

# НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

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

№ 4/2009

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,  
Филатова В. А. – 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](mailto:nalogi@nalogprof.ru)

Цена свободная.

Подписано в печать: 08.12.2009  
Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.  
Типография Центра подготовки персонала  
ФНС России, г. Санкт-Петербург  
196105, Санкт-Петербург, ул. Иркутская 2  
Заказ № 148Ц

## 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**

<b>Особенности налогообложения налогом на добавленную стоимость средств целевого финансирования .....</b>	<b>6</b>
---	----------

*Шаляев Сергей Николаевич,*

к.э.н. начальник отдела налогообложения физических лиц Управления ФНС России по республике Мордовия, советник государственной гражданской службы РФ 2 класса

*В статье рассматриваются особенности налогообложения налогом на добавленную стоимость средств целевого финансирования.*

## **ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ**

<b>О некоторой обобщенной макроэкономической модели .....</b>	<b>8</b>
---	----------

*Владимиров Сергей Арсеньевич,*

д.э.н. профессор кафедры городского хозяйства Выборгского филиала СПбГИЭУ

*В статье предложена экономическая модель, в которой системно, комплексно, научно обоснованы основные направления целостной макроэкономической (в т.ч. налоговой) политики, позволяющие оценить современное и спрогнозировать будущее состояние конкретной СОЭ (сбалансированной открытой экономики). Сформулированы направления дальнейшего развития модели.*

## **ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЕ**

<b>О целесообразности налогообложения части запасов полезных ископаемых, списываемых с баланса горных предприятий в связи с нецелесообразностью их отработки по технико-экономическим условиям .....</b>	<b>20</b>
--	-----------

*Шаклеин Сергей Васильевич,*

д.т.н. горный инженер маркшейдер, ведущий научный сотрудник Института угля и углекислоты СО РАН

*Крекова Альбина Викторовна,*

горный инженер маркшейдер, инженер ООО «Сибгеопроект-Недра»

*Показано, что отсутствие взаимоувязанных требований к обоснования списанию нецелесообразных к отработке запасов с требованиями по организации опережающего геологического изучения недр создает предпосылки для нанесения ущерба государству из-за недополучения части налога на добычу полезных ископаемых. В случае, если списание запасов является следствием ненадлежащего исполнения недропользователем требований по опережающему геологическому изучению недр, предлагается рассматривать часть списываемых запасов в качестве сверхнормативных потерь.*

**«Перерегистрация» юридических лиц: исторический аспект и современная действительность ..... 24**

Баранова Анна Николаевна,  
ведущий специалист-эксперт юридического отдела Инспекции  
ФНС России по Советскому району г.Орла

*2009 год явился годом массовой «перерегистрации» обществ с ограниченной ответственностью. Подобная акция не является новой для отечественного законодательства. В настоящей статье проанализирован имеющийся опыт применения механизма «перерегистрации» юридических лиц в нашей стране и оценено его влияние на современное регулирование данного вопроса.*

## **ВОПРОСЫ И ОТВЕТЫ**

**Организация реализует, списывает, разрабатывает... ..... 29**

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

*Организация реализует акции, регистрирует транспортное средство, самостоятельно разрабатывает путевой лист. На практических примерах рассматриваются документальное оформление и налоговые последствия данных операций.*

### **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.

# CONTENTS

## **ACCOUNTING AND TAXATION**

### **Peculiarities of the VAT taxation of target financing means .....6**

*Shalyayev Sergey Nikolayevich,*  
Ph.D. in Economics, Head of Department of Individuals Taxation of Federal  
Tax Service Administration of Russia in Mordovia Republic, 2nd category counselor  
of State Civil Service RF

*Article considers peculiarities of the VAT taxation of target financing means.*

## **PROPOSALS. CONCEPTIONS. PROSPECTS.**

### **About some generalized macroeconomic model .....8**

*Vladimirov Sergey Arsenyevich,*  
Doctor of Economics, professor of Municipal Services Department of St.Petersburg  
State Engineering and Economic University, Vyborg branch. Disposable funds allow  
to execute swift mutual payments between economic entities,

*Article provides the economic model in which the basic directions of complete macroeconomic  
(including tax) policy allowing to estimate modern future and to predict the future of specific BOE  
(the balanced open economy). Directions of the further model development are formulated.*

## **PROBLEMS AND THEIR SOLUTIONS**

### **About expediency the taxation of a part of minerals reserves written off from balance of mining plants in connection with inexpediency of their development on technical and economic conditions. .... 20**

*Shaklein Sergey Vasilyevich,*  
mining engineer surveyor, Doctor in Technics, key researcher of Institute of coal  
and coal chemistry of Siberian Department of Russian Academy of Sciences  
*Krekova Al'bina Viktorovna,*  
mining engineer surveyor, engineer of "SibgeoprojectNedra" Ltd. Within  
the constraints of conducting of the campaign for legalisation of legal tax units,

*It is shown, that absence of interrelated requirements to a substantiation to write-off the  
reserves inexpedient to working off with requirements on the organization of advancing  
geological studying of subsoils creates preconditions for prejudice to the state  
because of deficiency of a part of the tax to mining operations. If reserves write-off is  
a consequence of inadequate execution of requirements on advancing geological  
studying of subsoil by mineral user, it is offered to consider a part of written  
off reserves as excess losses.*

**«Re-registration» of legal persons: historical aspect and the modern validity ..... 24**

*Baranova Anna Nikolayevna,*  
key specialist – expert of law department of Federal Tax Service Inspection  
of Russia in Sovetsky district of Opel city.

*2009 was the year of mass «re-registration» of limited liability companies. Such kind  
of action is not new for the domestic legislation. In present article an available  
experience of application of the mechanism of «re-registration» of legal persons  
in our country is analyzed, and drawn a conclusion on its influence  
on modern regulation of the given question.*

**QUESTIONS AND ANSWERS**

**The organization realizes, writes off, develops..... 29**

*Osipov Dmitry Viktorovich,*  
consultant of Profit Taxation Division of Department of Tax and Customs  
Tariff Policy of Ministry of Finance of Russia

*The organization realizes actions, registers a vehicle, independently develops a waybill.  
On practical examples documentary registration and tax consequences  
of the given operations is considered.*

© 2009 г.

С. Н. Шаляев

# ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ СРЕДСТВ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

---

*Шаляев Сергей Николаевич – к.э.н. начальник отдела налогообложения физических лиц Управления ФНС России по республике Мордовия, советник государственной гражданской службы РФ 2 класса  
(E-mail:shcn@mail.ru)*

---

**Аннотация.** В статье рассматриваются особенности налогообложения налогом на добавленную стоимость средств целевого финансирования.

**Ключевые слова:** НДС, счет-фактура, целевое финансирование, субсидии.

В последнее время экономическая ситуация в стране нестабильна и многие компании переживают не лучшие времена ввиду спада производства, уменьшения заказов и объемов работ. В связи с этим они вынуждены проводить модернизацию бизнеса, изменять технологические или организационные условия труда или вовсе сокращать персонал. В целях минимизации масштабов экономического кризиса и смягчения его последствий для населения Правительством Российской Федерации предприняты первоочередные меры по борьбе с последствиями мирового финансового кризиса, одной из которых является реализация дополнительных мероприятий, направленных на снижение напряженности на рынке труда [1].

Финансовое обеспечение дополнительных мероприятий, направленных на снижение напряженности на рынке труда, осуществляется в пределах выделенных субсидий из федерального бюджета, а также за счет бюджетных ассигнований субъектов Российской Федерации.

Субсидии предоставляются на софинансирование региональных программ и предусматривают следующие дополнительные мероприятия, направленные на снижение напряженности на рынке труда:

а) опережающее профессиональное обучение работников в случае угрозы массового увольнения (установление неполного рабочего времени, временная приостановка работ, предоставление отпусков без сохранения заработной платы, мероприятия по высвобождению работников);

б) организация общественных работ, временного трудоустройства, стажировки в целях приобретения опыта работы безработными гражданами, гражданами, ищущими работу, включая выпускников образовательных учреждений, а также работников в случае угрозы массового увольнения;

в) оказание адресной поддержки гражданам, включая организацию их переезда в другую местность для замещения рабочих мест, в том числе создаваемых в рамках реализации федеральных целевых программ и инвестиционных проектов;

г) содействие развитию малого предпринимательства и самозанятости безработных граждан.

Субсидии предоставляются юридическим лицам (за исключением государственных (муниципальных) учреждений), индивидуальным предпринимателям.

Согласно заключаемым договорам предприятия получают бюджетные денежные средства в качестве компенсации (возмещения расходов) на оплату труда работников, профессиональное обучение.

Как показывает судебная практика, в финансовой деятельности коммерческих предприятий, использующих бюджетные денежные средства, часто возникают вопросы определения налогооблагаемой базы при

исчислении НДС на суммы целевых бюджетных средств, полученных в связи с оплатой реализованных налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Согласно последним разъяснениям финансового ведомства, письмо Минфина от 01.09.2009 №03-07-11/215, в соответствии с п.1 ст.146 НК РФ операции по реализации работ на территории Российской Федерации признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость, поэтому при возмещении бюджетом расходов, связанных с проведением общественных оплачиваемых работ, у предприятия возникает налогооблагаемая база. Возникает риторический вопрос: если у предприятия возникает объект налогообложения НДС, то с полученной компенсации необходимо заплатить в бюджет НДС [2].

В соответствии с требованиями Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (далее - Порядок ведения журналов учета), плательщики НДС при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг) как облагаемых НДС, так и не облагаемых налогом, составляют счета-фактуры и ведут журналы учета счетов-фактур, книгу продаж и книгу покупок по формам согласно приложениям к указанным Правилам [3].

Следовательно, организация, которая получила бюджетные средства, обязана выставить самой себе счет-фактуру, разнести ее в книге продаж и с полученных средств уплатить сумму НДС в бюджет.

Уплата НДС приводит к двойному налогообложению. Во-первых, при получении из бюджета компенсации расходов, связанных с проведением общественных оплачиваемых работ, предприятие обязано уплатить сумму НДС. Во-вторых, предприятие при оказании услуг сторонним организациям в себестоимость услуг включает также расходы на оплату труда работников, являющихся участниками программы, которые оказывают данные услуги, и при выставлении счета-фактуры за оказанные услуги сторонним организациям предприятие обязано также заплатить НДС.

Налоговые органы доначисляют организациям НДС на суммы средств, полученных из бюджетов, мотивируя свои решения тем, что суммы субсидий следует рассматривать в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 162 НК РФ как средства, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, или иные суммы, связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

На наш взгляд, суммы целевого финансирования, предоставляемые из бюджетов всех уровней и связанные с компенсацией расходов организации по привлечению работников на общественные работы, обучением, адресной поддержкой граждан, не включаются в налоговую базу по НДС, поскольку их получение не связано с расчетами по оплате товаров. В таких ситуациях у коммерческих организаций не возникает объекта налогообложения по уплате НДС.

Полученные бюджетные средства не включаются в налогооблагаемую базу по данному виду налога, поскольку такие средства нельзя расценивать как полученные за реализованные товары (работы, услуги), в виде финансовой помощи на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

В этой связи заслуживает внимания вывод Определения ВАС о том, что «при реализации тепловой энергии населению по государственным регулируемым ценам (тарифам) следует исходить из норм закона (ст. 40 НК РФ и ст. 154 НК РФ) с учетом того, что суммы дотаций (субсидий), получаемых из бюджета, в цены реализации не входят [4].

#### Литература:

1. Программа антикризисных мер Правительства Российской Федерации на 2009 год, утв. Правительством РФ 19 июня 2009 г.
2. Письмо Минфина России от 01.09.2009 №03-07-11/215.
3. Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (с изменениями и дополнениями).
4. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 13.03.2009 № 2502/09.

© 2009 г.

С.А. Владимиров

## О НЕКОТОРОЙ ОБОБЩЕННОЙ МАКРОЭКОНОМИЧЕСКОЙ МОДЕЛИ

---

*Владимиров Сергей Арсеньевич* – д.э.н. профессор кафедры городского хозяйства  
Выборгского филиала СПбГИЭУ  
(E-mail: ideal\_ideal@mail.ru)

---

**Аннотация.** В статье предложена экономическая модель, в которой системно, комплексно, научно обоснованы основные направления целостной макроэкономической (в т.ч. налоговой) политики, позволяющие оценить современное и спрогнозировать будущее состояние конкретной СОЭ (сбалансированной открытой экономики). Сформулированы направления дальнейшего развития модели.

**Ключевые слова:** модель П.Самуэльсона, эффективность, макроэкономика, качество, политика, государство, налоги.

«Пусть только наша идея будет правильной,  
и тогда, несмотря на наличие препятствий,  
стоящих на пути к ее осуществлению,  
она не будет невозможной.  
И.Кант[1]

(Идея совершенного, справедливо управляемого государства, сбалансированной открытой эффективной экономики – С.В.)

Более шестидесяти лет в экономической науке и преподавании доминирует модель экономического выбора «экономиста всех времен и всех народов» П.Самуэльсона. [2]. Он утверждал, что язык математики является единственно возможным для изложения положений современной экономической теории. Общеизвестно, что П.Самуэльсон был убежденным центристом, либералом «золотой середины», избегал крайних идеологических позиций: рынок или бюрократия, частное и государственное, кейнсианство или монетаризм, тяготел к институционализму. По этой причине его учебник «Экономика. Вводный курс» с 1948 года широко известен всему капиталистическому миру, он выдержал более 20 изданий на 12 языках, вышел общим тиражом более пяти миллионов экземпляров, сыграл решающую роль в распространении кейнсианства после Второй мировой войны, а с 1964 года признан в СССР и по сей день в новой «переходной» России.

