудно управляемой и социально болезненной. Но об этом почему-то либералы ничего не говорят. Их утверждение о том, что государственная собственность в отличие от частной изначально по своей природе крайне неэффективна, по меньшей мере, некорректно. Ни одна форма собственности сама по себе автоматически не обеспечивает роста эффективности экономики, о чем убедительно свидетельствует тысячелетняя хозяйственная практика. Как среди государственных, так и частных предприятий имеются высоко-, средне- и низко-

рентабельные, ибо эффективность любого хозяйствующего субъекта зависит от сложной совокупности внутренних и внешних факторов, а не только от форм собственности. Не оправдалась главная идея российских либералов о том, что приватизация сама по себе приведет к возникновению эффективного собственника. Такая явно односторонняя и существенно приукрашенная характеристика рыночной, а точнее, капиталистической экономики, лишает либеральную модель объективности и строгой научности, что затрудняет разработку механизма и путей ее реализации.

Эйфория рынка превратила переход России к рыночным отношениям в главную цель постсоциалистической трансформации, в то время как рынок – это всего лишь механизм повышения эффективности экономики и роста благосостояния. При чем очень сложной и опасный.

Вместе с либеральной идеологией российские реформаторы соответственно взяли на вооружение и рецепты либерализации экономики: шоковую приватизацию и разгосударствление, свободное ценообразование, либерализацию внутрихозяйственных связей и внешнеэкономической деятельности, валютного рынка и валютных отношений, высокую открытость экономики, сведение к минимуму экономической роли государства, монетаризм и т.д.

Все эти институциональные преобразования были осуществлены «кавалерийским наскоком», бездарно, без малейшего учета специфики России и особенностей российского менталитета. В результате в стране возник дикий, криминализированный, олигархический капитализм, главная цель которого не созидание, а разрушение, передел собственности и разграбление страны. Поэтому вполне закономерно, что результаты использования принципов неолиберализма в России удручающие.

Кризис обнажил все язвы российского капитализма, который все еще находится на стадии первоначального накопления капитала, главная цель которого – личное обогащение сравнительно небольшой кучки людей. Все это время идет разграбление, разрушение, проедание национального богатства, созданного за годы советской власти.

Неудивительно, что из всех стран кризис наиболее сильно и разрушительно ударил по России. Как только иссяк источник спекулятивных доходов, российские олигархи тут же оказались на грани банкротства и стали искать помощи у государства.

О возросшей актуальности кейнсианской концепции занятости и экономического роста свидетельствует тот факт, что стимулирование внутреннего спроса, которое служит квинтэссенцией кейнсианской модели, сегодня является приоритетным направлением антикризисных программ всех ведущих стран мира. Весьма популярна и такая кейнсианская мера борьбы с безработицей, как увеличение расходов на развитие инфраструктурных отраслей.

Итак, резюмируя все сказанное, следует отметить, что кризис актуализировал кейнсианскую концепцию эффективного спроса, усилил ее практическую значимость. Можно с большой вероятностью утверждать, что основные ее постулаты будут в течение длительного периода служить базовыми принципами макроэкономической политики многих стран и создания более совершенной и эффективной модели государственного регулирования как национальных и глобальных финансово-рыночных отношений.

© 2009 г.

А.Н. Баранова

ПОЛОЖИТЕЛЬНОЕ СООТНОШЕНИЕ ЧИСТЫХ АКТИВОВ К УСТАВНОМУ КАПИТАЛУ КАК УСЛОВИЕ СУЩЕСТВОВАНИЯ БИЗНЕСА

*Баранова Анна Николаевна – ведущий специалист-эксперт юридического отдела ИФНС России по Советскому району г. Орла
(E-mail: neta55@yandex.ru)*

Аннотация. В рамках проведения кампании по легализации объектов налогообложения, в 2008 году налоговыми органами страны возобновлена работа по инициированию принудительной ликвидации организаций по основанию несоблюдения требований к размеру чистых активов. В настоящей статье рассматриваются законодательные основы порядка формирования уставного капитала (уставного, паевого фонда) в зависимости от величины чистых активов, обозначены проблемы правового регулирования в указанной сфере, предложены пути их преодоления.

Ключевые слова: уставный капитал, чистые активы, ликвидация.

Согласно действующему законодательству хозяйственные общества, унитарные предприятия и производственные кооперативы обязаны иметь положительное соотношение величины чистых активов к размеру уставного капитала (уставного, паевого фонда). (Приведенные в настоящей статье положения и выводы об уставном капитале могут быть использованы для определения содержания понятий уставного и паевого фондов применительно к унитарным предприятиям и производственным кооперативам.) Это связано, прежде всего, с несовершенством уставного капитала в качестве базового элемента и механизма, гарантирующего интересы кредиторов.

Во-первых, минимальный размер уставного капитала, установленный законодательством для организаций различных организационно-правовых форм, является неоправданно низким. Так, например, минимальный размер уставного капитала открытого акционерного общества составляет 100 000 руб., закрытого акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью 10 000 руб. Существующего для акционерных обществ минимального размера уставного капитала «вряд ли достаточно для старта серьезного предпринимательского замысла, а уж тем более для удовлетворения многочисленных кредиторов во время финансовой нестабильности общества»¹. Указанные слова можно в полной мере отнести как к обществам с ограниченной ответственностью, так и к унитарным предприятиям.

¹ Тимаев Ф.И. Процедура формирования уставного капитала как экономической основы предпринимательской деятельности общества и минимального размера его имущества, гарантирующего интересы кредиторов // Справочная система КонсультантПлюс.

Во-вторых, проблему создает отсутствие в законодательстве ограничений на отчуждение обществом имущества, внесенного в уставный капитал. Поскольку общество может использовать уставный капитал в собственных интересах, то в этом случае возможные кредиторы общества рискуют «остаться ни с чем».

В-третьих, отсутствие четких законодательных критериев относительно видов имущества, которое может быть внесено в качестве вклада в уставный капитал, дает возможность различным злоупотреблениям в этой сфере. Недобросовестные учредители могут сформировать уставный капитал из неликвидного имущества или имущественных прав. Возможно формирование и вовсе «фиктивного» уставного капитала.

Указанные недостатки в правовом регулировании уставного капитала отмечены и в Концепции развития корпоративного законодательства на период до 2008 года¹, одобренной Советом по конкурентоспособности и предпринимательству при Правительстве Российской Федерации 10 февраля 2006 года (далее – Концепция). Текст Концепции гласит следующее: «Российским законодательством была взята на вооружение европейская практика установления минимального размера имущества, гарантирующего права кредиторов, в виде уставного капитала. Однако размер уставного капитала, установленный российским законом (100 МРОТ для закрытых акционерных обществ и 1000 МРОТ для открытых), фактически сводит эту норму к декларации».

Более того, существующая система установления законодательных требований к минимальной величине уставного капитала хозяйственного общества и ограничений на его оплату оказывается недостаточно эффективной в целом. С одной стороны, несмотря на запрет вносить в оплату уставного капитала отдельные виды объектов гражданских прав и требование проводить независимую оценку при внесении неденежного вклада в оплату уставного капитала, существует огромное количество юридических лиц с «дутыми» капиталами, поскольку невозможно законодательно перекрыть все каналы и способы манипуляций и злоупотреблений в этой сфере. С другой стороны, такие механизмы порождают дополнительные издержки для добросовестных участников оборота, ограничивают их права (например, запрет на зачет в оплату уставного капитала требований участника к обществу).

В связи с изложенным в Концепции предлагается «отказаться от детальной регламентации вопросов оплаты уставного капитала и предусмотреть механизмы, направленные на получение заинтересованными лицами информации о том, какие активы имеются у юридического лица на определенный момент и какова стоимость его чистых активов, что позволило бы участникам оборота судить о платежеспособности юридического лица. При дальнейшем развитии данного подхода можно будет отказаться от установления требований к минимальному размеру уставного капитала. Финансовая устойчивость тех организаций, для которых в настоящее время законодательством установлены особые требования к размеру уставного капитала в интересах защиты кредиторов (кредитные организации, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды и т.д.), может быть обеспечена через контроль за размером собственного капитала, т.е. чистых активов, рассчитанных по определенной методике»².

Таким образом, законодатель прямо указывает на необходимость отмены требований к минимальному размеру уставного капитала и использования в качестве механизма, гарантирующего интересы кредиторов, показателя чистых активов юридического лица.