В модели П.Самуэльсона в табличной и графической форме рассматриваются производственные возможности экономического выбора: альтернативные соотношения в предложенных им волевым порядком цифровых примерах зависимостей между некоторыми основными макроэкономическими показателями (МЭП): объемами средств производства и предметов потребления. При этом отсутствуют, но неявно подразумеваются их общественные эффективности, варианты развития (роста) макроэкономической системы по экстенсивному или интенсивному пути. В модели не учитываются (не затрагиваются) проблемы обоснования и колебания (в т.ч. во взаимно противоположных направлениях) норм и общественных экономических эффективностей потребления, налогового бремени, государственных расходов и инвестиций относительно темпов экономического роста, влияния структуры сальдо платежного баланса на качество соответствующей макроэкономической (в т.ч. налоговой) политики, сбалансированности макроэкономической системы вообще.

Из этой модели выводятся якобы прямая (жесткая) связь между большими объемами накоплений и соответствующим уровнем потребления, экономические законы возрастания дополнительных затрат, убывающих эффективности и производительности/доходности, экономии на масштабе производства и др. Развитие современных развивающихся и развитых экономик зачастую противоречит этой модели экономического выбора.

Современная экономическая система развитого государства должна быть активной (с положительным темпом экономического роста), экономически неуязвимой (независимой), интегрированной в международное разделение труда, безусловно управляемой с точки зрения постоянного обеспечения народнохозяйственного баланса "доходы-расходы". При этом стратегия эффективного социально-экономического развития и соответствующих преобразований должна исходить из понимания целостности материально-вещественных, социально-психологических, социально-экономических, денежно-финансовых, информационных и др. процессов, составляющих общественное воспроизводство, исследования общих принципов построения механизма оценки и анализа рационального функционирования экономики. Недопустимо выделение какого-то одного регулятора, например монетарного [3].

Устойчивое развитие без разрушения в течение неограниченно длительного периода времени единой системы «природа – человек» не должно ставить под сомнение способность будущих поколений удовлетворять свои потребности. Такое развитие определяется тремя переменными: а) эффективностью экономики, б) экологической стабильностью, в) социальной справедливостью [4]. Важнейшей составляющей современной концепции целостного подхода к социально-экономической эффективности является статистико-экономический анализ взаимосвязей между производительностью труда, эффективностью производства и экономическим ростом.

Общественное развитие находит свое конкретное выражение в статистических (в т.ч. макроэкономических) показателях, без установления и измерения численных значений которых невозможно управление. Показатели уровня и темпов экономического и социального развития, в частности показатели уровня жизни, являются важнейшими для оценки эффективности проводимой в стране экономической политики и, в конечном счете, существующего в ней общественного строя. В то же время высокие темпы экономического развития не всегда являются критерием соответствующего роста уровня жизни населения. Например, при высоких темпах роста советской экономики жизненный уровень населения был низким, при этом экономический рост возможен просто за счет роста цен, а постоянное стремление к поддержанию более высоких темпов сдерживает структурные преобразования и противодействует таким важным составляющим технического прогресса, как переход к использованию принципиально новых ресурсов и удовлетворение экологических требований. В ходе подлинного экономического роста происходит инновационное обновление производственного капитала страны, устаревшее оборудование заменяется новым, с лучшими качественными характеристиками, так что степень износа основных фондов в целом по экономике, по меньшей мере, не увеличивается [5].

Ниже рассматривается общепринятая математическая модель сбалансированной открытой экономики (СОЭ), для которой справедливо равенство:

$$Y - C - \varepsilon \times B = G + I, \quad (1)$$

где:  $Y$  – планируемая (прогнозируемая) госорганами величина ВВП;  $G$  – государственные расходы (соответственно  $g = G/Y$  – норма государственных расходов);  $I$  – инвестиции (соответственно  $s = I/Y$  – норма инвестирования);  $C = (1-s)(1-\theta)Y$  – объем потребления (соответственно  $c = C/Y = (1-s)(1-\theta)$  – норма потребления);  $\theta = T/Y = g/(1-s)$  – средняя налоговая нагрузка (налоговое бремя);  $T$  – сумма налоговых поступлений в прогнозируемом государственным органами бюджете;  $\varepsilon$  – валютный курс;  $B$  – сальдо платежного баланса страны (соответственно  $b = B/Y$  – норма сальдо платежного баланса).

Кроме того, введем следующие обозначения:  $F$  – темп экономического роста СОЭ, равный отношению численного значения утвержденного госорганами в бюджете или прогнозе прироста ВВП к прогнозируемому ВВП (то есть  $F = \Delta Y/Y$ );  $\psi = 1/(s+g) > 1,0$  – обобщенный показатель структурной эффективности (ОПСЭ); очевидно, что  $s = 1/\psi - g$ ;  $R$  – показатель общественной эффективности инвестиций, равный отношению численного значения утвержденного в бюджете или прогнозируемого госорганами прироста ВВП к величине инвестиций (то есть  $R = \Delta Y/I = F/s$ );  $S$  – показатель общественной эффективности государственных расходов, равный отношению численного значения утвержденного госорганами в бюджете или прогнозе прироста ВВП к аналогичной величине государственных расходов

(то есть  $S = \Delta Y/G = F/g$ );  $r$  – ставка ссудного процента Центробанка страны. Введем также новое понятие - показатель эффективности и качества макроэкономической политики государства -  $\Omega$ , определяемый по формуле:

$$\Omega = 1 - (\psi^{\text{гос}} + F^{\text{гос}}) / (\psi^{\text{идеал}} + F^{\text{идеал}}), \quad (2)$$

$\psi^{\text{гос}} = 1 / (s^{\text{гос}} + g^{\text{гос}})$  – ОПСЭ ВВП (бюджета);  $s^{\text{гос}}$  и  $g^{\text{гос}}$  – нормы инвестирования и государственных расходов в утвержденном прогнозе;  $F^{\text{гос}}$  – темп экономического роста, предусмотренный прогнозом региона;  $\psi^{\text{идеал}} = 1/2\sqrt{F^{\text{гос}}}$  – значение ОПСЭ при утвержденном государственным органами темпе экономического роста;  $F^{\text{идеал}} = 1/4(s^{\text{гос}} + g^{\text{гос}})^2$  – максимальное значение темпа экономического роста, достижимое при утвержденных (прогнозируемых) нормах государственных расходов и инвестиций.

Этот показатель характеризует степень отклонения реальной сбалансированной экономики от ее возможного наилучшего теоретически возможного состояния, количественно определяемого нулем (то есть минимальным отклонением между реальным и идеальным состояниями макроэкономической эффективности). Например, состояние эффективности и качества макроэкономической политики конкретного государства, определяемое совокупностью вышеуказанных, утвержденных государством (в т.ч. в бюджете) МЭП, может быть отражено на графике (рис. 1) точкой А [ $\psi_A$ ;  $F_A$ ], что эквивалентно  $\Omega_A$ . Для японской экономики значение показателя эффективности и качества макроэкономической политики равно 33%, то есть  $\Omega_{\text{Япон}} = 0,33$  и может считаться «эталоном» для всех развитых стран [6]. Обозначим численное значение инфляции через -  $i$ .

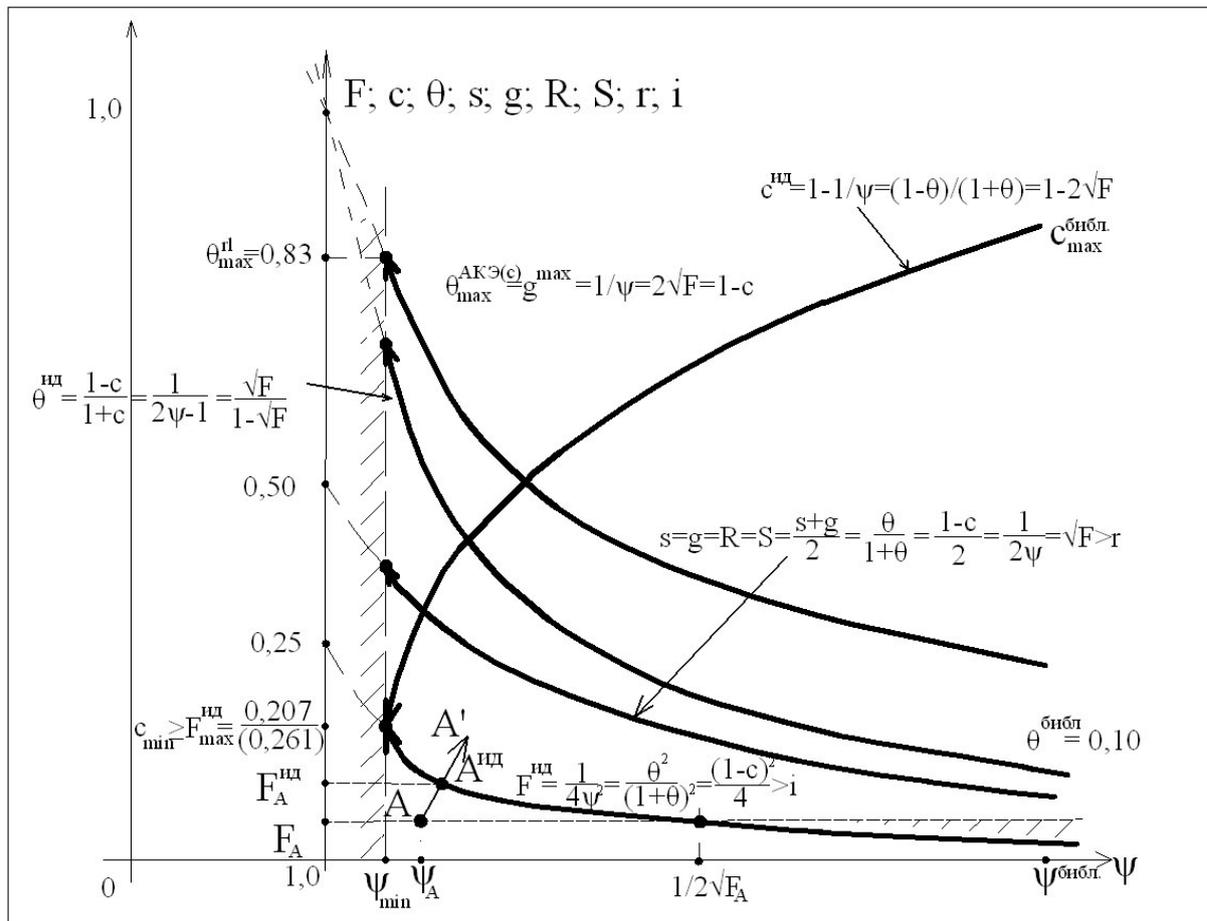


Рис. 1. Взаимосвязь основных макроэкономических показателей СОЭ с нулевым сальдо платежного баланса (заштрихованы области невозможных значений  $\psi$ : меньших, чем и больших, чем  $\psi_{\text{мин}} = 1/2\sqrt{F_A}$ )

Автор полагает, что модель П.Самуэльсона является частным случаем предложенной им обобщенной (целостной) макроэкономической модели с более строгими требованиями к определению терминов интенсивно/экстенсивного путей экономического развития, определяемых конкретными соотношениями численных значений МЭП, находящихся в строгой взаимной зависимости, в иерархическом порядке, к тому же имеющей «прозрачный геометрический смысл» [7].

Таким образом, норма потребления в идеальной СОЭ (с нулевым сальдо платежного баланса) временно определяется следующими взаимоотношениями с остальными МЭП:

а) разностью между единицей и суммой государственных расходов и инвестиций; то есть, чем меньше общая сумма государственных расходов и инвестиций при прочих равных условиях, тем больше норма потребления в обществе. И наоборот, увеличение общей суммы государственных расходов и инвестиций, безусловно, снижает общественную норму потребления;

б) частным от деления разности между единицей и средней налоговой нагрузкой на сумму единицы и средней налоговой нагрузки; то есть, чем меньше средняя налоговая нагрузка (общее налоговое бремя), тем больше возможное значение нормы потребления. И наоборот;

в) разностью между единицей и удвоенным квадратным корнем из прогнозируемого темпа экономического роста, то есть при снижении темпа экономического роста норма потребления, безусловно, повышается, и наоборот: при повышении темпа экономического роста норма потребления в обществе снижается. При этом в СОЭ никогда невозможно состояние, при котором норма потребления меньше темпа экономического роста, поскольку главной причиной производства является потребление, следовательно, прирост валового внутреннего продукта в СОЭ не может быть меньше потребления. (В реальных СОЭ возможно в период кризисов, то есть отрицательных темпов экономического роста, «проедание» накопленных запасов.)

В то же время средняя налоговая нагрузка в идеальной СОЭ также находится в целостной взаимосвязи с другими вышеперечисленными МЭП и равна:

а) частному от деления разности между единицей и нормой потребления на сумму единицы и нормы потребления; то есть, чем больше норма потребления в обществе, тем меньше должна быть средняя налоговая нагрузка, и наоборот;

б) частному от деления корня квадратного из прогнозируемого темпа экономического роста на разность между единицей и корнем квадратным из темпа экономического роста; то есть средняя налоговая нагрузка при увеличении темпа экономического роста в СОЭ также должна увеличиваться, а при его снижении – уменьшаться;

в) частному от деления единицы на разность между удвоенным показателем общественной структурной эффективности государственных расходов и инвестиций и единицей, то есть снижение суммы государственных расходов и инвестиций должно сопровождаться соответствующим снижением средней налоговой нагрузки.