Сторонником данного подхода является В.Ф. Попондопуло, который соглашается с предложениями об отказе от минимального уставного капитала как требования, зафиксированного на уровне закона, и предлагает заменить названное требование механизмом, позволяющим кредиторам получать сведения о реальной стоимости чистых активов общества (американский вариант)³.

Г.Е. Авилов и Е.А. Суханов считают, что «гарантией интересов кредиторов общества служит не сам по себе уставный капитал, а имеющиеся у общества чистые активы, о необходимом размере и по-

¹ Концепция развития корпоративного законодательства на период до 2008 года // Закон. – 2006. – № 9. – С. 9–37.

² Концепция. Там же.

³ Попондопуло В.Ф. Формы осуществления предпринимательской деятельности на территории России // Налоги (газета). – 2006. – № 13–14.

рядке определения которых действительно стоит подумать. Но полный отказ от требований о наличии у акционерных обществ минимального имущества в отечественных условиях – по мнению этих авторов – не только полностью разойдется с сущностью данной организационно-правовой формы как объединений капиталов, но и, безусловно, вызовет к жизни очередную волну акционерных афер»¹.

Точка зрения Г.Е. Авилова и Е.А. Суханова представляется справедливой: ведь уставный капитал носит не только гарантирующую функцию, но и базообразующую, и распределительную функции, значение которых является существенным.

Из изложенного следует вывод, что правовое регулирование в данной сфере должно двигаться по пути максимального законодательного обеспечения требования о положительном соотношении величины уставного капитала юридического лица к размерам его чистых активов, а не по пути полного отказа от концепции уставного капитала. В качестве одного из наиболее действенных способов достижения обеспеченности названного соотношения может стать установление механизма реальной ответственности организаций за несоблюдение предусмотренных законом требований. Ликвидация юридических лиц в данном случае представляется санкцией, вполне адекватной подобным нарушениям.

Следуя классическому варианту триединой структуры нормы права, санкция является одним из элементов любой правовой нормы, включающей в себя также гипотезу и диспозицию. Санкция – это те неблагоприятные последствия, которые претерпевает субъект права в случае наступления гипотезы и несоблюдения диспозиции. На необходимость учета структуры правовой нормы в процессе правотворчества, правильного ее построения указывают многие исследователи данного вопроса². В литературе обеспеченность правовой нормы всеми ее элементами называют принципом законотворческого процесса, при нарушении которого закон превращается в бездействующий, фиктивный³. Фиктивные правовые нормы не реализуются, не осуществляются в практической деятельности.

Анализ структуры, а также содержания правовых норм, регулирующих в настоящее время правоотношения по формированию юридическими лицами различных организационно-правовых форм уставного капитала (уставного, паевого фонда) в части его соотношения к величине чистых активов, выявил недостатки, приводящие в ряде случаев к фиктивности данных норм.

В отношении производственных кооперативов закон не предусматривает требований к минимальному размеру паевого фонда, в связи с чем в пункте 4 статьи 10 Федерального закона от 8 мая 1996 года № 41-ФЗ «О производственных кооперативах»⁴ (далее – Закон «О производственных кооперативах») имеется следующая формулировка, устанавливающая соотношение паевого фонда к размеру чистых активов: «Общее собрание членов кооператива обязано объявить об уменьшении размера паевого фонда кооператива, если по окончании второго или каждого последующего года стоимость чистых активов окажется меньше стоимости паевого фонда кооператива, и зарегистрировать это уменьшение в установленном порядке». При этом в законе ничего не говорится об ответственности кооператива за несоблюдение установленного требования.

В пункте 4 статьи 90 ГК РФ и в пункте 4 статьи 99 ГК РФ содержатся нормы, предусматривающие обязанность хозяйственного общества иметь положительное соотношение уставного капитала к величине чистых активов и ликвидировать общество в случае достижения указанной величины минимального размера уставного капитала. И хотя данные нормы не предусматривают санкции за несоблюдение обществом требования о соответствии уставного капитала стоимости чистых активов, в случае, если эта стоимость не достигнет уровня минимального размера уставного капитала, подобная санкция обнаруживается в специальных законах: пункте 6 статьи 35 Федерального закона

¹ Г.Е. Авилов, Е.А. Суханов Юридические лица в современном российском гражданском праве // Вестник гражданского права. – 2006. – № 1.

² См., например: В.М. Сырых Законодательство как вид социального проектирования // Журнал российского права. – 1997. – № 3. – С. 63. Тихомиров Ю.А. Коллизионное право. М., 2000. – С. 56–57.

³ А.А. Кененов, Г.Т. Чернобель Логические основы законотворческого процесса // Правоведение. – 1991. – № 6. – С. 76.

⁴ Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 20. – ст. 2321.

от 25 декабря 1995 года № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»¹ (далее – Закон № 208-ФЗ) и пункте 5 статьи 20 Федерального закона от 8 февраля 1998 года № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»² (далее – Закон «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Указанные нормативные акты в качестве санкции за наличие у общества отрицательной разницы между чистыми активами и уставным капиталом предусматривают право кредиторов требовать досрочного прекращения или исполнения обществом обязательств и возмещения убытков, а также право уполномоченного государственного органа предъявить в суд требование о ликвидации общества. Однако недостатком указанных норм представляется использование категории «разумности» срока, в течение которого общество обязано привести в соответствие установленным требованиям величину своего уставного капитала. В литературе имеет место мнение, что понятие «разумности» вообще инородно по отношению к правовым актам³. Этот прием юридической техники предназначен для расширения возможности судебного усмотрения, избежания формального подхода при принятии решения, что, однако, не требуется в данной ситуации, поскольку, согласно буквальному толкованию текста анализируемой нормы, а также правовой позиции Конституционного суда РФ, высказанной в Постановлении от 18 июля 2003 года № 14-П⁴, ликвидация по указанному основанию является правом, а не обязанностью суда.

В пункте 5 статьи 114 ГК РФ, посвященной правовому регулированию унитарных предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения, установлено правило, согласно которому, если по окончании финансового года стоимость чистых активов окажется меньше размера уставного фонда, орган, уполномоченный создавать такие предприятия, обязан произвести в установленном порядке уменьшение уставного фонда. Если стоимость чистых активов становится меньше размера, определенного законом **(по всей видимости, законодатель подразумевал минимальный размер уставного фонда, поскольку только он имеет законодательное закрепление – авт.)**, предприятие может быть ликвидировано по решению суда. В цитируемой норме отсутствует санкция за несоблюдение требования о соответствии уставного фонда стоимости чистых активов в случае, если указанная стоимость не достигнет уровня минимального размера уставного фонда. Названная санкция содержится в пункте 3 статьи 15 Федерального закона от 14 ноября 2002 года № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»⁵ (далее – Закон «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»), однако она предусматривает лишь право кредиторов потребовать от государственного или муниципального предприятия прекращения или досрочного исполнения обязательств и возмещения причиненных им убытков.

Таким образом, из проведенного анализа правовых норм, устанавливающих порядок формирования уставного капитала (уставного, паевого фондов) коммерческих организаций различных организационно-правовых форм, следует необходимость их изменения согласно логической структуре построения правовых норм, а также с учетом тенденций современного правового регулирования в указанной сфере. Так, вносимые изменения должны быть направлены на максимальное законодательное обеспечение положительного соотношения величин уставного капитала и чистых активов, а также отвечать квалификации ликвидации юридических лиц по основанию несоблюдения названного требования в качестве меры юридической ответственности.

На основании вышеизложенного, с учетом принципа равного признания и равной защиты всех форм собственности, закрепленного в пункте 4 статьи 212 ГК РФ и вытекающего из конституцион-

¹ Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 1. – ст. 1.

² Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 7. – ст. 785.

³ Поротикова О.А. Проблема злоупотребления субъективным гражданским правом. – Волтерс Клувер, 2007.

⁴ Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 18 июля 2003 года № 14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 35 Федерального закона «Об акционерных обществах», статей 61 и 99 Гражданского кодекса Российской Федерации, статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами гражданина А.Б. Борисова, ЗАО «Медиа-Мост» и ЗАО «Московская независимая вещательная корпорация» // Собрание законодательства РФ. – 2003. – № 30. – ст. 3102.

⁵ Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 48. – ст. 4746.

ного принципа, содержащегося в части 2 статьи 8 Конституции РФ, в соответствии с которой в нашей стране «признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности», предлагаются следующие изменения, предусматривающие одинаковые для всех коммерческих организаций правовые последствия уменьшения стоимости чистых активов ниже уставного капитала (уставного, паевого фонда).

Пункт 4 статьи 10 Закона «О производственных кооперативах» дополнить предложением следующего содержания: «Если в течение шести месяцев уменьшение паевого фонда не будет произведено до размера чистых активов, то кооператив может быть ликвидирован по решению суда».

Предложение второе пункта 4 статьи 90 ГК РФ и предложение второе пункта 4 статьи 99 ГК РФ изложить в следующей редакции: «Если в течение шести месяцев уменьшение уставного капитала не будет произведено до размера чистых активов, то общество может быть ликвидировано по решению суда».

В пункте 6 статьи 35 Закона «Об акционерных обществах», а также в пункте 5 статьи 20 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» слова «разумный срок» заменить словами «шестимесячный срок».

Предложение второе пункта 5 статьи 114 ГК РФ изложить в следующей редакции: «Если в течение шести месяцев уменьшение уставного фонда не будет произведено до размера чистых активов, то предприятие может быть ликвидировано по решению суда».

Пункт 3 статьи 15 Закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» дополнить предложением: «В этих случаях орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, либо иные государственные органы или органы местного самоуправления, которым право на предъявление такого требования предоставлено законом, вправе предъявить в суд требование о ликвидации предприятия».

При использовании вышеуказанных формулировок не только уменьшение чистых активов ниже минимального размера уставного капитала (уставного, паевого фонда), но и отсутствие действий по уменьшению уставного капитала (уставного, паевого фонда) до стоимости чистых активов сможет повлечь ликвидацию организации. Применение указанной санкции будет возможно как при виновных действиях руководства юридического лица, не исполняющего обязанность по уменьшению уставного капитала (уставного, паевого фонда) до величины чистых активов, так и при невозможности произвести данное уменьшение в связи с достижением уставного капитала (уставного, паевого фонда) минимальной величины. Предложенные изменения будут служить также средством борьбы с недобросовестными налогоплательщиками, искусственно занижающими результаты своей финансово-хозяйственной деятельности в документах бухгалтерской и налоговой отчетности в целях незаконной минимизации налогового бремени.

© 2009 г.

М.А. Городилов

ПРИМЕНЕНИЕ НОРМАТИВНЫХ АКТОВ, РЕГУЛИРУЮЩИХ АУДИТОРСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, В ОТНОШЕНИЯХ ПО ИСЧИСЛЕНИЮ И УПЛАТЕ НАЛОГОВ

*Городилов Михаил Анатольевич – доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа ГОУ ВПО «Пермский государственный университет», к.э.н.
(E-mail: gorodilov59@yandex.ru)*

Аннотация. В условиях динамичного развития законодательства по налогам и сборам, а также аудиторской деятельности представляют не только научный, но и практический интерес взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков по поводу признания в налоговом учете расходов на аудиторские услуги, а также невыполнение предусмотренных законом требований по проведению обязательного аудита. Каким образом возникающие спорные ситуации решаются на практике, читатели узнают из настоящей статьи.

Ключевые слова: налоговый учет, аудиторская деятельность, сопутствующие аудиту услуги.

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ РАСХОДОВ НА СОПУТСТВУЮЩИЕ АУДИТУ УСЛУГИ

Рассмотрим дело, касающееся взаимоотношений между клиентом и налоговым органом по поводу признания в налоговом учете расходов на сопутствующие аудиту услуги (постановление ФАС Северо-Западного округа от 2 августа 2004 года по делу № А56-1475/04).

В анализируемой ситуации налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку общества, по результатам которой составлен акт проверки и принято решение о доначислении обществу налога на прибыль и НДС. Основанием для этого явилось то, что аудиторской организацией были оказаны услуги по ограниченному обзору¹ финансовой отчетности общества, составленной в соответствии с формами, разработанными специалистами головной компании холдинга, в которую входило данное

¹ Обзорная проверка включает в себя в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на **общую** проверку надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, за которые отвечает сторона, составляющая отчетность, и предназначенные для применения предполагаемыми пользователями. При этом тестирование бухгалтерских записей и ответов на запросы посредством сбора подтверждающих доказательств, получаемых в ходе инспектирования, наблюдения, подтверждения и подсчета (т.е. в ходе процедур, характерных для аудита), как правило, не предусматривается. См.: п. 16 стандарта № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» [1].

общество. Результатом оказанных услуг стал отчет по проверке специальной финансовой отчетности, отличной от официальной бухгалтерской отчетности, а также заключение о соответствии специальной финансовой отчетности стандартам холдинга¹.

Оценив характер услуг, оказанных по названному договору, налоговая инспекция пришла к выводу о том, что расходы по составлению указанной отчетности в соответствии с формами, разработанными специалистами головной компании холдинга, не могут быть признаны экономически обоснованными и произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, а потому – в силу ст. 252 НК РФ – не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль. Безосновательное, по мнению налогового органа, включение в состав расходов стоимости услуг по указанному договору также привело и к неправомерному – в нарушение ст. 171 НК РФ (по услугам, приобретенным для операций, не признаваемым объектом налогообложения) – включению НДС, уплаченного исполнителю таких услуг, в состав налоговых вычетов.

Арбитражный суд кассационной инстанции встал на защиту налогоплательщика, посчитав требования налогового органа необоснованными на основании следующего.

Условия включения затрат в состав расходов, уменьшающих доходы, предусмотрены ст. 252 НК РФ. Согласно п. 1 названной статьи расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под **обоснованными** расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под **документально подтвержденными** расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

При этом расходами признаются **любые** затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно п. 2 ст. 252 НК РФ расходы в зависимости от их характера и направления деятельности организации подразделяются на внереализационные, а также расходы, связанные с производством и реализацией. К последним в соответствии со ст. 263 НК РФ относятся и **прочие расходы, перечень** которых установлен ст. 264 НК РФ и который – в соответствии с пп. 49 п. 1 этой статьи – **не является исчерпывающим**.

По мнению налогового органа, произведенные налогоплательщиком затраты нельзя признать экономически оправданными, поскольку они не обусловлены целями получения дохода и не удовлетворяют принципу рациональности и обычаям делового оборота.

Однако по смыслу ст. 252 НК РФ **экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода**, т.е. обусловленностью экономической деятельности налогоплательщика.

Обязанность общества предоставлять головной компании финансовую отчетность, составленную в соответствии с внутренними стандартами, подтвержденную независимым аудитором, в рассматриваемой ситуации была установлена в заключенном обществом с головной организацией договоре и являлась существенным условием последнего. Невыполнение обществом условий договора могло явиться основанием для его расторжения, повлиять на его продление, а также на получение обществом соответствующего дохода.

При оценке экономической обоснованности понесенных обществом затрат арбитры указали на очевидность того, что деятельность по проверке специальной финансовой отчетности общества требует наличия определенных знаний и навыков, которыми в полной мере владеют только лишь специализированные аудиторские организации. В результате анализа совокупности представленных доказательств суд поддержал налогоплательщика.

Арбитражный суд, как правило, встает на сторону налогоплательщиков в случае признания в налоговом учете расходов, предъявленных им аудиторскими организациями за оказанные сопутствующие

¹ По сути, это не финансовая, а управленческая отчетность, являющаяся результатом управленческого учета, т.е. составляемая для нужд управления.

аудиту и прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, если из анализа документов следует их необходимость и оправданность. Это, к примеру, услуги:

- по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по международным стандартам финансовой отчетности (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 30.08.2007 по делу № А28-1923/2007-37/11, от 10.06.2008 по делу № А82-4718/2007-27, ФАС Поволжского округа от 29.07.2008 по делу № А55-15619/2006);

- по проверке годовой бухгалтерской отчетности, подготовленной для целей консолидации в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета Франции (постановление ФАС Московского округа от 19.03.2007, 26.03.2007 по делу № КА-А40/1804-07);

- по проверке бухгалтерской отчетности, связанной с обращением ценных бумаг аудируемого лица на зарубежных фондовых рынках (постановления ФАС Московского округа от 22.08.2006, 29.08.2006 по делу № КА-А40/7923-06-П, ФАС Уральского округа от 02.11.2005 № Ф09-4935/05-С2);

- по проведению организационного аудита – разработке для аудируемого лица наиболее целесообразных, оптимальных решений организационной и функциональной структур (плана необходимых изменений для перехода от системы действующих организационной и функциональной структур предприятия «Как есть» к системе действующих организационной и функциональной структур предприятия «Как должно быть»), проведению обучения работников общества, направленного на формирование знаний и навыков, которые необходимы работникам для управления реорганизованным предприятием, а также осуществлению дальнейших преобразований (постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.10.2005 по делу № А66-12629/2004) и др.