При этом в соответствии с историческим опытом и культурными традициями средняя норма налогового бремени в макроэкономических системах не может снижаться ниже десяти процентов («библейская десятая», близкая, по мнению автора, к анархии). В то же время ни при каких обстоятельствах средняя налоговая нагрузка не может превышать своего максимального значения, отраженного на графике кривой  $\theta_{s=0}^{\max} = g^{\max} = 1/\psi$ . Эта кривая соответствует административно-командной экономике АКЭ(С) (системе) (например, СССР), в которой инвестиции (капитальные вложения) являлись «перераспределенными» государственными расходами, поскольку государственная собственность была абсолютно преобладающей (более 98%).

Весьма показательно, что характер этой кривой позволяет сделать теоретически корректный вывод, что в АКЭ(С) нет никаких оснований заведомо идеологически ограничивать  $F^{\text{АКЭ(С)}} \leq F^{\text{ИД}} = F^{\text{Р}} = 1/4\psi^2$ , поскольку не форма собственности, а качество организации и управления и перераспределения валового продукта – суть экономического потенциала любого общества [8].

Известно, что в СССР до 80-х годов прошлого века не менее 40% ВВП составляли государственные расходы в капитальные вложения, что весьма близко соответствует требованию идеальных норм инвестиций и темпам экономического роста с нулевым сальдо платежного баланса. Действительно (особенно в 1930-1939 и 1950-1970 гг.), темпы экономического роста СССР (в значительной степени экономически изолированного) намного превышали соответствующие показатели во всех развитых капиталисти-

ческих странах. Другое дело, потребление советских людей было на уровне прожиточного минимума, а в конце семидесятых годов из-за значительного прогрессирующего отставания в высокотехнологической сфере (в значительной степени по идеологическим причинам) в СССР стали развиваться застойные явления, «подкрепленные теориями» падающей экономической эффективности. В то же время, несмотря на заклинания о грядущем глобальном процветании, кризисы чуть ли не ежегодно поражали капиталистические страны, следовавшие в фарватере идей рыночного фундаментализма (особенно мировой финансовый кризис 2008 года, эквивалентный шоку Великой Депрессии 1929 года).

Важно также иметь в виду, что средняя налоговая нагрузка в идеальной СОЭ не минимальная для любых соотношений основных МЭП, но именно сбалансированная относительно соответствующих максимальному теоретически возможному экономическому росту показателей норм государственных расходов, инвестиций и их общественных эффективностей, одновременно равных корню квадратному из численного значения экономического роста.

В целостном единстве с основными МЭП в идеальной СОЭ находится и темп экономического роста (его идеальное, теоретически возможное максимальное значение), определяемый численно:

а) одной четвертой от квадрата показателя общественной структурной эффективности государственных расходов и инвестиций; то есть при увеличении, например, суммы государственных расходов и инвестиций в два раза темп экономического роста увеличивается в четыре раза и наоборот;

б) частным от деления квадрата средней налоговой нагрузки на квадрат суммы единицы и средней налоговой нагрузки; то есть увеличение темпа экономического роста до максимально возможного значения, безусловно, требует повышения средней налоговой нагрузки (парадоксальный вывод, идеологически неприятный, но справедливый). Наоборот: снижение темпа экономического роста должно сопровождаться уменьшением средней налоговой нагрузки;

в) четвертой частью от квадрата разности между единицей и нормой потребления, то есть в идеальной СОЭ достижение максимально возможного темпа экономического роста возможно только за счет снижения общественной нормы потребления (идеологически неприятный, но справедливый вывод). Естественно, что при снижении темпа экономического роста должна соответственно повышаться норма потребления.

Естественное единство между основными МЭП в идеальной СОЭ подтверждается взаимным равенством норм государственных расходов, инвестиций и их общественных эффективностей в жестком соотношении с остальными МЭП, то есть их равенству:

а) корню квадратному из прогнозируемого темпа экономического роста; то есть снижение/повышение суммы государственных расходов и инвестиций должно приводить к соответствующему снижению/повышению темпа экономического роста;

б) частному от деления средней налоговой нагрузки на сумму единицы и средней налоговой нагрузки; то есть повышение/снижение суммы государственных расходов и инвестиций должно приводить к соответствующему повышению/снижению средней налоговой нагрузки;

в) половине разности между единицей и нормой потребления; то есть снижение нормы потребления должно приводить к росту сумм государственных расходов и инвестиций. Соответственно, рост нормы потребления неизбежно приводит в СОЭ к снижению суммы инвестиций и государственных расходов;

г) частному от деления единицы на удвоенное значение показателя общественной структурной эффективности государственных расходов и инвестиций; то есть невозможно идеальное состояние СОЭ при неравенстве норм государственных расходов, инвестиций и их общественных эффективностей друг другу, соответственно корню квадратному из прогнозируемого темпа экономического роста. Любое отклонение от последнего значения делает невозможным достижение СОЭ идеального состояния.

В то же время очевидно, что бесконечное множество реальных состояний СОЭ располагается на площади ниже кривой максимально возможного темпа экономического роста –  $\Gamma^{ИД} = 1/4 \psi^2$ . Эти состояния определяются соответствующими точками, например, на графике точкой А с координатами:  $A[\Psi_A; F_A; \Omega_A]$ . Из этой точки возможны следующие очевидные направления развития (повышения эффективности) макросистемы:

а) идеальное (единственное, стратегическое) – по кратчайшему направлению к кривой максимально возможного темпа экономического роста (то есть в направлении перпендикуляра  $\vec{AA}$  к касательной

из точки А). Более подробно: направление развития реальной экономики выбрано близким к идеальному (наилучшему теоретически возможному), если оно сопровождается повышением экономического роста при снижении суммы норм государственных расходов и средней налоговой нагрузки при одновременном повышении нормы потребления, сбалансированностью основных макроэкономических параметров;

б) неидеальные – стремящиеся (близкие) к идеальному;

в) заведомо неэффективные для общества - такие направления развития реальной экономики, которые сопровождаются снижением экономического роста и нормы потребления, при одновременном росте суммы норм государственных расходов и инвестиций, средней налоговой нагрузки, несбалансированностью всех или большей части основных макроэкономических параметров (коррупционные или заведомо некомпетентные направления экономического развития - «на авось», вплоть до умышленного развала, деградации собственной экономики по советам «экономических убийц»: общеизвестная проблема «псевдоинвестиций» западных инвесторов в предприятия российского высокотехнологичного комплекса, которые зачастую приводят к ликвидации этих предприятий (например, уничтожение конкурентов, скупка земли под предприятиями и др.).

Несомненно, авторская модель экономики (несмотря на ее кажущуюся парадоксальность), имела место в период 1879-1897 гг. в реальной экономике США («Золотая эпоха» золотого стандарта, введенного в 1879 г.). Феноменальный подъем американской промышленности и экономики в целом сопровождался соответствующим ростом национального дохода – 3,7% в год (в расчете на душу населения – 1,5%). При этом он происходил на фоне снижения цен ежегодно на 1%, что теоретически должно было сопровождаться глубокой депрессией. Однако денежная масса в стране увеличивалась темпами, достаточными для обеспечения беспрецедентного экономического роста, в основе которого лежал опережающий рост инвестиций в основной капитал, и их объем в 1880-1890 гг. удвоился. Это привело к быстрому росту производительности труда и значительному повышению реальной заработной платы. Не в накладе оказались и банки, поскольку реальная процентная ставка измерялась тогда двузначными цифрами. В результате США вышли на первое место в мире по объему ВВП и промышленного производства, на лидирующие позиции в мировой экономике [9]. Авторская модель хорошо отражает известные периоды парадоксальных взлетов экономических систем в СССР и Германии, Японии, Южной Корее, Китае.

Анализ представленной модели предполагает решение проблем сбалансированности/несбалансированности макроэкономических состояний, описываемых основными МЭП, а также условий достижения сбалансированности и причин несбалансированности соответствующей макроэкономической системы. При этом несбалансированность экономической системы может быть объективной (войны, периоды крупных социально-экономических реформ, катаклизмов), случайной и преднамеренной, выгодной определенным (как правило, властным или оппозиционным, в том числе теневым структурам) «группам влияния», но, безусловно, невыгодной обществу в целом. Ярким примером является деятельность легендарного А.Меллона – министра финансов при трех американских президентах с 1921 по 1932 гг., автора и разработчика налоговой реформы плутократического развития капитализма, по лекалам которой были разработаны республиканские налоговые реформы 1981г. Р.Рейгана и 2001-2003 гг. Дж.Буша-мл., утверждавшего, что не труд, а система налогообложения является основным источником богатств... Созданная им финансовая система в сочетании с минимальными размерами государственного сектора явилась основным фактором генезиса Великой Депрессии (1929-1933 гг.) и биржевого краха 1929 г.[9].

Достижение равновесия в реальной макроэкономической системе является труднейшей финансово-политической задачей (в том числе государственного долга), включающей выпуск госзаймов, ужесточение налогообложения, печатание денег. В одних странах (например, скандинавских) высокий уровень налогов уживается с низким уровнем коррупции, а в других, со значительно более низким уровнем налогообложения, уровень коррупции относительно высок. Неоконсервативным идеологам и политикам в ряде развитых стран удалось буквально натравить средние слои на малоимущие посредством демагогических заявлений, согласно которым последние, получая социальную помощь, «проедают» налоговые поступления «средних граждан».

Несложный математический анализ соотношений между основными МЭП при конкретной заданной государственными органами численной величине темпа экономического роста позволяет жестко вы-

делить следующие «иерархические ряды (ИР) МЭП» с соответствующими диапазонами ограничений их «дрейфа» внутри конкретного ряда.

I) *Равновесные СОЭ*

а) Идеальные ИР СОЭ с нулевым сальдо платежного баланса и нулевой инфляцией (наиболее простые, имеющие очевидный «геометрический смысл», отражены на рис. 1). Их бесконечное множество, определяются они конкретным значением, как правило (для удобства) ОПСЭ, автоматически строго определяющим все остальные МЭП (и, наоборот, также строго определяемым любым другим основным МЭП). Например: пусть государственными органами утверждены следующие нормы государственных расходов и инвестиций:  $s = g = 1/4$  (то есть нормы государственных расходов и инвестиций равны 25%), следовательно  $\psi = 2,0$ . Кроме того, их общественные эффективности равны также 25%, то есть:  $R = S = 25\%$ . Идеальное налоговое бремя равно:  $\theta = 1/(2\psi - 1) = 0,33$  (33%). Норма потребления:  $c = 1 - 1/\psi = 0,50$  (50%). Темп экономического роста (идеальный, максимально возможный для этой совокупности МЭП):  $F^{ид} = 1/4 \psi^2 = 1/(4 \times 4) = 6,25\%$ .

Поэтому иерархический ряд будет в этом случае выглядеть так:

$$c > \theta > s = g = R = S = \sqrt{F} > F > i = 0,$$

где:  $i$  – инфляция.

б) Реальные, определяемые конкретно заданными государственными органами численными величинами темпа экономического роста, государственных расходов (их нормой) и соотношениями («перестановками») между основными МЭП и фундаментальной величиной: корнем квадратным из темпа экономического роста. Например (два экстремальных случая):

а) «общество эффективного потребления – экономическая идиллия»:

$$c > S > s > \sqrt{F} > R > \theta > g > F > i.$$

Обращает на себя внимание высокая норма потребления при значительных общественной эффективности государственных расходов и норме инвестирования, малых норм налогового бремени и государственных расходов, весьма удовлетворительной общественной эффективности инвестиций;

б) «войны, периоды сложных крупных соц.-экон.реформ (управляемых)»:

$$\theta > g > R > \sqrt{F} > s > S > c > F > i.$$

В этом ряду очевидны высокие нормы налогового бремени и государственных расходов, незначительная норма потребления и общественной эффективности государственных расходов. Норма потребления для этих двух случаев «дрейфовала» от максимальной к минимально возможной («биологического прожиточного минимума»).

Не представляет трудностей скомбинировать другие промежуточные равновесные иерархические ряды (число их ограничено соответствующими перестановками, читатель легко может сделать это самостоятельно).

II) *Неравновесные (с заведомым нарушением иерархии МЭП) СОЭ*

Как уже указывалось, неравновесность (несбалансированность) макроэкономической системы является следствием нарушения основных требований иерархичности отношений между МЭП в СОЭ, несбалансированностью финансовых интересов государства и налогоплательщиков, чрезвычайных обстоятельств (например, войн, некомпетентных действий правительства), безусловной причиной инфляции.

Например, заведомо несбалансированной при заданном соответствующими госорганами темпе экономического роста является следующая, часто встречающаяся экономическая система (нарушенный иерархический ряд МЭП):

$$c > g > \theta > \sqrt{F} > s > R > S > i > F > 0,$$

В этом ряду норма государственных расходов с весьма низкой их общественной эффективностью больше нормы налогового бремени (заведомое перенапряжение экономических потенциалов), а норма инвестиций и их общественная эффективность одновременно меньше корня квадратного из темпа экономического роста, что свидетельствует о недопустимо низкой эффективности инвестиционной политики (государственной инвестиционной программы) и, что интересно, заведомо завышенном (возможно в пропагандистских целях перед очередными выборами), утвержденном госорганами темпе экономического роста, в свою очередь численно меньшим уровня инфляции.