Заметим, что спектр услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, достаточно широк. В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» [2], в состав аудиторских услуг включаются:

- **аудит**, под которым понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности;

- **сопутствующие аудиту услуги**. Согласно разъяснениям официального ведомства [3], под указанными услугами следует понимать услуги, перечисленные в федеральных правилах (стандартах) [1]: № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»; № 31 «Компиляция финансовой информации»; № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности»;

- **прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги**. В данную группу вошли все услуги, ранее именовавшиеся сопутствующими аудиту услугами: бухгалтерские услуги, налоговое, правовое, управленческое консультирование, оценка имущества и т.д.

Вывод о возможности учета для целей налогообложения расходов по «нестандартному» аудиту **при условии обоснования соответствующих расходов** делался арбитрами на основе анализа ряда актов нормативно-правового и ненормативного характера. Так, в частности, в постановлении от 10.06.2008 по делу № А82-4718/2007-27 ФАС Волго-Вятского округа указал следующее:

«В силу подпункта 17 пункта 1 статьи 264 [Налогового] кодекса к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на аудиторские услуги. Аналогичная правовая позиция изложена в письмах Министерства финансов РФ от 20.06.2006 № 03-03-04/1/535, от 23.01.2007 № 03-03-06/1/28 и от 26.06.2007 № 03-03-06/1/413, в которых также указано, что организация может учесть расходы по проведению аудита и составлению отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, если эти расходы удовлетворяют требованиям статьи 252 [Налогового] кодекса в части экономической обоснованности...

Аудиторская проверка комплекта финансовой отчетности Общества необходима для составления консолидированной финансовой отчетности холдинга в целях управления группой компаний..., а сам анализ финансовой отчетности и аудиторских заключений позволяет более эффективно использовать накопленный опыт группы компаний в области продаж, закупок, планирования и управленческого учета, что способствует дальнейшему развитию холдинга, повышению прибыльности и эффективности производства.

При таких обстоятельствах суды пришли к правильным выводам о том, что результаты аудиторской проверки связаны с производственной деятельностью Общества, а также о правомерности отнесения Обществом затрат по проведению аудита на расходы в целях налогообложения прибыли и о заявлении к вычету соответствующих сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных за оказанные услуги».

Интересный подход, не правда ли? Эффективность, развитие, прибыльность, управленческий учет... – это те теоретико-экономические категории, которые могут оказать реальную практическую помощь в обосновании целесообразности дорогостоящего аудита отчетности по МСФО. Но не всегда. По мнению автора, в аналогичных случаях должны использоваться более сильные аргументы с экономическим обоснованием соответствующих расходов, сопоставлением истинного размера последних с доходами, выгодами, а «общие» слова, не подкрепленные цифрами и(или) иными фактами, могут оказаться не доказательными.

В связи с вышеизложенным хороший пример «убедительности» доказательств приведен в постановлении ФАС Поволжского округа от 29.07.2008 по делу № А55-16294/2007:

«Установлено, что заявитель заключил кредитное соглашение с одним из крупнейших международных банков... Согласно указанному Соглашению заемщик обязуется поддерживать бухгалтерские книги и другие учетные документы, объективно отражающие истинный и реальный взгляд на консолидированное финансовое состояние заемщика и его дочерних компаний и неконсолидированное финансовое состояние и результаты его деятельности только заемщика в соответствии с МНБУ¹. Заемщик обязуется привлекать в качестве аудиторов [для проведения проверки отчетности, составленной по МНБУ] фирму независимых бухгалтерских работников, разумно приемлемую для банка».

Обобщая вышеизложенное, в аналогичных спорных ситуациях стратегия защиты налогоплательщика должна основываться не на доказывании того, что в действиях организации отсутствовал умысел потратить денежные средства на, казалось бы, бесполезные мероприятия (**негативное отрицание**, или «Пусть налоговый орган попробует доказать мою вину!»), а представлении суду конкретных аргументов и констатации того, что данными действиями преследовалась исключительно **деловая цель**, связанная с дальнейшим повышением эффективности производства или финансовой инфраструктуры предприятия (**позитивное убеждение**, или «Пусть налоговый орган попробует опровергнуть мои доводы, основанные на фактах!»). Используя доктрину деловой цели, можно существенно увеличить вероятность выигрыша.

МЕРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ К ОРГАНИЗАЦИЯМ И ИНДИВИДУАЛЬНЫМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМ, УКЛОНЯЮЩИМСЯ ОТ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО АУДИТА

Напомним, что в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» под обязательным аудитом понимается ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя [2, ст. 5].

Временными правилами аудиторской деятельности в РФ, утвержденными Указом Президента РФ от 22.12.1993 № 2263, действовавшими до декабря 2001 г., была предусмотрена достаточно серьезная мера ответственности экономического субъекта за уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки [4, п. 7]. Так, на основании решения суда или арбитражного суда по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, органами государственной налоговой службы и органами налоговой полиции, с экономического субъекта мог быть взыскан штраф в сумме **от 100- до 500-кратного** размера установленной законом минимальной оплаты труда; с руководителя экономического субъекта – в сумме **от 50- до 100-кратного** размера установленной законом минимальной оплаты труда.

Указанная норма активно применялась на практике налоговыми органами, и с виновных лиц соответствующие штрафные санкции взыскивались в доход государства по решению арбитражного суда (см., к примеру, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 19.02.2001 № Ф04/448-63/А27-2001, от 09.08.2000 № Ф04/1952-431/А70-2000 и др.).

В декабре 2001 г. Временные правила были отменены. В первой редакции прежнего Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [5] ответственность за уклонение организации или индивидуального предпринимателя, подлежащих обязательному аудиту, от его проведения еще была предусмотрена в виде штрафа в размере **от 500 до 1 000** минимальных размеров оплаты труда. Однако Фе-

¹ Международные нормативы (нормы) бухгалтерского учета. Прим. авт.

деральным законом от 30.12.2001 № 196-ФЗ **какие-либо меры ответственности организаций и индивидуальных предпринимателей за уклонение от обязательного аудита были отменены.**

В дальнейшем в Государственную Думу был представлен законопроект о введении ответственности организаций и индивидуальных предпринимателей за уклонение от проведения обязательного аудита (№ 245944-3 «О внесении дополнений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях»). Законопроект, который был принят в первом чтении еще осенью 2003 г., предполагал существенное усиление ответственности должностных лиц при проведении обязательных ежегодных аудиторских проверок:

«Уклонение организации или индивидуального предпринимателя, подлежащих обязательному аудиту, от его проведения или препятствование его проведению влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от пятидесяти до ста минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц – от пятисот до тысячи минимальных размеров оплаты труда».

Однако депутаты посчитали, что до внесения необходимых изменений в регулирующее законодательство, в частности в Закон «Об аудиторской деятельности», принятие данного законопроекта преждевременно¹, поэтому он был отклонен.

Таким образом, с 2002 г. меры административной ответственности за уклонение от проведения обязательного аудита законодательно не установлены. Новым законом «Об аудиторской деятельности», вступившим в силу с 01.01.2009, какие-либо санкции в отношении нарушителей также не предусмотрены [2].

Слабым утешением для налоговых органов является то, что налогоплательщики могут быть привлечены к налоговой ответственности за **непредставление документов**, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, в виде штрафа в размере 50 руб. (ст. 126 НК РФ).

Действительно, согласно ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете». При этом согласно ст. 13 последнего в состав бухгалтерской отчетности организации включается аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Таким образом, непредставление в составе бухгалтерской отчетности аудиторского заключения в случае, если организация подлежит обязательному аудиту, свидетельствует о невыполнении обязанностей налогоплательщика, предусмотренных ст. 23 НК РФ, и служит основанием для привлечения его к ответственности согласно ст. 126 НК РФ.

Судебной практике известны случаи привлечения организаций к ответственности, предусмотренной ст. 126 НК РФ, за непредставление в составе годовой бухгалтерской отчетности аудиторского заключения (см., к примеру, постановление ФАС Уральского округа от 26.12.2006 № Ф09-11483/06-С7).