Примером катастрофического состояния макроэкономической системы является следующий иерархический ряд МЭП:

$$i > g > \sqrt{F} > \theta > s > R > S > c > 0 \text{ (ноль)} > F.$$

с чрезвычайно высокой инфляцией (гиперинфляцией) и низкой нормой потребления, неудовлетворительной собираемостью налогов и отрицательным темпом экономического роста («проеданием запасов»).

Ниже на рис.2 приводится графическое отображение возможных вариантов налоговой политики (бесконечное множество выбора («поле») практически всех теоретически возможных значений средней налоговой нагрузки – налогового бремени).

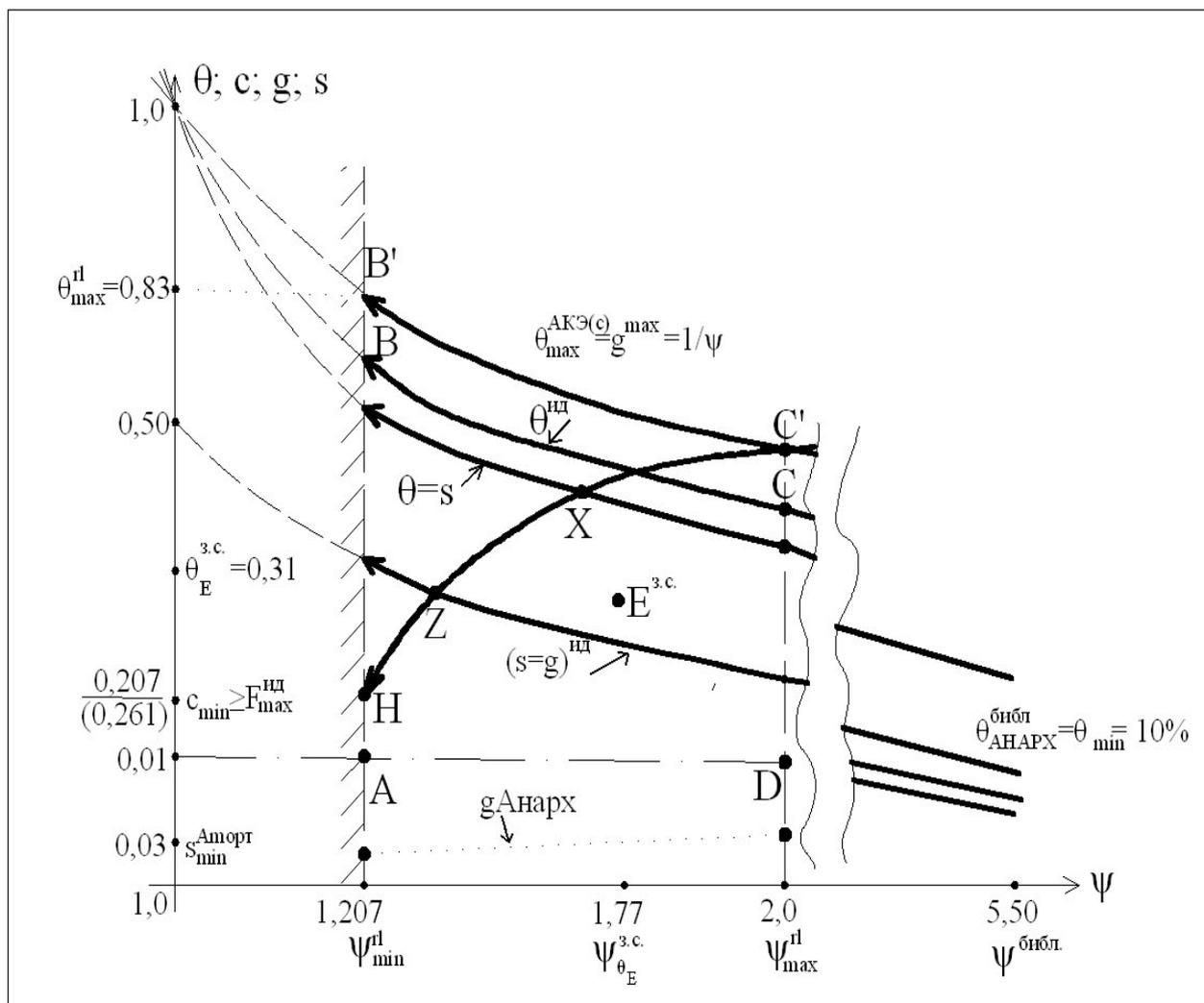


Рис.2. Графическое отображение «поля множества значений налогового бремени» и основных направлений (параметров) налоговой макроэкономической политики (заштрихованы области невозможных значений  $\psi$ : меньших, чем  $\psi_{\min}$ )

Основное пространство («налоговое поле») выбора численного значения налогового бремени заключено между четырьмя границами, определяемыми:

а) линией (отрезком) AD, - знаменитым библейским требованием «десятины», по авторскому мнению, сродни анархизму, то есть наименьшему налоговому бремени в социально организованной (в т.ч. анархически или религиозно) группе людей:  $\theta_{\text{Анарх}}^{\text{Библ}} = 0,10$ ;

б) кривой (отрезком) B'C', - соответствующей максимально возможному значению налоговой нагрузки, -  $\theta_{s=0}^{\text{max}} = g_{s=0}^{\text{max}} = 1/\psi$ , имевшему место в административно-командных экономиках (системах

(АКЭ(С) – «единых фабриках» с господством государственной собственности (например, в СССР); или ВС - кривой идеальной средней налоговой нагрузки  $\theta_{\text{дд}} = 1/(2\psi - 1)$ ;

в) прямой (отрезком АВ<sup>1</sup>), параллельной оси  $\theta$ , определяющей минимально возможное значение обобщенного показателя структурной эффективности СОЭ, равное:  $\psi_{\text{min}=1,207}$  [7];

г) прямой (отрезком DC<sup>1</sup>), параллельной оси  $\theta$ , определяющей максимально возможное значение обобщенного показателя структурной эффективности СОЭ в реальных, исторически и статистически подтвержденных границах, равное:  $\psi_{\text{макс}}^{\text{реал}} = 2,0$ .

Очевидны два характерных (экстремальных, геометрических) направления макроэкономической политики («налоговый крест»):

а) по прямой из точки А [ $\psi_{\text{min}=1,207}$ ;  $\theta_{\text{Анарх}}^{\text{Библ}} = 0,10$ ] в точку С<sup>1</sup> [ $\psi_{\text{макс}}^{\text{реал}} = 2,0$ ;  $\theta^{\text{макс}}$ ], что эквивалентно переходу «от анархической к административно-командной экономике – АКЭ(С)»;

б) по прямой из точки В<sup>1</sup> [ $\psi_{\text{min}=1,207}$ ;  $1/\psi_{\text{min}=1,207}$ ] в точку D [ $\psi_{\text{макс}}^{\text{реал}} = 2,0$ ;  $\theta_{\text{Анарх}}^{\text{Библ}} = 0,10$ ], что эквивалентно переходу «от суперАКЭ(С) к архианархической экономике».

Легко высчитываемая точка Е пересечения этих направлений определяет, по мнению автора, «золотосерединное» значение средней налоговой нагрузки в «усредненной экономике», равное  $\theta_{\text{Е}}^{\text{з.с.}} = 0,31$  (весьма близкое к показателю среднего налогового бремени в США и Японии - около 30%), при  $\theta_{\text{Е}}^{\text{з.с.}} = 1,77$  (также очень близкое к японскому, равному 1,81), определяющее «ядро» налоговой политики и его исторический «дрейф».

Интересными являются также три характерные «тройственные» точки налогового поля, расположенные на кривой нормы потребления  $HC^1 = 1 - 1/\psi$ , в которых одновременно соблюдается равенство трех (и более) разных МЭП:

а) точка X, пересечения кривых нормы потребления и кривой равенства нормы налогового бремени и инвестиций, в которой  $c = \theta = s$ ;

б) точка С<sup>1</sup>, пересечения кривых нормы потребления и кривой равенства максимальных значений средней налоговой нагрузки и государственных расходов в АКЭ(С), в которой  $c = \theta = g$ ;

в) точка Z, пересечения кривых нормы потребления и кривой равенства максимальных значений государственных расходов и инвестиций и их общественных эффективностей:  $c = g = s = R = S$ .

На рис.2 приведена высчитанная автором на основании [7] «анархистская» кривая нормы государственных расходов, минимальное значение которой равно 1,9%, а максимальное – 4,4%. Мировая статистика настаивает на минимальной норме инвестирования, не меньшей средней нормы амортизационных отчислений, –  $S_{\text{Амортиз}}^{\text{MIN}} = 3\%$ , которая и указана на этом же рисунке. Приведено также максимально возможное значение средней нормы налоговой нагрузки:  $\theta_{\text{макс}}^{\text{rl}} = 0,83$ , которое делает понятным близкое к нему значение налогового бремени в Швеции. Для более подробного анализа вариантов налоговой политики (выявления и обоснования соотношений между основными МЭП) приведены также из рис. 1: кривая идеальной нормы налогового бремени:  $\theta^{\text{ИДЕАЛ}} = 1/(2\psi - 1)$  и кривая идеальных значений норм государственных расходов и инвестиций:  $(s=g=R=S)^{\text{ид}} = 1/2\psi$ .

Безусловно, размер, знак и структура сальдо платежного баланса страны оказывают сильное влияние на качество макроэкономического состояния. Например, положительное сальдо соответствующей экономики, безусловно, в денежном (количественном) отношении повышает ее эффективность. И наоборот, отрицательное сальдо платежного баланса снижает качество макроэкономической политики. При этом особое значение приобретает товарная структура экспорта и импорта. Очевидна неперспективность преобладания в структуре экспорта ограниченных природных ресурсов в обмен на продовольствие и невысокотехнологичную (заведомо отсталую от передового мирового уровня) продукцию. В [7] приведены соответствующие зависимости.

Авторская модель позволяет наглядно («имеет прозрачный геометрический смысл») и строго математически объективно оперировать множеством важнейших макроэкономических показателей, находящихся в целостной взаимосвязи, определять и предлагать (прогнозировать) качество макроэкономической политики любых государств, их экономических союзов, мировой экономики в целом. В ней также преодолен барьер мнимого отсутствия в экономической системе количественных констант, так разительно отличающих ее от физических систем. Например, корень квадратный из прогнозируемого государственным органами и экспертами темпа экономического роста является фундаментальной величиной при анализе сбалансированности и близости к идеальным значениям основных МЭП. Модель естественно, «геометри-

чески прозрачно» объясняет взлеты и падения соответствующих моделей реальной экономики, необъяснимых с точки зрения немалой части идеологизированных теоретиков и практиков-экономистов.

Интересным и близким к «эконофизическому» направлению в современной экономической теории может быть сравнение авторской модели идеального состояния макроэкономической системы с циклом Карно в термодинамике, сущностью которого является определение максимального теоретически возможного коэффициента полезного действия тепловой машины -  $\eta_i$  (в идеальном случае  $\eta = 1,0$ , - в действительности всегда меньше этого значения). В авторской интерпретации полученная экономической системой конкретная сумма государственных расходов и инвестиций всегда может привести в идеальном случае («нулевых потерь» максимально возможных общественных эффективностей государственных расходов и инвестиций) к максимально возможному темпу экономического роста, соответственно к максимальному теоретически возможному обобщенному показателю макроэкономической политики, то есть: идеал  $\Omega^{\text{ИДЕАЛ}} = 0,0$  - в действительности всегда заметно больше этого значения при положительном темпе экономического роста и меньше нуля при отрицательных значениях темпа экономического роста. Например, для Японии  $\Omega_{\text{япон}} = 0,33$ , поэтому он может быть взят за ориентир для других стран, стремящихся к максимальному значению качества своей макроэкономической политики [7].

Автор полностью сознает основные ограничения своей модели, которая не может быть полностью адекватна реальности, поскольку речь идет о человеческой деятельности, развивающейся в необратимом времени, несводимости общественного прогресса, развития человека к увеличению денежных доходов или к приумножению материального богатства, темпов экономического роста. Кроме того, общеизвестными трудностями соизмерения народно-хозяйственной эффективности затрат являются: наличие в ее структуре разнородных измеримых, несоизмеримых друг с другом или вовсе неизмеримых элементов, препятствующих выражению ее одним числом; наличие прямых и обратных зависимостей между затратами на различные производства, совмещение проектных вариантов, дающих минимумы затрат по каждому объекту в отдельности, но не обеспечивающих общий минимум всех затрат в народном хозяйстве; при этом денежные затраты (особенно связанные с природопользованием) не являются точным отражением затрат общественного труда [8].

Например, из-за отсутствия общепризнанной теории человеческого капитала и критериев оценки этого важнейшего ресурса любого государства невозможно точное измерение состояния человеческого (морально-интеллектуального) потенциала, хотя он, так же как фонды и деньги, постоянно изнашивается. При этом главные противоречия между учеными – чисто политического и идеологического характера: а) оценка деятельности человека по труду или по имеющемуся у него капиталу? б) регулирование социально-экономических процессов государством или их либерализация (социально-экономическая характеристика управленческой системы)? в) социализация (снижение уровня бедности и безработицы) или капитализация человеческого капитала? Систему идеальной мотивации для всей экономики в целом из-за неравенства между группами и по доходам создать невозможно. Несовершенство людей и их отношений делает значимым фактор случайности, неопределенности.