В то же время встречались и неординарные случаи, когда в удовлетворении исковых требований налоговым органам было отказано (см. постановления ФАС Центрального округа от 17.02.2006 по делам № А35-10881/04-С3, А35-10882/04-С3 и др.). Однако они были обусловлены неправильными действиями представителей налоговых органов в суде, когда доказательства, свидетельствующие о нарушениях со стороны налогоплательщиков – игнорирование обязательного проведения аудиторской проверки – в нарушение п. 1 ст. 65, а также п. 5 ст. 200 АПК РФ, не были представлены.

Практике известен и действительно необычный случай отказа в привлечении нарушителя к ответственности, предусмотренной ст. 126 НК РФ, когда в суде налогоплательщик заявил, что «у него отсутствует аудиторское заключение, поскольку в ходе переговоров с аудиторскими фирмами не было достигнуто соглашение о стоимости аудиторской проверки». А поскольку по смыслу ст. 126 НК РФ для привлечения к ответственности необходимо, чтобы налогоплательщик «располагал истребованными налоговым органом документами, но уклонялся от их представления для проверки», это могло озна-

¹ См.: Заключение Комитета Государственной Думы по конституционному законодательству и законодательному строительству от 16.02.2006, в котором приведены аргументированные доводы против принятия соответствующего законопроекта.

чать то, что сам факт отсутствия аудиторского заключения привел к невозможности уклониться от его представления! Приведенный выше, хотя и не вполне логичный вывод послужил суду достаточным основанием для отказа в привлечении налогоплательщика к ответственности (постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.05.2008 по делу № А66-6135/2007).

И хотя это единственный и далеко не типичный случай, однако последний убедительно показывает несостоятельность существующих на сегодняшний день законодательных норм в рассматриваемой сфере, нарушающих принцип неотвратимости наказания за совершенное правонарушение.

Учитывая действующий на сегодняшний день размер штрафных санкций (50 руб.), можно утверждать, что данная ответственность является формальной и способствует активному уклонению от проведения ежегодного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности тех организаций, которые непременно подлежат аудиторской проверке. В связи с этим, на наш взгляд, требуется скорейшее принятие мер по установлению ответственности для организаций, индивидуальных предпринимателей, а также должностных лиц, уклоняющихся от обязательного аудита.

Литература

1. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696//Собрание законодательства РФ, 30.09. 2002. (С изменениями и дополнениями).
2. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ // Российская газета, 31.12.2008.
3. Информационное сообщение для аудиторских организаций и аудиторов в связи с вступлением в силу Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (дата обращения: 16.01.2009). URL: <http://www1.minfin.ru>; Информационное сообщение для пользователей аудиторских услуг в связи с вступлением в силу Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (дата обращения: 21.01.2009). URL: <http://www1.minfin.ru>.
4. Об аудиторской деятельности в РФ: Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2263//Российская газета, 29.12.1993. (Утратил силу в связи с изданием Указа Президента РФ от 13.12.2001 № 1459).
5. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ//Российская газета, 09.08.2001. (С изменениями и дополнениями).

© 2009 г.

А.И. Байчурина

СОЗДАНИЕ ОБЩЕСТВЕННОГО СОВЕТА ПРИ ФНС РОССИИ КАК ШАГ НА ПУТИ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ НАСЕЛЕНИЯ

*Байчурина Аэлита Ильшатовна – советник руководителя ФНС России
(E-mail: baychurina@gmail.com)*

Аннотация. Разрабатывать предложения по совершенствованию налогового законодательства, формировать налоговую культуру населения, осуществлять контроль за деятельностью сотрудников налоговых органов и проводить экспертизу налоговых инициатив отныне будет Общественный совет при центральном аппарате ФНС России. В статье рассмотрены задачи и функции, порядок формирования, организация деятельности Общественного совета.

Ключевые слова: Федеральная налоговая служба (ФНС России), Общественный совет, гражданское общество, налоговая культура.

При центральном аппарате Федеральной налоговой службы впервые образован Общественный совет – структура, в функции которой входят рассмотрение инициатив институтов гражданского общества в области налоговой политики и осуществление общественного контроля за деятельностью ФНС России.

Правовыми основаниями для создания Общественного совета при центральном аппарате ФНС России (далее – ЦА ФНС России) послужили следующие документы: Федеральный закон от 04.04.2005 № 32-ФЗ (ред. от 25.12.2008) «Об Общественной палате Российской Федерации» [1], постановление Правительства РФ от 02.08.2005 № 481, определяющее порядок образования общественных советов при федеральных министерствах, руководство которыми осуществляет Правительство РФ, федеральных служб и федеральных агентствах, подведомственных этим федеральным министерствам [2], а также письмо Общественной палаты Российской Федерации от 17.09.2008 № ОП-2/1316 и приказ ФНС России от 19.12.2008 № ММ-3-4/675 [3].

Последним утверждены Положение об Общественном совете при ЦА Федеральной налоговой службы (далее – Положение) и состав Совета¹ на ближайшие 2 года.

Напомним, что Общественный совет является постоянно действующим консультативно-совещательным органом, который осуществляет свою деятельность на общественных началах и на основе принципов добровольности, гласности, законности, профессионализма.

В Положении определены задачи и функции Общественного совета, которые, что специально оговорено, могут изменяться и дополняться в зависимости от результатов работы, а также с учетом экономической, социальной и политической ситуации в Российской Федерации.

¹ Согласно Положению в состав Совета не могут входить лица, которые в соответствии с Федеральным законом «Об Общественной палате Российской Федерации» не могут быть членами Общественной палаты Российской Федерации.

Итак, основными задачами деятельности Общественного совета являются подготовка предложений по развитию нормативной базы, обеспечивающей реализацию конституционных прав и обязанностей граждан по уплате налогов и функционирование системы контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах; содействие ЦА ФНС России в разработке и подготовке предложений по совершенствованию практики налогового контроля, направленной на формирование налоговой культуры населения.

Функции Общественного совета:

- привлечение граждан и общественных объединений к реализации государственной политики в налоговой сфере, соблюдению законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;
- общественная экспертиза проектов, разрабатываемых ЦА ФНС России;
- рассмотрение инициатив институтов гражданского общества в области налоговой политики;
- проведение совместных с ЦА ФНС России конференций и семинаров по актуальным вопросам практики исполнения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;
- участие в обсуждении и решении вопросов, находящихся в сфере ведения ФНС России;
- общественный контроль за деятельностью ФНС России;
- участие в выработке предложений по реализации мер правовой и социальной защиты государственных гражданских служащих ФНС России;
- привлечение граждан, общественных объединений и представителей СМИ к обсуждению вопросов, касающихся соблюдения прав и свобод граждан, а также затрагивающих сферу деятельности ФНС России;
- взаимодействие с федеральными органами государственной власти Российской Федерации и общественными советами, действующими при них, по вопросам, находящимся в сфере ведения ФНС России;
- проведение мероприятий по противодействию коррупции и другим правонарушениям в налоговых органах.

Состав Общественного совета (в алфавитном порядке):

- 1. Бальский Павел Григорьевич** – председатель Исполнительного комитета ООД «Гражданское общество».
- 2. Балкаев Максим Геральдович** – вице-президент некоммерческого партнерства «Национальная Страховая Гильдия».
- 3. Говорухин Олег Эрнестович** – член Попечительского совета – президент Фонда «Международный фонд поддержки правовых инициатив».
- 4. Горюхин Руслан Евгеньевич** – первый вице-президент Национального Союза Ветеранов Дзюдо.
- 5. Каминский Валерий Ефимович** – вице-президент некоммерческой организации Фонд «Правовая реформа».
- 6. Кучерена Анатолий Григорьевич** – председатель Комиссии Общественной палаты Российской Федерации по общественному контролю за деятельностью правоохранительных органов и реформированием судебно-правовой системы.
- 7. Комиссар Михаил Витальевич** – генеральный директор информационного агентства «Интерфакс».
- 8. Скурихин Павел Валерьевич** – член Президиума Центрального совета Общероссийского общественного объединения «Российское Аграрное Движение – РАД»
- 9. Урюпин Дмитрий Валентинович** – вице-президент Межрегионального некоммерческого фонда социальной безопасности «ЗАЩИТА».

Согласно Положению об Общественном совете при ЦА Федеральной налоговой службы, заседания совета проводятся по мере необходимости, но не реже одного раза в полугодие и считаются правомочными, если присутствует не менее половины его членов. По решению председателя Совета заседания могут проводиться в обычном или расширенном составе (с участием руководителя ФНС России, его заместителей, начальников структурных подразделений ЦА ФНС России). Все принимаемые решения носят рекомендательный характер.

Первое расширенное заседание Общественного совета было проведено 18 февраля 2009 года. На нем состоялось избрание председателя Совета (П.Г. Бальский) и его заместителей (Р.Е. Горюхин

и О.Э. Говорухин), а также принято решение о создании двух рабочих комиссий: по противодействию коррупции и другим правонарушениям в налоговых органах Российской Федерации (председатель – А.Г. Кучерена) и по вопросам формирования налоговой культуры (председатель пока не определен) – одной из «приоритетных задач Совета», по словам П.Г. Бальского.

А.Г. Кучерена считает одной из главных задач Совета искоренение правового нигилизма, с одной стороны, и содействие улучшению качества обслуживания налогоплательщиков – с другой. В развитие этого положения был затронут вопрос об упрощении налоговых деклараций.

В свою очередь руководитель ФНС России М.П. Мокрецов отметил актуальность и своевременность создания Общественного совета – чтобы «понимать, как общество оценивает работу власти в целом и Службы как контролирующего органа, и своевременно реагировать».

Более того, по мнению М.П. Мокрецова, Общественный совет через распространение знаний о налогах (их поступлении и расходовании) поможет формированию налоговой культуры населения и активной гражданской позиции, логика которой состоит в том, что гражданин, уплачивающий установленные законом налоги, желает знать, на какие цели они расходуются местными властями, и в ходе выборов голосует за тех, кому желает доверить расходование уплачиваемых налогов.

На следующем расширенном заседании Совета планируется утвердить детальный план мероприятий. Для размещения материалов, связанных с деятельностью Совета, создан соответствующий подраздел официального сайта ФНС России www.nalog.ru.

Литература

1. Федеральный закон от 04.04.2005 № 32-ФЗ (ред. от 25.12.2008) «Об Общественной палате Российской Федерации» (принят ГД ФС РФ 16.03.2005).

2. Постановление Правительства РФ от 02.08.2005 № 481 (ред. от 28.03.2008) «О порядке образования общественных советов при федеральных министерствах, руководство которыми осуществляет Правительство Российской Федерации, федеральных служб и федеральных агентствах, подведомственных этим федеральным министерствам, а также государственных комитетов, федеральных служб и федеральных агентствах, руководство которыми осуществляет Правительство Российской Федерации».

3. Приказ ФНС России от 19.12.2008 № ММ-3-4/675 «Об образовании Общественного совета при центральном аппарате Федеральной налоговой службы» (изменения внесены приказом ФНС России № ММ-7-4/250).

© 2009 г.

А.В. Воронова

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ КОНТРОЛИРУЕМЫХ КОМПАНИЙ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ И РОССИЙСКИЕ ПЕРСПЕКТИВЫ

*Воронова Анна Вениаминовна – юрист Roche&Duffay LLP
(E-mail: anna_voron@inbox.com)*

Аннотация. Данная статья освещает такой раздел налогового регулирования, как законодательство о контролируемых иностранных компаниях. В статье рассмотрен зарубежный опыт регулирования налогообложения таких компаний, выделены его основные принципы и общие черты, а также рассмотрены вкратце перспективы его внедрения в Российской Федерации.

Ключевые слова: оффшоры, контролируемые иностранные компании, новеллы законодательства, участие в иностранных компаниях.

«Как свидетельствует история возникновения и развития оффшоров¹, всегда налицо было противоречие публичного и частного интересов: даже понимая необходимость налогов в целом, налогоплательщик хотел бы заплатить их поменьше в каждом конкретном случае. Со своей стороны, государство, даже самое демократическое и желающее всяческих благ своим гражданам, заинтересовано в налоговых поступлениях и применяет меры к тем, кто платить налоги не желает. Баланс этих противоположных интересов и сил образует, в конечном счете, то социальное и правовое поле, которое и определяет налоговую систему данного государства...»².

ВВЕДЕНИЕ

Истоки идей вынесения определенных звеньев собственного бизнеса за рубеж можно найти, начиная с истории конца XIX столетия в Великобритании. В Великобритании того периода иностранные юрисдикции использовались для регистрации судов под «удобными флагами», которые давали их собственникам некоторые привилегии. В то же время английскими судьями были выработаны основные принципы и позиции решения споров по делам с участием британских собственников таких кораблей.

После второй мировой войны, когда развивающийся бизнес тяготился высокими налоговыми ставками, идеальными площадками для перенесения центров прибыли с целью минимизации налогов стали бывшие британские колонии. Маленькие государства, имеющие скудные природные ресурсы, но вос-

¹ Понятие «оффшор» происходит от английского словосочетания «off shore», что в буквальном переводе означает «вне границ». В сфере налогового планирования оно используется в особом, экономико-правовом смысле, и является одним из ключевых. В его основу заложены особенности налогового законодательства некоторых стран, позволяющие полностью или частично освободить от налогов компании, принадлежащие иностранным лицам.

² С.Будылин, Г.Матвеев. Международное налоговое планирование курс лекций. Стр. 20 (еще не издан).

принявшие от метрополии многовековую правовую систему с четкими и ясными принципами, одновременно предсказуемую и гибкую за счет массы прецедентов, также были не против привлечь инвестиции на свои территории, предлагая очень либеральные налоговые режимы. Многие из них действуют и до сих пор, ярчайший пример – Британские Виргинские острова в Карибском бассейне.

С началом финансового кризиса взгляды мирового экономического сообщества и различных международных экономических организаций (например, ОЭСР – Организации Экономического Развития и Сотрудничества, ФАТФ – Группы разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег), в который раз обратились в сторону оффшорных юрисдикций, где граждане высоконалоговых государств предпочитают держать свои средства и регистрировать компании, через которые ведется деятельность различных видов, дабы найти в них дополнительные источники финансирования.

Результаты такого повышенного внимания не заставили себя ждать: это и появление новых «черных, белых, серых» списков юрисдикций, в зависимости от степени внедрения стандартов обмена налоговой информацией и банковской прозрачности, выработанных ОЭСР, и объявление некоторыми государствами, например, Великобританией, налоговой амнистии для возвращения «блудных» капиталов из-за границы, и ужесточение фискального контроля на национальном уровне (например, в Германии)¹.

Контролируемые иностранные компании и налогообложение доходов таких компаний в части, принадлежащей резидентам² своих стран, составляют часть той области, которая интересует налоговые органы различных юрисдикций. В силу таких двух факторов, как 1) сложность определения понятия контролируемой компании; 2) желание государства в лице налоговых органов все-таки каким-либо образом обложить налогом доходы, принадлежащие своим налоговым резидентам, данная тема представляется весьма интересной для исследования.

ПОНЯТИЕ КОНТРОЛИРУЕМОЙ ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИИ

Как уже было сказано, одним из направлений деятельности национальных фискальных органов развитых государств, заинтересованных в налогообложении доходов своих резидентов, является получение сведений об их зарубежных счетах и компаниях. Если со счетами и различными организационно-правовыми формами компаний ситуация в настоящее время более или менее ясна, то детализированное законодательство об иностранных контролируемых компаниях имеет ограниченное количество высокоразвитых государств с устойчивыми правовыми системами и высоким уровнем правовой культуры.

Первыми законодательные положения, касающиеся контролируемых иностранных компаний, приняли Соединенные Штаты в 1962 году. В 1972 году такое законодательство появилось в Германии и Канаде. После этого все соглашения об избежании двойного налогообложения этих стран содержат оговорку, что применение положений внутреннего законодательства о налогообложении контролируемых иностранных компаний не является нарушением таких договоров. Япония в 1978 году также присоединилась к вышеупомянутым странам, однако японское законодательство о контролируемых иностранных компаниях с 1978 года по 1992 распространяло свое действие только на компании из стран, включенных в так называемый «черный список». В 1980 году такое законодательство было введено во Франции с указанием на то, что в случае противоречия с соглашениями об избежании двойного налогообложения положения соглашений будут превалировать. Позже (в 1990 году) такое положение было оспорено Государственным Советом (Conseil d'Etat), и начиная с 1990 года судам была предоставлена возможность самим определять, какие положения применимы в каждом конкретном случае. Наконец, в 1992 году ОЭСР выпустила Комментарий³ к своей Модельной Конвенции, в котором указывалось, что положения национального законодательства о контролируемых иностранных компаниях действуют сами по себе, без учета соглашений.