Следовательно, количественные оценки эффективности макроэкономической политики никогда не могут дать абсолютно точной информации для безошибочного принятия решений, но могут служить первичным материалом для содержательного анализа в процессе принятия решений государственными органами и общественными организациями.

Авторская модель определяется и лимитируется прежде всего правительственными, региональными и отраслевыми прогнозами развития, сфокусированными в утверждаемых на соответствующий период времени в государственных бюджетах, и представляет собой совокупность трех оценок эффективности макроэкономических состояний: формально-математической; организационно-технологического экономического механизма; особенностей лидеров общества, принимающих решения (их способности воспринимать и правильно интерпретировать соответствующую информацию).

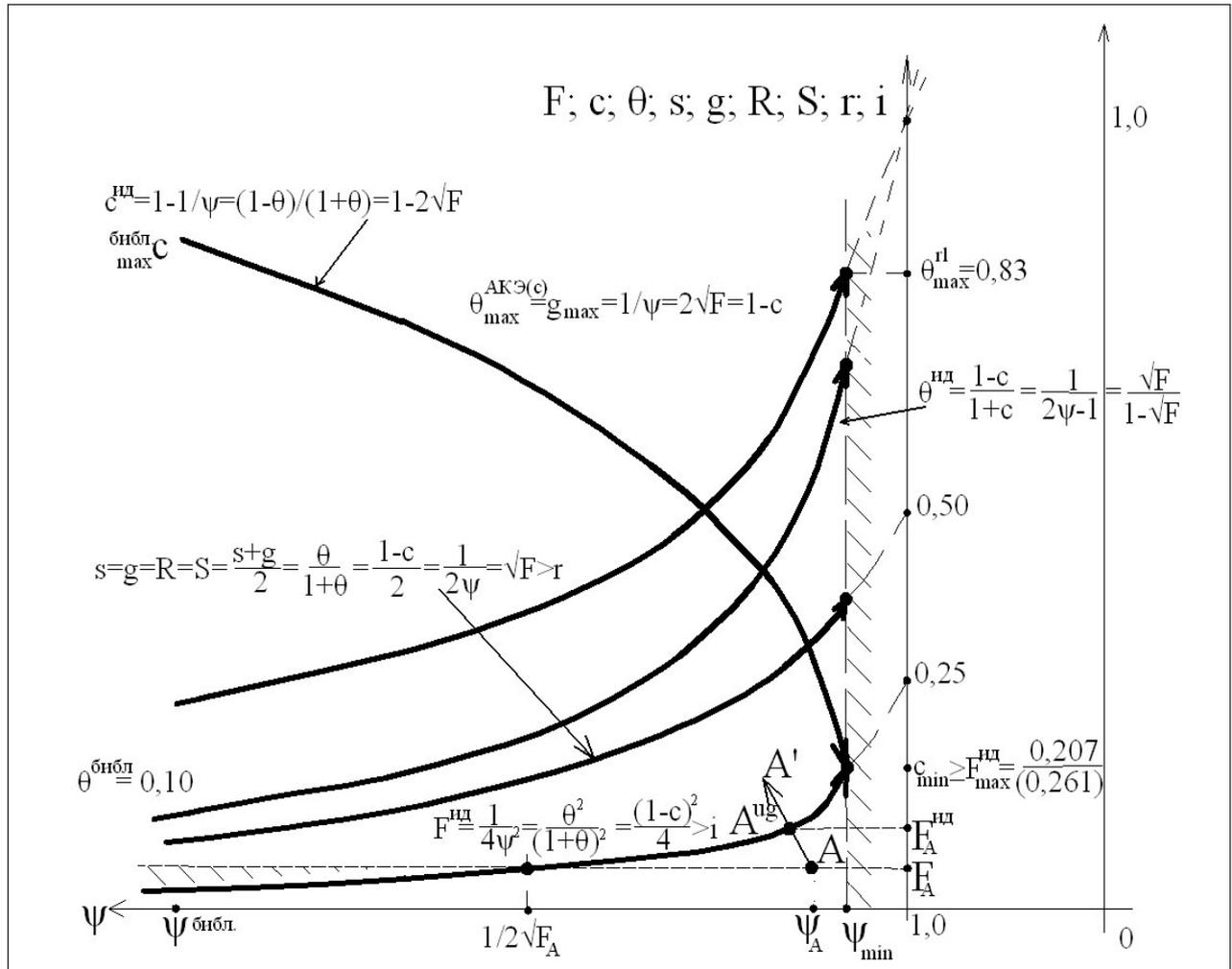


Рис.3. Зеркальное отражение рис. 1, на котором легко прослеживается знаменитый график П. Самуэльсона: линия  $C^{\text{нд}} = 1 - 1/\psi$  эквивалентна его кривой производственных возможностей (кривой потребления)

Главное отличие авторской модели в том, что разделяемое большинством экономистов утверждение о прямой зависимости между объемами накоплений и ростом потребления (где большие объемы накоплений неизбежно приводят к резкому повышению уровня потребления), вытекающее из модели П. Самуэльсона, заведомо неточно. Как показала мировая практика (в т.ч. в РФ 2001-2009гг.), значительные объемы накоплений не всегда приводят к высокому приросту потребления, а иногда – даже к «проеданию» накопленных стратегических резервов, что и находит отражение на авторском графике.

Лейтмотив авторской статьи – объединение двух категорий: «эффективность» и «справедливость». Аморально гордиться экономической эффективностью, если она не дополняется справедливым распределением дохода общества. Именно с особенностями политического процесса связаны не только трудности реализации выводов многих исследований, но и явные злоупотребления при оценке и осуществлении мероприятий и программ, наиболее выгодных для определенных сторон и нередко вредных для общества в целом. Аналитические методы, назначением которых должно быть преодоление субъективизма в принятии решений, на деле нередко используются в качестве одного из инструментов политической борьбы. Рыночная экономика должна решать социальные проблемы и обеспечивать благосостояние всех трудящихся.

Политики только финансируют решение проблем, но почти никогда не знают, как их решить. Они часто искажают и упрощают до неузнаваемости рекомендации ученых. Следовательно, экономисты

в любых обстоятельствах не должны слепо копировать политический процесс. Они должны стать блюстителями общественной дальновидности в экономических вопросах, давать чёткие рекомендации государственным структурам по разработке экономической политики страны и понятные предприятиям ориентиры стратегического планирования (в том числе смелые альтернативные планы дальнейшего развития общества, реформирование и отрицание капитализма с учетом природы человека, современного состояния технологий без идеологической составляющей).

Ни одна из экономических теорий не представляет действительного интереса, если она не отвечает на новый главный вопрос экономики: КУДА? То есть, в каком направлении должна развиваться макроэкономическая система, на какие научно обоснованные основные подвергающиеся точному измерению ориентиры (прежде всего совокупность конкретных макроэкономических показателей) должны быть направлены макроэкономическая политика и государственное регулирование. Целостная макроэкономическая модель, предложенная выше, позволит, на наш взгляд, «зряче», а не вслепую научно обосновывать и жестко контролировать эффективность направлений макроэкономического развития, отклонения их от идеальных.

Литература:

1. Краткая философская энциклопедия./ – М., - «Энциклопедия», 1994.
2. Самуэльсон П. Экономика. Вводный курс.-М.: Экономика, 1964 (оригинал: Economics, 1948).
3. Федоренко Н.П. Россия на рубеже веков / М.: ИНФРА-М, 2003.
4. Овсиенко Ю.В. и др. Устойчивое развитие: концепция и стратегические ориентиры// Экономика и математические методы, 2007, т.43, №4.
5. Губанов С. Рост без развития и его пределы // Экономист, 2006, № 4.
6. Иноземцев В.Л. «Постамериканский мир»: мечта дилетантов и непростая реальность // Мировая экономика и международные отношения, 2008, № 5.
7. Владимирова С.А. Идеальная экономика. Принципиально новый подход к анализу и оценке эффективности макроэкономических состояний./ - СПб: Изд-во СПбГУЭФ, 2006.
8. Форд Г. Моя жизнь, мои достижения. - М.: Госиздат, 1924. Приложение 1.
9. Травкина Н.М. США: партии, бюджет, политика / Ин-т США и Канады РАН.- М.: Наука, 2008.
10. Экономико-математический энциклопедический словарь / Под ред.В.И.Данилова-Данильяна. М.: ИНФРА-М, 2003.
11. Блауг М. Методология экономической науки или, как экономисты объясняют. / Пер. с англ./ М.: НП «Журнал Вопросы экономики», 2004.
12. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие./ – М.: Финансы и статистика, 2005.

© 2009 г.

*С.В. Шаклеин*

*А.В. Крекова*

# О ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЧАСТИ ЗАПАСОВ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ, СПИСЫВАЕМЫХ С БАЛАНСА ГОРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ В СВЯЗИ С НЕЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬЮ ИХ ОТРАБОТКИ ПО ТЕХНИКО- ЭКОНОМИЧЕСКИМ УСЛОВИЯМ

---

*Шаклеин Сергей Васильевич* – д.т.н. горный инженер маркшейдер, ведущий научный сотрудник Института угля и углехимии СО РАН  
(E-mail: [svs1950@mail.ru](mailto:svs1950@mail.ru))

*Крекова Альбина Викторовна* – горный инженер маркшейдер, инженер ООО «Сибгеопроект-Недра».  
(E-mail: [k.albina@bk.ru](mailto:k.albina@bk.ru))

---

**Аннотация.** Показано, что отсутствие взаимоувязанных требований к обоснованию списания нецелесообразных к отработке запасов с требованиями по организации опережающего геологического изучения недр создает предпосылки для нанесения ущерба государству из-за недополучения части налога на добычу полезных ископаемых. В случае, если списание запасов является следствием ненадлежащего исполнения недропользователем требований по опережающему геологическому изучению недр, предлагается рассматривать часть списываемых запасов в качестве сверхнормативных потерь.

**Ключевые слова:** списание запасов, нецелесообразных к отработке; налог на добычу полезных ископаемых, сверхнормативные потери.

Процесс отработки любого месторождения полезных ископаемых неизменно сопровождается оставлением в недрах части его запасов. Это обусловлено, в первую очередь, объективными технологическими причинами и требованиями промышленной безопасности. Такие теряемые в ходе ведения горных работ запасы именуются потерями, оставление которых в недрах предусматривается еще на стадии проектирования горного предприятия.

Все виды потерь условно делятся на две большие группы: общешахтные и эксплуатационные. Первая группа потерь является неизбежной вне зависимости от принятой технологии ведения горных работ. К ним относятся потери, оставляемые для защиты от разрушения основных горных выработок, объектов на поверхности и т.д. Вторая группа потерь уже напрямую связана с принятой технологией ведения горных работ, и их размер может быть минимизирован. Именно в связи с этим эксплуатационные потери нормируются на стадии согласования проектной документации органами Федерального агентства по недропользованию. В результате нормирования недропользователю указывается предельный допустимый уровень эксплуатационных потерь, выражаемый в процентах.

Учитывая то обстоятельство, что проектная документация выполняется по данным геологоразведочных работ, которые в процессе ведения горных работ зачастую не подтверждаются, при подготовке годовых планов развития горных работ (годовых программ работ) Федеральное агентство по недропользованию ежегодно производит уточнение нормативов эксплуатационных потерь.

Необходимость корректировки нормативов потерь при ведении открытых горных работ, как правило, связана с выявляемыми различиями в ранее ожидаемой и в фактической мощности пласта. Так, например, если в проекте было заложено осуществление 15-сантиметровой зачистки кровли пласта средней мощностью 3,0 м, то это обуславливает проектный норматив потерь в размере 5 %. Однако в пределах контура годовой отработки средняя мощность пласта практически всегда будет отличаться от средней мощности по участку в целом. Если она составит, например, 3,5 м, то при сохранении установленной проектом предельной величины зачистки (15 см) уточненный норматив потерь должен быть снижен до 4,3 %, а если составит 2,5 м, то должен быть увеличен до 6,0 %.

При ведении подземных горных работ уточнение норматива потерь, большей частью, связано с циклическим характером отнесения запасов в потери. В соответствии с действующим положением, отнесение запасов в потери производится только после утраты доступа к ним. Если в течение рассматриваемого года происходит утрата доступа к теряемым запасам, то доля потерь в общей добыче по году (в процентном выражении) может существенно превышать проектные потери (при этом собственно количество и места образования потерь будут полностью соответствовать проекту).

Согласно ст. 342 второй части Налогового кодекса РФ, для фактических потерь, не превышающих по своей величине установленных нормативов, применяется нулевая налоговая ставка. Однако если недропользователь допустил потери, превышающие по своей величине нормативные, то величина этого превышения облагается по той же налоговой ставке, что и добытое полезное ископаемое. Логика такого решения вполне очевидна: допустив сверхнормативные потери, недропользователь сократил возможный объем добычи и соответственно – ожидаемые налоговые поступления, а следовательно, обязан компенсировать государству упущенную им выгоду.

Помимо потерь часть балансовых запасов может оставаться в недрах и в случае утраты ими промышленного значения, произошедшей вследствие выявившегося в ходе ведения горных работ усложнения горно-геологических, гидрогеологических и других природных условий. Причиной «появления» нецелесообразных к отработке запасов на стадии эксплуатации является неполнота геологических знаний о состоянии недр, т. е. объективно существующие погрешности геологических моделей, сформированных на стадии геологоразведочных работ.

Такие запасы списываются с баланса предприятия по результатам технико-экономического обоснования нецелесообразности их отработки без отнесения в потери, в результате чего они полностью выпадают из сферы внимания налоговой службы. Данная точка зрения представляется в целом ошибочной по следующим соображениям.

Действительно, нецелесообразные к отработке запасы существуют объективно и не зависят от принятого недропользователем порядка отработки запасов. Однако «внезапность» обнаружения локальных участков усложнения горно-геологических условий, неизвестных на момент проектирования и планирования развития горных работ, ведет к невозможности отработки и части вполне кондиционных запасов. Это происходит из-за того, что принятая недропользователем схема подготовки запасов не учитывала характер размещения зон с усложненными условиями.

Например, на рис. 1а показан контур запасов угольного пласта, который был реально списан как утративший промышленное значение вследствие усложнения горно-геологических условий (в связи

с наличием тектонического нарушения, неизвестного на момент выполнения горно-подготовительных работ). В данном примере к запасам, расположенным собственно в зоне усложнения горно-геологических условий, должны быть отнесены только те запасы, которые находятся в зоне влияния нарушения. Тем не менее, принятый контур списания экономически полностью оправдан, так как отработка его части (рис. 1б) лавой сокращенной длины неприемлемо увеличивает себестоимость добычи из-за роста удельного объема проведения подготовительных выработок, резкого снижения производительности труда в связи с работами по частичному демонтажу комплекса, отодвигания сроков ввода в действие нового выемочного столба и т. д.

Однако если бы недропользователь знал о наличии и положении показанного на рис. 1 нарушения до начала проектирования подготовительных работ, то он мог бы изменить схему подготовки таким образом, чтобы обеспечить вовлечение большей части списанных запасов в эксплуатацию. Зададимся вопросом: как следовало бы «поступить» государству, если бы недропользователь знал о наличии этого нарушения, но не принял соответствующих мер по повышению полноты извлечения запасов? Ответ однозначен – определенная часть списываемых запасов должна была бы быть признана аналогом сверхнормативных потерь и «подвергнута» налогообложению с целью возмещения упущенной государством выгоды. К сожалению, подобное понимание проблемы полностью отсутствует в Налоговом кодексе.

Безусловно, списание нецелесообразных к отработке запасов производится в условиях, когда их контур не был известен на момент проектирования предприятия. Однако к числу обязательных государственных требований по рациональному использованию и охране недр, предусмотренных к исполнению недропользователями в соответствии с требованиями ст. 23 Федерального закона «О недрах», относится «проведение опережающего геологического изучения недр, обеспечивающего достоверную оценку запасов полезных ископаемых». Данное требование обязательно включается в условия лицензионных соглашений к лицензиям на право пользования недрами, а его исполнение подлежит контролю со стороны органов Ростехнадзора. Целевое назначение опережающего геологического изучения недр как раз и состоит в том, чтобы перед началом горно-подготовительных и добычных работ выявить участки усложнения горно-геологических условий для принятия мер по снижению негативных последствий их воздействия. Следовательно, принимаемое решение по оценке степени ответственности недропользователя за «возникновение» нецелесообразных к отработке запасов сводится к ответу на вопрос: исполнил ли недропользователь свои обязательства по выполнению опережающего геологического изучения недр?

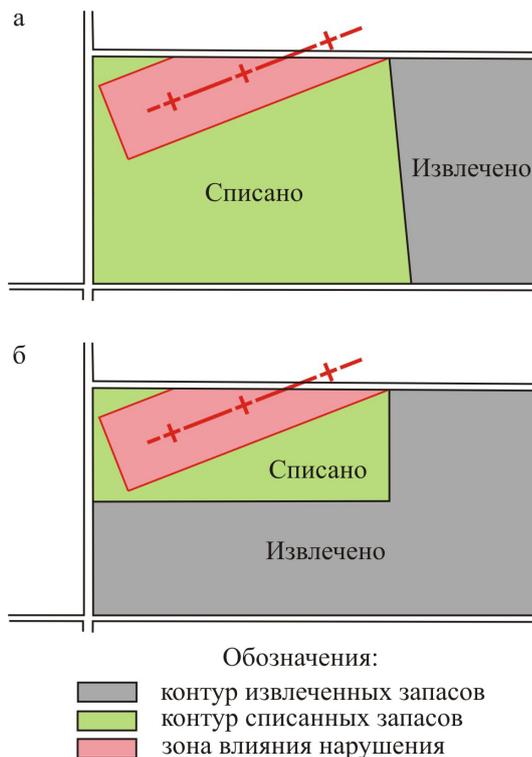


Рис. 1. Пример списания запасов

В этом контексте «внезапность» выявления усложненных участков может являться следствием действия двух видов причин.

Во-первых, быть результатом исчерпания возможностей геологоразведки (которые, естественно, не безграничны). В этом случае недропользователь не мог даже предполагать, что в пределах намеченного к отработке контура может произойти усложнение условий и, соответственно, предусмотреть и выполнить необходимые мероприятия по дополнительной разведке. В такой ситуации недропользователь не может подвергаться каким-либо налоговым санкциям за утрату промышленной значимости части списываемых запасов.

Во-вторых, «внезапность» выявления контура нецелесообразных к отработке запасов может быть результатом «экономии» недропользователем средств на геологоразведочные работы. Представляется, что в этом случае недропользователь должен нести материальную ответственность за утрату промышленной значимости части запасов, примыкающих к контуру действительно нецелесообразных к отработке (в форме признания их сверхнормативными потерями).

Практика показывает, что в угольной отрасли существенное количество запасов утрачивает свое промышленное значение именно в связи с ненадлежащим исполнением требований по опережающему геологическому изучению недр.

К сожалению, на сегодняшний день отсутствует нормативный механизм, позволяющий разделить случаи списания нецелесообразных к отработке запасов по двум вышеперечисленным вариантам причин, а следовательно, и выявить степень виновности недропользователя в неэффективном использовании недр.

В основу разработки такого механизма могут быть положены однозначно определяемые по геологоразведочным данным критерии разведанности, позволяющие еще до начала ведения горно-подготовительных и добычных работ выявить участки, в пределах которых возможно усложнение горно-геологических условий и которые, в связи с этим, подлежат дополнительному геологическому изучению. Если недропользователь производит отработку таких участков без проведения дополнительных разведочных работ, то за списываемые на них запасы он должен нести ответственность перед государством как за сверхнормативные потери.

В качестве количественных критериев разведанности могут использоваться критерии, предусмотренные к обязательному применению действующей «Классификацией запасов и прогнозных ресурсов твердых полезных ископаемых» при категоризации запасов.

Апробация такого подхода, выполненная авторами по группе случайно выбранных актов списаний запасов по угольным шахтам Кузбасса, показала, что в половине случаев обработка геологической информации с помощью критериев разведанности позволяла заранее спрогнозировать усложнение условий отработки списываемых запасов. По предварительной оценке, количество запасов, которые могли бы быть вовлечены в отработку в случае установления границ усложненных участков до начала горно-подготовительных работ, достигает 30-40 % от общего числа списанных запасов, что может существенно отразиться на итоговой сумме налога на добычу полезных ископаемых.

Результаты проведенного анализа явно указывают на наличие случаев игнорирования недропользователями требований действующего законодательства в области рационального использования недр.

Еще одной проблемой, возникающей при списании нецелесообразных к отработке запасов, является недостаточное обоснование границ участков списания. Так, некоторые из предлагаемых к списанию участков включают в себя и расположенные рядом контуры эксплуатационных потерь. Такая подмена может приводить к увеличению объемов безвозмездно оставляемых в недрах запасов, так как отнесение части нормативных эксплуатационных потерь к списываемым запасам позволяет впоследствии безболезненно увеличить потери по другим участкам, компенсировав возможные сверхнормативные потери.

Таким образом, отсутствие взаимосвязанных требований к обоснованию списания нецелесообразных к отработке запасов с требованиями по организации опережающего геологического изучения недр создает предпосылки для нанесения ущерба государству из-за недополучения части налога на добычу полезных ископаемых.

Для устранения отмеченных пробелов в горном и налоговом законодательстве необходимо внести соответствующие поправки в Налоговый кодекс РФ и в «Методические указания по разработке технико-экономического обоснования целесообразности списания утративших промышленное значение запасов полезных ископаемых с учета предприятий по добыче полезных ископаемых», побуждающие недропользователей к дальнейшему повышению полноты использования недр.

© 2009 г.

А. Н. Баранова

## «ПЕРЕРЕГИСТРАЦИЯ» ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ: ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ И СОВРЕМЕННАЯ ДЕЙСТВИТЕЛЬНОСТЬ

---

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

---

***Аннотация.** 2009 год явился годом массовой «перерегистрации» обществ с ограниченной ответственностью. Подобная акция не является новой для отечественного законодательства. В настоящей статье проанализирован имеющийся опыт применения механизма «перерегистрации» юридических лиц в нашей стране и оценено его влияние на современное регулирование данного вопроса.*

***Ключевые слова:** «перерегистрация» юридического лица, учредительные документы, Единый государственный реестр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, регистрирующий орган, ликвидация.*

Начиная рассмотрение вопроса о «перерегистрации» юридических лиц, необходимо сразу оговориться. Термин «перерегистрация», прочно вошедший в обиход, не является правовым и не содержится ни в Законе о государственной регистрации, ни в иных нормативных актах, регулирующих регистрационную деятельность. Гражданская правоспособность возникает у юридического лица в момент его государственной регистрации и процедур подтверждения ее наличия законодательством не предусмотрено. Однако данный термин широко используется в литературе, когда речь идет о таких схожих по своей сути правовых основаниях для ликвидации коммерческих организаций, как невыполнение требований закона о приведении учредительных документов в соответствие с нормами законодательства и непредставление в регистрирующий орган определенных законом сведений о юридическом лице.

В истории нашей страны известно несколько полномасштабных акций по «перерегистрации» юридических лиц. Вызваны они были различными обстоятельствами.

Первая волна «перерегистраций» связана с введением в действие главы 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации (с 8 декабря 1994 г.). Суказанной даты организационно-правовые формы юридических лиц приобрели современное законодательное закрепление и вступил в силу прямой запрет на создание коммерческих организаций в организационно-правовых формах, не предусмотренных Гражданским кодексом Российской Федерации. В пункте 4 статьи 6 Федерального закона от 30 ноября 1994 г. № 52-ФЗ «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» устанавливалось, что учредительные документы товариществ с ограниченной ответственностью, акционерных обществ и производственных кооперативов, созданных до официального опубликования части первой Гражданского кодекса Российской Федерации, подлежат приведению в соответствие с нормами главы 4 Гражданского кодекса Российской Федерации в порядке и в сроки, которые будут определены в соответствующих специальных федеральных законах, посвященных каждой организационно-правовой форме.

Для акционерных обществ, срок приведения учредительных документов в соответствие с нормами Федерального закона «Об акционерных обществах» был ограничен 1 июля 1996 г. (пункт 3 статьи 94 Федерального закона «Об акционерных обществах»), а впоследствии продлен до 1 июля 1997 г. Не приведенные в соответствие с установленными требованиями в установленный срок учредительные документы считались недействительными.

При этом в пункте 1 Постановления Пленума ВС России и Пленума ВАС России от 5 февраля 1998 г. № 4/2 «О применении пункта 3 статьи 94 Федерального закона «Об акционерных обществах» разъяснялось, что акционерное общество, созданное до введения названного Федерального закона в действие, в случае неприведения до 1 июля 1997 г. своих учредительных документов в соответствие с установленными требованиями, может быть ликвидировано по решению суда на основании пункта 2 статьи 61 Гражданского кодекса Российской Федерации по требованию государственного органа или органа местного самоуправления, которому предоставлено право на предъявление такого требования (пункт 3 статьи 61 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Пунктом 66 статьи 1 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 120-ФЗ положения, предписывающие привести учредительные документы акционерных обществ в соответствие с установленными требованиями в срок до 1 июля 1997 г., из пункта 3 статьи 94 Федерального закона «Об акционерных обществах» исключены. Одновременно статьей 2 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 120-ФЗ установлено, что учредительные документы обществ, созданных до вступления его в силу (т.е. до 1 января 2002 г.), подлежат приведению в соответствие с указанным Федеральным законом не позднее 1 июля 2002 г.

Правовые последствия неисполнения данного требования разъяснены в пункте 4 приложения к Информационному письму Президиума ВАС России от 13 января 2000 г. № 50, согласно которому неприведение в установленный срок акционерным обществом учредительных документов в соответствие с законом, регулирующим порядок создания и деятельности таких обществ, может являться основанием для их ликвидации. При этом арбитражным судам предписано руководствоваться указаниями, содержащимися в Постановлении Пленума ВС России и Пленума ВАС России от 5 февраля 1998 г. № 4/2.

Для обществ с ограниченной ответственностью (товариществ с ограниченной ответственностью) пунктом 3 статьи 59 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» срок приведения документов в соответствие с его требованиями первоначально установлен до 1 января 1999 г., а затем продлен до 1 июля 1999 г.

Там же указывалось, что общества с ограниченной ответственностью (товарищества с ограниченной ответственностью), которые не привели свои учредительные документы в соответствие с установленными требованиями либо не преобразовались в акционерные общества или производственные кооперативы, могут быть ликвидированы в судебном порядке по требованию органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц, либо иных государственных органов или органов местного самоуправления, которым право на предъявление такого требования предоставлено федеральным законом.