¹ Более подробно со сведениями о действиях различных государств по борьбе с оффшорами можно ознакомиться на сайте: <http://www.rocche-duffay.ru/news/index.shtml#jurisdiction>.

² Следует отметить, что понятие резидентности имеет свои особенности в различных странах, наиболее часто резидентность физического лица определяется по месту нахождения его жилища, месту его преимущественного пребывания, нахождения центра «жизненных интересов», ведения деятельности, гражданства. Для юридических лиц она обычно определяется местом регистрации, если законодательством не установлено иное.

³ Paragraph 23 of the Commentary to Art.1 of the OECD Model, added in 1992.

Если попытаться дать общее теоретическое понятие контролируемой иностранной компании, основываясь на положениях законодательства вышеперечисленных стран, то получится следующее.

Контролируемая иностранная компания (*Controlled Foreign Corporation – (CFC)*) – иностранная компания, определенная часть акций которой принадлежит налоговым резидентам данной страны. Это правовая конструкция, применяемая налоговыми органами разных стран и описывающая юридическое лицо, осуществляющее свою деятельность в одной стране (юрисдикции), но принадлежащее или контролируемое налоговыми резидентами другой страны (юрисдикции). Законов, запрещающих владеть долей в иностранном юридическом лице, практически не существует, однако правительства многих государств требуют заявлять о наличии таких долей и платить налоги по ним, понимая, что аккумуляция прибыли в оффшорных или низконалоговых юрисдикциях лишает государственный бюджет части налоговых поступлений.

Следует отметить, что принципы законодательства о налогообложении иностранных контролируемых компаний разнятся по отношению к физическим лицам и корпорациям, в особенности, по отношению к транснациональным корпорациям. В отношении корпораций принципы налогообложения зарубежных аффилированных компаний, как правило, более лояльны. Примером тому может служить Европейская Директива о налогообложении дочерних компаний (*Council Directive 90/435/EEC (Parents-Subsidiary Directive)*), устанавливающая пониженные ставки при обложении доходов, полученных материнской компанией от дочерней.

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ

При осуществлении налогообложения контролируемых иностранных корпораций двумя основными вопросами для налоговых органов становятся получение информации о владельце такой корпорации и о сумме его дохода, подлежащей налогообложению. Информация о владельце обычно содержится в налоговых декларациях самого налогоплательщика, а информация о собственности (принадлежащих долях) становится ясна из финансовой и бухгалтерской отчетности компании.

Можно выделить два основных подхода к получению такой информации:

1) односторонний – когда не предполагается сотрудничество налоговых или иных органов государств, в которых зарегистрирована контролируемая иностранная компания, и необходимая информация предоставляется самими налогоплательщиками;

2) двусторонний или многосторонний – когда получение необходимой информации осуществляется с помощью налоговых или иных органов зарубежных государств, на основании положений о международном сотрудничестве по вопросам обмена информацией.

Часто оба подхода применяются параллельно, особенно в последнее время в связи с расширением сети соглашений об обмене информацией¹.

В Австралии действует система самоначисления налогов и законодательством не предусмотрено никаких специальных требований к получению информации для проверки сведений, указанных налогоплательщиком в налоговой декларации. Там же принят список стран, компании которых не будут считаться контролируемыми иностранными компаниями. Как правило, это страны, размер налогов в которых такой же или выше, чем в стране проживания акционера (участника) такой иностранной компании².

В Канаде национальные компании обязаны указывать в налоговых декларациях все свои иностранные аффилированные компании, физические лица обязаны указывать размер своих долей (акций) в иностранных компаниях, наименования этих компаний. Также в обязанности налогоплательщиков входит указание некоторых категорий дохода контролируемой иностранной компании³.

¹ В апреле 2009 года прошел саммит стран ОЭСР, на котором критерием отнесения юрисдикции к «белому» списку сотрудничающих стало наличие у нее 12 соглашений об обмене налоговой информацией. В связи с этим многие юрисдикции, ранее не стремившиеся к заключению таких соглашений (например, Швейцария, Люксембург, Лихтенштейн и др.), были вынуждены это сделать.

² Tax treaties and controlled foreign company legislation: pushing the boundaries. Sandler, Daniel. P.224. Kluwer Law International, 1998, The Institute of Taxation, UK.

³ Там же. С. 227–230.

Во Франции национальные компании должны представить развернутый отчет с указанием названий и адресов всех иностранных компаний, являющихся резидентами на рассматриваемой территории, где декларирующая компания владеет как минимум 10% акций, а также финансовые отчеты по таким компаниям, подробные расчеты налогооблагаемого дохода и метод приведения в соответствие налоговых показателей бухгалтерским и т.д.

В Германии налогоплательщики обязаны сообщать об инвестициях в иностранные компании, в которых они имеют 10% или более акций (в прямом владении), или 25% или более акций в случае косвенного владения. Кроме того (поскольку при определении того, является ли иностранная компания контролируемой, учитываются все национальные акционеры), налогоплательщик должен сообщать о владении долями в любой иностранной компании.

СОЕДИНЕННЫЕ ШТАТЫ АМЕРИКИ

Как было упомянуто выше, пионером введения законодательства о контролируемых иностранных компаниях являются США¹. Особенностью законодательства данной страны является его высокая техническая проработанность и сложность.

Контролируемая иностранная корпорация по американскому законодательству – это зарубежная корпорация, в которой более 50% акций (по голосам или по стоимости) владеют американские акционеры в любой день налогового года. При этом понятиям «зарубежная корпорация», «владение» и «американский акционер» даны отдельные определения непосредственно в тексте закона.

«Американский акционер» – это американское лицо (U.S. person) (включая в это понятие граждан, резидентов, американские корпорации и др.), которое владеет не менее 10% голосующих акций зарубежной корпорации. Понятие «зарубежной корпорации» для этих целей включает, в частности, зарубежные акционерные общества.

Далее детализируется определение «владения», под которым понимается: (1) прямое владение; (2) косвенное владение или (3) конструктивное владение. Косвенное владение – это владение акциями через зарубежные структуры: корпорации, товарищества, трасты, а также активы под управлением администратора наследства. В этом случае считается, что акционеры, участники, бенефициары таких структур «владеют» в соответствующих долях акциями, которыми прямо или косвенно владеет зарубежная структура. «Конструктивное владение» означает, что лицо признается «владеющим» теми акциями, которыми прямо или косвенно владеют некоторые связанные с ним лица и структуры (не обязательно зарубежные). Прежде всего, в этот список входят ближайшие члены семьи данного лица (супруг/супруга, дети, внуки, родители) (есть исключение для неграждан-нерезидентов). Кроме того, в список входят такие структуры, как (1) товарищества, а также активы под управлением администратора наследства («владельцами» акций признаются в соответствующих долях участники товарищества или наследники); (2) трасты («владельцами» акций признаются в соответствующих долях бенефициары траста, но если учредитель или другое лицо сохранило фактический контроль над активами, то «владельцем» акций признается это лицо); и корпорации, в которых данное лицо прямо или косвенно владеет не менее 10% акций по стоимости («владельцем» акций, принадлежащих корпорации, признается в соответствующей пропорции этот акционер). (Кроме того, законодательство о контролируемых иностранных компаниях устанавливает, что, если структура прямо или косвенно владеет более 50% голосующих акций, она для целей установления конструктивного владения считается владеющей всеми голосующими акциями.) И наоборот, если некое лицо владеет акциями, то связанная с ним указанным образом структура (товарищество, наследственные активы, траст, корпорация, в которой он владеет не менее 50%) признается «владельцем» этих акций. (Можно сказать, что понятие «конструктивного владения» активами до некоторой степени подобно понятию активов «группы» по российскому законодательству.)² Таким образом, «распыление» владения акциями, удлинение цепочек компаний, передача активов родственникам или в траст не дадут желаемого эффекта избежания статуса контролируемой иностранной компании.

¹ Подробно об американском законодательстве о контролируемых иностранных компаниях см.: «Налог на оффшоры»: законодательство США о контролируемых иностранных компаниях. Будылин С.Л.// Журнал «Налоги» № 2, 2009.

² Цитируется по: «Налог на оффшоры»: законодательство США о контролируемых иностранных компаниях. Будылин С.Л.// Журнал «Налоги» № 2, 2009.

Это лишь одна иллюстрация, демонстрирующая всю полноту и сложность норм, применяемых в Соединенных Штатах. Также законодательно закреплены детализированный список видов доходов компании, которые американские акционеры должны включать в свой налогооблагаемый доход, и не менее подробные и сложные правила его расчета. Подробно расписаны ситуации, когда период владения акциями либо получения дивидендов и т.д. составляет менее налогового года и т.д.

Американский акционер контролируемой иностранной корпорации обязан вести учет ее соответствующих доходов и сдавать отчетность (т.н. Форма 5471). Есть лишь некоторые исключения для «спящих» контролируемых иностранных корпораций. В случае нарушения правил применяются многочисленные санкции.

Законодательство сконструировано таким образом, чтобы покрыть все наиболее типичные формы использования оффшорных компаний (получение пассивного дохода, активные торговые операции со связанными лицами, получение дохода от оказания услуг связанным лицам или от их имени). Однако активный коммерческий доход зарубежных компаний от операций с несвязанными лицами не облагается налогом в США (если только он не получен от источников в США или через место деятельности в США).

В 1986 году в США было также введено законодательство о «компаниях пассивных иностранных инвестиций» (*passive foreign investment company, PFIC*), фактически являющееся дополнением к законодательству «о контролируемых иностранных компаниях».¹ Суть его состоит в том, что прибыль от реализации акций таких компаний считается «обычным доходом». (В США для физических лиц налог на прирост капитала (прибыль при продаже акций) ниже, чем налог на «обычный» доход (например, дивиденды).) В соответствии с законодательством о «компаниях пассивных иностранных инвестиций» американский акционер такой компании (независимо от доли владения) должен по его выбору либо включать соответствующую долю дохода компании непосредственно в свой налогооблагаемый доход, либо платить пени в случае аккумуляции компанией прибыли без распределения дивидендов.

Таким образом, можно подытожить, что во всех юрисдикциях, где есть законодательство о контролируемых иностранных компаниях, оно отталкивается от доли владения акциями иностранной компании своими резидентами. Наиболее проработанным является законодательство Соединенных Штатов Америки, ввиду чего их резидентам сложно найти пути избежания статуса иностранной контролируемой компании, если фактически контроль осуществляется.

РОССИЙСКИЕ ПЕРСПЕКТИВЫ

В Российской Федерации законодательство о контролируемых иностранных компаниях на данный момент отсутствует.

В «Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на 2008-2010 гг.»² указано, что «Разработка законодательства, регулирующего налогообложение контролируемых иностранных компаний, является важным средством борьбы с укрывательством доходов российскими компаниями с помощью оффшорных компаний и стран, имеющих низкий уровень налогообложения».

В этом документе предусматривается разработка законодательства о налогообложении иностранных контролируемых компаний, для чего планируется следующее:

- 1) законодательно определить понятие иностранной контролируемой компании, основываясь на определении взаимозависимых лиц, а также стратегического участия в организациях;
- 2) ввести обязанность для российских компаний и компаний-резидентов указывать в налоговых декларациях все свои иностранные аффилированные иностранные компании;
- 3) законодательно закрепить ряд условий, которые будут обуславливать возникновение налоговой обязанности у российских налогоплательщиков в отношении прибыли, полученной иностранной контролируемой компанией;
- 4) ввести обязанность предоставления налогоплательщиком сведений о его доле в контролируемой иностранной компании и уплате налога с соответствующей доли нераспределенного дохода этой компании; установить, что уклонение от этого обязательства должно приравниваться к налоговому правонарушению и наказываться взиманием штрафов;

¹ 26 U.S.C. § 1291–1298.

² Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг. Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 года № 8). Доступно на сайте: <http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/05/taxpoltend.pdf>.

5) обеспечить возможность эффективного налогового администрирования, для чего необходимо расширение сети двусторонних и многосторонних договоров об обмене информацией (как справедливо замечено в «Основных направлениях...»: «основной задачей будет являться подписание договоров об обмене информацией с вполне определенными странами и территориями»).

6) введение понятия консолидированного налогоплательщика налога на прибыль организаций.

Как можно заметить, предлагаемые меры опираются на зарубежный опыт и в обобщенном виде содержат законодательные и теоретические положения, рассмотренные в статье.

26 мая 2008 года Правительством были одобрены «Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов»¹, а 25 мая 2009 года – «Основные направления налоговой политики на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов»². В первом документе из вышеизложенного списка упомянут лишь последний пункт – разработка понятия консолидированного налогоплательщика, направленный на регулирование трансфертного ценообразования, срок введения которого обозначен 2009–2010 годами. Во втором же документе указано заключение соглашений об обмене информацией с Германией и Чехией, а также завершены переговоры по проектам протоколов к соглашениям об избежании двойного налогообложения с Арменией, Италией, Финляндией. Оба документа содержат указание на разработку мер, направленных на регулирование трансфертного ценообразования, на регулирование избежания минимизации налогообложения различными методами, однако положения, касающиеся контролируемых иностранных компаний, в этих документах отсутствуют.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Институт иностранных контролируемых корпораций достаточно давно известен за рубежом, а в некоторых странах регулируется весьма подробным и технически сложным законодательством. Законодательство США и некоторых европейских стран содержит весьма удачные правовые решения, возникающие при регулировании данного правового явления.

Для Российской Федерации институт контролируемых иностранных компаний является достаточно новым, прежде отсутствовавшим в ее правовой действительности. В 2007 году Правительством была определена необходимость разработки законодательства в данной сфере, определены основные направления работы, при этом, как уже было отмечено, использован зарубежный опыт. Ввиду финансового кризиса и необходимости принятия на его фоне неотложных мер налогового регулирования (таких, например, как снижение налоговых ставок, увеличение объема и видов налоговых льгот и т.д.) работа в этом направлении была приостановлена. По мнению автора, эта остановка была сделана зря. Как отмечено в «Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг.» разработка такого законодательства могла бы являться средством борьбы с укрывательством доходов, и как следствие, одной из мер, направленных на преодоление кризиса и совершенствование налоговой системы Российской Федерации.

Литература:

1. С.Будылин, Г.Матвеев. Международное налоговое планирование. Курс лекций. С. 20. (еще не издан).
2. Paragraph 23 of the Commentary to Art. 1 of the OECD Model, added in 1992.
3. Tax treaties and controlled foreign company legislation: pushing the boundaries. Sandler, Daniel. Kluwer Law International, 1998, The Institute of Taxation, UK.
4. «Налог на оффшоры»: законодательство США о контролируемых иностранных компаниях. Будылин С.Л. // Журнал «Налоги» № 2, 2009.
5. 26 U.S.C. §§ 1291–1298.
6. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 годы. Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации 2 марта 2007 года.
7. Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов. Одобрены на заседании Правительства 26 мая 2008 года.
8. Основные направления налоговой политики на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов. Одобрены на заседании Правительства 25 мая 2009 года.

¹ Доступно на сайте: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/policy/>

² Там же.



ЦЕНТР ПОДГОТОВКИ ПЕРСОНАЛА

ФНС России, г. Санкт-Петербург
ул. Торжковская 10, тел.: (812) 492-79-63

Лицензия на право ведения образовательной деятельности в сфере дополнительного профессионального образования от 17.06.2008 серия А № 101861 Рег. № Д818

ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ПЕРЕПОДГОТОВКА ПО ПРОГРАММЕ «НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ» 520 ЧАСОВ

Стоимость обучения – 35 000 руб.

**(Дополнительно к высшему
и среднему специальному образованию)**

Целью курса является овладение современными методами налогообложения. По окончании курсов проводится аттестация и выдается диплом о профессиональной переподготовке.

СТОИМОСТЬ ОБУЧЕНИЯ НДС НЕ ОБЛАГАЕТСЯ.

Условия проведения курсов:

- Занятия проводятся по адресу: ул. Торжковская 10.
- Начало занятий – по мере комплектования групп.
- Режим занятий – 2 раза в неделю по 4 академических часа.
- Слушатели обеспечиваются комплектом нормативных документов.
- Занятия проводят штатные преподаватели Центра подготовки персонала, специалисты УФНС России по Санкт-Петербургу, преподаватели Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, Санкт-Петербургского государственного инженерно-экономического университета.

ИНФОРМАЦИЯ И ЗАПИСЬ НА КУРСЫ ПО ТЕЛЕФОНАМ:

т/ф 492-79-63, 496-18-35

[http://: www.nalog-edu.ru](http://www.nalog-edu.ru)

На правах рекламы