Порядок применения данных положений разъяснялся в пункте 26 Постановления Пленума ВС России и Пленума ВАС России от 9 декабря 1999 г. № 90/14 «О некоторых вопросах применения Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью». Также при рассмотрении арбитражными судами исков о ликвидации обществ с ограниченной ответственностью на основании пункта 3 статьи 59 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» должны учитываться приведенные выше разъяснения, данные в Постановлении Пленума ВС России и Пленума ВАС России от 5 февраля 1998 г. № 4/2, на что обращено внимание арбитражных судов в упоминавшемся выше пункте 4 приложения к Информационному письму Президиума ВАС России от 13 января 2000 г. № 50.

Принудительной ликвидации подвергались производственные кооперативы, не приведенные в соответствие с частью первой ГК РФ и Законом о производственных кооперативах до 1 января 1997 г. (статья 29 Федерального закона «О производственных кооперативах»).

Учредительные документы полных товариществ и смешанных товариществ, созданных до 8 декабря 1994 г., подлежали приведению в соответствие с нормами главы 4 Гражданского кодекса Российской Федерации не позднее 1 июля 1995 г. (пункт 3 статьи 6 Федерального закона «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»).

В пункте 13 приложения к Информационному письму Президиума ВАС России от 13 января 2000 г. № 50 применительно к полным товариществам разъяснено, что невыполнение требований о приведении учреди-

тельных документов в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации является нарушением законодательства, дающим основание для обращения в суд с иском о ликвидации юридического лица в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 61 Кодекса.

Для государственных и муниципальных предприятий, основанных на праве полного хозяйственного ведения, а также федеральных казенных предприятий срок приведения учредительных документов в соответствие с нормами части первой Гражданского кодекса Российской Федерации ограничен 1 июля 2003 г. (пункт 2 статьи 37 Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»). До указанного срока в письме МНС России от 25 декабря 2002 г. № ММ-6-09/1990 налоговым органам рекомендовалось выявить с помощью Федеральной базы данных «Единый государственный реестр налогоплательщиков» государственные и муниципальные унитарные предприятия и направить им письменные уведомления о необходимости приведения учредительных документов в соответствие с установленными законом требованиями.

Для индивидуальных (семейных) частных предприятий, а также предприятий, созданных хозяйственными товариществами и обществами, общественными и религиозными организациями, объединениями, благотворительными фондами, и других не находящихся в государственной или муниципальной собственности предприятий, основанных на праве полного хозяйственного ведения, предписано в срок до 1 июля 1999 г. преобразоваться в хозяйственные товарищества, общества или кооперативы или подвергнуться ликвидации в судебном порядке по требованию органа, осуществляющего государственную регистрацию соответствующих юридических лиц, налогового органа или прокурора (пункт 5 статьи 6 Федерального закона «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»).

Проводимая в связи с вступлением в действие главы 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации «перерегистрация» юридических лиц имела перед собой серьезную правовую задачу: формирование в нашей стране правовой системы, соответствующей изменившимся экономическим отношениям. В Гражданском кодексе Российской Федерации определен исчерпывающий перечень организационно-правовых форм коммерческих организаций, отвечающих современным потребностям гражданского оборота, и принят запрет на функционирование коммерческих организаций в иных организационно-правовых формах, отличных от установленных в Гражданском кодексе Российской Федерации.

Осознавая важность преследуемой государством цели и неизбежность негативных последствий для юридических лиц, ее проигнорировавших, к окончанию определенного законом переходного периода основная масса коммерческих организаций исполнила возложенные на них обязанности и привела свои учредительные документы в соответствие с законодательством. В отношении оставшейся части налоговыми органами инициировались судебные дела о принудительной ликвидации.

Несмотря на то, что в целом в установленные сроки были решены поставленные задачи, в ЕГРЮЛ все же продолжали числиться единичные коммерческие организации с не соответствующими закону «устаревшими» организационно-правовыми формами. Данные организации, наряду со всеми остальными, попали под вторую волну «перерегистраций», связанную с введением в действие Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Статья 26 названного закона обязала уполномоченных лиц юридического лица представить в регистрирующий орган определенные сведения о юридическом лице в течение шести месяцев со дня вступления в силу данного закона, т.е. с 1 июля 2002 г. по 3 января 2003 г. В качестве санкции за непредставление сведений предусмотрена принудительная ликвидация по искам органов, осуществляющих государственную регистрацию юридических лиц. Законодатель, разрабатывая указанную норму, ставил перед собой цель, прежде всего, дать налоговым органам возможность актуализировать ЕГРЮЛ и избавиться от «балласта» - огромного количества фирм, не осуществляющих деятельность и не представляющих отчетность. Действительно, к тому времени в стране накопилось достаточное количество «брошенных» фирм, которые не функционировали, а также так называемых фирм-«однодневок», зарегистрированных по подложным документам или на подставных лиц.

К сожалению, пессимистические прогнозы многих специалистов сбылись: статья 26 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» не оправдала возлагавшихся на нее надежд.

Значительное количество действующих коммерческих организаций уложились в установленные сроки и сообщили регистрирующему органу необходимые сведения. Те, которые нарушили срок не более, чем на два месяца, были оштрафованы по статье 14.25 Кодекса об административных правонарушениях Рос-

сийской Федерации, однако также получили возможность легализовать свое существование. Ограничились штрафом и те организации, которые подали о себе сведения в ЕГРЮЛ в рамках рассмотрения судебного дела об их принудительной ликвидации по искам налоговых органов. Возможность пройти «перерегистрацию» при наличии возбужденного судебного дела подтверждалась разъяснениями Президиума ВАС РФ, данными в пункте 3 Информационного письма от 13 августа 2004 г. № 84.

Среди подавших о себе сведения в ЕГРЮЛ оказалось и значительное количество фирм-«однодневок», ведь закон не содержал обязанности руководителя (учредителя) организации явиться в налоговый орган лично или нотариально удостоверить его подпись на представляемых сведениях. Обязанность по представлению сведений возложена на «уполномоченное лицо», статус которого законом не определен. Более того, пункт 3 статьи 26 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» не устанавливает форму представления требуемых сведений, что не исключает их представление в устной форме.

Вместе с тем, на начало 2003 г. примерно 1,6 млн. ранее зарегистрированных юридических лиц не выполнили указанное требование Федерального закона, что явилось основанием для их ликвидации. Как правило, это «мертвые» юридические лица, не осуществляющие какой-либо деятельности, не имеющие имущества, органов управления и работников, или те организации, которые преследовали цель ликвидироваться «в упрощенном порядке», ошибочно полагая, что не подавшую о себе сведений фирму автоматически ликвидируют без участия руководителя и участников предприятия. По оценке налоговых органов и с учетом реальных возможностей судебной системы, ликвидация таких юридических лиц в судебном порядке должна была занять не менее 15 лет и потребовать значительных бюджетных средств, в том числе в связи с необходимостью увеличения численности судей.

Тем не менее, налоговыми органами все же проводилась значительная работа по направлению в суд исков о принудительной ликвидации юридических лиц – нарушителей закона. Суды принимали положительные решения. Однако решение арбитражного суда о ликвидации юридического лица не означало его автоматического исключения из ЕГРЮЛ, оно являлось лишь основанием для начала ликвидационных процедур, которые зачастую не доводились до конца.

Как признается самой Налоговой службой в письме МНС России от 17 сентября 2004 г. № 09-1-03/3716, направление регистрирующими (налоговыми) органами исковых заявлений о ликвидации юридических лиц в порядке статьи 61 Гражданского кодекса Российской Федерации не достигает целей ликвидации – удовлетворения требований кредиторов, исключения юридических лиц из государственного реестра, вследствие чего является неэффективным.

Причины этого сводятся к следующему.

Согласно пункту 3 статьи 61 Гражданского кодекса Российской Федерации арбитражный суд может возложить обязанность по ликвидации юридического лица на учредителей (участников) юридического лица либо на орган, уполномоченный на ликвидацию юридического лица его учредительными документами.

Однако на практике учредительные документы юридических лиц не содержат положений о специальном органе, уполномоченном на их ликвидацию. Учредители юридических лиц-нарушители закона зачастую пренебрегают возложенной на них обязанностью по ликвидации, установить место нахождения юридических лиц попросту оказывается невозможным. Данная категория организаций нередко на практике подпадает под определение отсутствующих должников, содержащееся в законодательстве о несостоятельности (банкротстве).

Согласно правовой позиции ВАС РФ, в случае фактического прекращения юридическим лицом деятельности вопрос о его ликвидации должен решаться в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве) (см. пункт 10 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 января 2000 г. № 50, пункт 4 Информационного письма ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 84).

Однако при инициировании процедуры банкротства отсутствующего должника заявитель обязан доказать наличие у него средств, достаточных для ее финансирования (пункт 2 статьи 227 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)»).

Порядок и условия финансирования процедур банкротства в отношении отсутствующих должников, в том числе вознаграждения конкурсного управляющего, определяются Правительством Российской Федерации.

Постановление «О порядке и условиях финансирования процедур банкротства отсутствующих должников» № 573 принято Правительством лишь 21 октября 2004 г., а денежные средства на указанные цели

выделены из федерального бюджета только в конце 2005 г. Таким образом, с 2002 г. по конец 2005 г. процедуры банкротства отсутствующих должников в нашей стране налоговыми органами не инициировались в связи с отсутствием финансирования.

В отношении действующих организаций применяли пункт 24 Постановления Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», в котором указано, что, если решением суда о ликвидации юридического лица на его учредителей (участников) либо уполномоченные его учредительными документами органы возложены обязанности по осуществлению ликвидации (пункт 3 статьи 61 Гражданского кодекса Российской Федерации), однако в установленный срок ликвидация юридического лица не произведена, суд назначает ликвидатора и поручает ему осуществить ликвидацию юридического лица. При решении вопросов, связанных с назначением ликвидатора, определением порядка ликвидации и т.п., суд применяет соответствующие положения законодательства о банкротстве в соответствии с пунктом 1 статьи 6 Гражданского кодекса Российской Федерации (аналогия закона).

Однако в связи с введением в действие в 2002 г. нового Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» и иных принятых в соответствии с ним законодательных актов, данные разъяснения потеряли свою актуальность, и их применение оказалось невозможным. Проблема фактического неисполнения решений судов о принудительной ликвидации юридических лиц по основаниям, предусмотренным пунктом 2 статьи 61 Гражданского кодекса Российской Федерации, является острой и в наши дни. Отмечена она и в Концепции развития законодательства о юридических лицах, которая гласит: «В связи с реформой законодательства о банкротстве и, в частности, правового регулирования порядка назначения арбитражных управляющих, данный механизм не может применяться должным образом. В связи с этим, следует признать, что действующее законодательство не содержит эффективного механизма осуществления ликвидации юридического лица, решение о которой принято судом» (пункт 1.5 подраздела 5 раздела 1).

Полученный негативный опыт, связанный с проводимыми акциями по «перерегистрации» юридических лиц прошлых лет, был учтен разработчиками объявленной пунктом 2 статьи 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 312-ФЗ «перерегистрации» обществ с ограниченной ответственностью. В первоначальной редакции данного закона срок для приведения учредительных документов в соответствие с требованиями названного закона был ограничен 1 января 2010 г. При этом Минэкономразвития Российской Федерации в письме от 11 сентября 2009 г. № Д06-2627 разъяснило, что «неприведение устава ООО в соответствие с Законом не влечет недействительности устава после 1 января 2010 года и не может быть основанием для ликвидации по решению суда (пункт 2 статьи 61 Гражданского кодекса Российской Федерации) такого общества, если не допущены иные грубые или неоднократные нарушения нормативных правовых актов». Давая данные разъяснения, Минэкономразвития Российской Федерации сослалось на пункт 3 статьи 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 312-ФЗ, согласно которому с момента вступления закона в силу уставы и учредительные документы обществ, созданных до вступления его в силу, применяются в части, не противоречащей действующему законодательству. Впоследствии вышеуказанный срок был отменен статьей 1 Федерального закона от 17 декабря 2009 года № 310-ФЗ.

© 2009 г.

Д.В. Осипов

## ОРГАНИЗАЦИЯ РЕАЛИЗУЕТ, СПИСЫВАЕТ, РАЗРАБАТЫВАЕТ...

---

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

---

**Аннотация.** Организация реализует акции, регистрирует транспортное средство, самостоятельно разрабатывает путевой лист. На практических примерах рассматриваются документальное оформление и налоговые последствия данных операций.

**Ключевые слова:** акции, ценные бумаги, путевой лист.

### СИТУАЦИЯ 1

Организация реализует акции закрытого акционерного общества. Может ли быть в связи с вышеуказанной ситуацией определена рыночная стоимость таких акций?

### КОММЕНТАРИЙ

По мнению налогового органа, изложенному в Постановлении ФАС Московского округа от 21.01.2009 № КА-А40/12984-08, открытые торги по акциям закрытого акционерного общества на основании статьи 7 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Федеральный закон № 208-ФЗ) не производятся. В связи с этим информация о результатах торгов и рыночной стоимости отсутствует. Следовательно, рыночную стоимость акций закрытого акционерного общества определить невозможно.

Следует отметить, что в соответствии с пунктами 1 и 3 статьи 7 Федерального закона № 208-ФЗ общество может быть открытым или закрытым, что отражается в его уставе и фирменном наименовании.

Общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного, заранее определенного, круга лиц, признается закрытым. Такое общество не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции либо иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц.

В соответствии с пунктом 6 статьи 280 НК РФ порядок определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, устанавливается в целях настоящей главы федеральным органом исполнительной власти по рынку ценных бумаг по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации. Однако следует учитывать, что действие данного положения приостановлено с 1 января по 31 декабря 2010 года.

Согласно пункту 6 статьи 280 (в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 25.11.2009 № 281-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации») фактическая цена сделки принимается для целей налогообложения, если указанная цена отличается не более чем на 20 процентов от расчетной цены этой ценной бумаги, которая может быть определена на дату заключения сделки с ценной бумагой с учетом конкретных условий заключенной сделки, особенностей обращения и цены ценной бумаги и иных показателей, информация о которых может служить основанием для такого расчета. Для определения расчетной цены акции налогоплательщи-

ком самостоятельно или с привлечением оценщика должны использоваться методы оценки стоимости, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Оценочная деятельность в Российской Федерации осуществляется, в частности, в соответствии с Федеральным законом от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 135-ФЗ).

Согласно статье 3 Федерального закона № 135-ФЗ для целей Федерального закона № 135-ФЗ под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства.

По мнению суда, отраженному в вышеуказанном постановлении, понятие «открытый рынок», указанное в статье 3 Федерального закона № 135-ФЗ, Федеральным законом № 135-ФЗ не определено.

Из содержащихся в статье 3 Федерального закона № 135-ФЗ положений суд делает вывод о том, что для целей определения рыночной цены оцениваемого объекта имеет значение не само наличие объекта оценки на открытом рынке, а лишь то, что при проведении оценки оценщик должен исходить из предположений о свободной продаже объекта оценки на открытом рынке в конкурентных условиях.

Из содержания статьи 5 Федерального закона № 135-ФЗ следует, что под объектом оценки понимаются любой товар (работа, услуга) и иные объекты гражданских прав, в отношении которых законодательством Российской Федерации установлена возможность их участия в гражданском обороте.

Открытым рынком в случае реализации акций закрытого акционерного общества не обязательно является исключительно организованный рынок ценных бумаг. Понятия «открытый рынок» и «организованный рынок ценных бумаг» не являются тождественными.

Следовательно, рыночная стоимость акций закрытого акционерного общества может быть определена.

## **СИТУАЦИЯ 2**

*Вправе ли кредитная организация учитывать в расходах для целей налогообложения прибыли организаций страховые взносы по договору страхования экспортных кредитов от коммерческих и политических рисков?*

## **КОММЕНТАРИЙ**

Согласно пункту 2 Правил осуществления государственной корпорацией «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)» страхования экспортных кредитов от коммерческих и политических рисков (далее – Правила), утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 19.02.2008 № 100 «О порядке осуществления государственной корпорацией «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)» страхования экспортных кредитов от коммерческих и политических рисков», страхование экспортных кредитов от коммерческих и политических рисков осуществляется на основании договора страхования, заключенного Внешэкономбанком со страхователем.

В соответствии с пунктами 3, 4 и 6 Правил по договору страхования страхователем может являться российский экспортер, заключивший контракт с иностранным юридическим лицом на экспорт российской продукции (товаров, работ, услуг), и(или) банк, осуществляющий кредитование экспорта российской продукции (товаров, работ, услуг).

Страхованию подлежат экспортные кредиты, предоставляемые иностранному юридическому лицу для кредитования экспорта российской продукции (товаров, работ, услуг), или кредит, предоставляемый российским экспортером иностранному юридическому лицу на условиях экспортного контракта в виде отсрочки или рассрочки платежа в целях оплаты экспортируемой им продукции (товаров, работ, услуг).

Российский экспортер и(или) банк, осуществляющий кредитование экспорта российской продукции (товаров, работ, услуг), желающие заключить договор страхования с Внешэкономбанком, должны быть зарегистрированы на территории Российской Федерации в качестве юридических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Что касается налогового законодательства, то необходимо обратить внимание на положения статьи 263 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), которой установлены расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование.

В соответствии с пунктом 1 статьи 263 НК РФ расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по видам добровольного имущественного страхования, перечисленным в пункте 1 статьи 263 НК РФ.

Страхование экспортных кредитов от коммерческих и политических рисков не является обязательным видом страхования, а также не относится к видам добровольного страхования, расходы на которые учитываются для целей налогообложения прибыли организаций.

Согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 263 НК РФ расходы на добровольное имущественное страхование включают страховые взносы по другим видам добровольного имущественного страхования, если в соответствии с законодательством Российской Федерации такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности.

Однако следует учитывать, что страхование экспортных кредитов от коммерческих и политических рисков не является условием осуществления кредитной организацией своей деятельности, так как согласно пункту 6 Правил осуществляется по желанию страхователя.

Кроме того, подвергается сомнению экономическая обоснованность таких расходов, так как помимо расходов на страхование экспортных кредитов кредитная организация предоставляет экспортные кредиты иностранному юридическому лицу.

Следовательно, страховые взносы по договору страхования экспортных кредитов от коммерческих и политических рисков кредитная организация не может учитывать в расходах для целей налогообложения прибыли организаций.

### **СИТУАЦИЯ 3**

*Каков порядок учета расходов, связанных с государственной регистрацией транспортного средства?*

### **КОММЕНТАРИЙ**

Сразу следует отметить, что по данному вопросу существует два мнения.

Вначале следует разобраться, что относится к расходам, связанным с государственной регистрацией транспортного средства.

Согласно пункту 3 статьи 15 Федерального закона от 10.12.1995 № 196-ФЗ «О безопасности дорожного движения» допуск транспортных средств, предназначенных для участия в дорожном движении на территории Российской Федерации, за исключением транспортных средств, участвующих в международном движении или ввозимых на территорию Российской Федерации на срок не более шести месяцев, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации путем регистрации транспортных средств и выдачи соответствующих документов. Регистрация транспортных средств без документа, удостоверяющего его соответствие установленным требованиям безопасности дорожного движения, запрещается.

В соответствии с пунктом 4 Постановления Правительства Российской Федерации от 12.08.1994 № 938 «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации» регистрация транспортных средств, принадлежащих юридическим или физическим лицам, производится на основании паспортов соответствующих транспортных средств, а также заключенных в установленном порядке договоров или иных документов, удостоверяющих право собственности на транспортные средства и подтверждающих возможность допуска их к эксплуатации на территории Российской Федерации.

Следовательно, для допуска транспортного средства, предназначенного для участия в дорожном движении на территории Российской Федерации, необходимо его зарегистрировать.

В соответствии с пунктом 40 Правил регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним в государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации (далее – Правила), утвержденных Приказом МВД России от 24.11.2008 № 1001 «О порядке регистрации транспортных средств», на зарегистрированные транспортные средства выдаются:

- свидетельство о регистрации транспортного средства, соответствующее образцу, утвержденному в порядке, установленном нормативными правовыми актами МВД России;
- паспорт транспортного средства в порядке, предусмотренном Правилами и Административным регламентом Министерства внутренних дел Российской Федерации исполнения государствен-

ной функции по регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним, утвержденным вышеуказанным приказом;

– регистрационные знаки, соответствующие государственным стандартам Российской Федерации, в порядке, установленном нормативными правовыми актами МВД России.

Пунктом 23 Правил установлено, что сотрудниками регистрационных подразделений осуществляется контроль за представлением собственниками или владельцами транспортных средств расчетных документов об уплате государственной пошлины за выдачу и замену регистрационных документов, паспортов транспортных средств, государственных регистрационных знаков транспортных средств и другой специальной продукции, необходимой для допуска транспортных средств к участию в дорожном движении, выдаваемой регистрационными подразделениями.

В соответствии с подпунктом 29 пункта 1 статьи 333.33 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) за государственную регистрацию транспортных средств и совершение иных регистрационных действий уплачивается государственная пошлина.

Под иными регистрационными действиями подразумеваются действия, связанные с выдачей государственных регистрационных знаков на транспортные средства, выдачей паспорта транспортного средства, а также выдачей свидетельства о регистрации транспортного средства.

Следовательно, к расходам, связанным с государственной регистрацией транспортного средства, относится государственная пошлина.

Что касается порядка учета в расходах для целей налогообложения прибыли организаций расходов, связанных с государственной регистрацией транспортного средства, то следует учитывать, что на сегодняшний день существует два мнения.

Первое мнение основано на положении пункта 1 статьи 257 НК РФ.

Так, пунктом 1 статьи 257 НК РФ установлено, что первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно либо выявлено в результате инвентаризации, – как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Следовательно, расходы, связанные с государственной регистрацией транспортного средства, необходимо включать в первоначальную стоимость такого транспортного средства.

Такого мнения придерживаются Минфин России и Управление МНС России по г. Москве в своих письмах от 01.06.2007 № 03-03-06/2/101 и от 17.05.2004 № 26-12/33216 соответственно.

Второе мнение основано на положении пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Так, пунктом 1 статьи 264 НК РФ установлено, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ.

Согласно пункту 2 статьи 8 НК РФ под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

В соответствии с пунктом 1 статьи 333.16 НК РФ государственной пошлиной признается сбор, взимаемый с лиц, указанных в статье 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и(или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных главой 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации.

Следовательно, расходы, связанные с регистрацией транспортного средства, могут учитываться одновременно в прочих расходах, связанных с производством и реализацией.

Такого мнения придерживается ФАС Уральского округа в своем Постановлении от 30.01.2008 № Ф09-57/08-С3.

Учитывая положение пункта 1 статьи 257 НК РФ, суд отметил, что регистрация транспортных средств в органах ГИБДД не является доведением транспортного средства до состояния пригодности для использования, следовательно, расходы на регистрацию не участвуют в формировании первоначальной стоимости транспортных средств. Данные расходы относятся на уменьшение полученных доходов в соответствии со статьей 264 НК РФ «Прочие расходы, связанные с производством и реализацией».

Ранее Минфин России также придерживался такого мнения в своем письме от 30.03.2005 № 03-03-01-04/1/137.

#### **СИТУАЦИЯ 4**

*Водитель организации нарушил правила эксплуатации транспортного средства, принадлежащего организации. Транспортное средство переместили на специализированную стоянку. Учитывается ли в расходах для целей налогообложения прибыли организаций плата за хранение транспортного средства на специализированной стоянке?*

#### **КОММЕНТАРИЙ**

Согласно пункту 1 статьи 27.13 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ) при нарушениях правил эксплуатации транспортного средства и управления транспортным средством соответствующего вида, предусмотренных частью 1 статьи 11.8.1, статьей 11.9, частью 1 статьи 12.3, частью 2 статьи 12.5, частями 1 и 2 статьи 12.7, частями 1 и 3 статьи 12.8, частью 4 статьи 12.19, частями 1 и 2 статьи 12.21.1, частью 1 статьи 12.21.2, статьей 12.26 КоАП РФ, применяется задержание транспортного средства, включающее его перемещение при помощи другого транспортного средства и помещение в специально отведенное охраняемое место (на специализированную стоянку), а также хранение на специализированной стоянке до устранения причины задержания. Плата за перемещение транспортного средства, за первые сутки его хранения на специализированной стоянке и за блокировку не взимается.

В соответствии с пунктом 2 Правил задержания транспортного средства, помещения его на стоянку, хранения, а также запрещения эксплуатации (далее – Правила), утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 18.12.2003 № 759 «Об утверждении правил задержания транспортного средства, помещения его на стоянку, хранения, а также запрещения эксплуатации», задержание транспортного средства осуществляется в случаях, предусмотренных частью 1 статьи 27.13 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Задержание транспортного средства представляет собой временное принудительное прекращение использования транспортного средства, включающее (в случае невозможности устранения причины задержания на месте выявления административного правонарушения) помещение его на специализированную стоянку – специально отведенное охраняемое место хранения задержанных транспортных средств.

Согласно пункту 9 Правил выдача задержанного транспортного средства водителю (владельцу, представителю владельца) производится на основании разрешения (в письменной форме) уполномоченного должностного лица после оплаты расходов, связанных с хранением транспортного средства.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 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 Российской Федерации.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Официальных разъяснений Минфина России и ФНС России по данному вопросу на сегодняшний день нет. Нет и судебной практики.

Однако следует учитывать, что задержание транспортного средства, включающее его перемещение на специализированную стоянку, произошло вследствие нарушения водителем организации правил эксплуатации транспортного средства, принадлежащего организации.

Следовательно, возникает вопрос о правомерности учета в расходах для целей налогообложения прибыли организаций платы за хранение транспортного средства на специализированной стоянке.

По мнению автора, вышеуказанная плата не может учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций, так как водителем организации было совершено противоправное действие, повлекшее задержание транспортного средства и его перемещение на специализированную стоянку.

Следует также обратить внимание на Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 05.03.2008 № А74-455/07-Ф02-629/08, в котором суд рассматривал данный вопрос с точки зрения налога на доходы физических лиц, а не налога на прибыль организаций.

Из вышеуказанного постановления следует, что вследствие нарушения водителем организации правил эксплуатации транспортного средства, принадлежащего организации, транспортное средство было задержано и перемещено на специализированную стоянку.

Работник организации заплатил за хранение на специализированной стоянке транспортного средства. По авансовому отчету организацией возмещена работнику организации плата за специализированную стоянку. К авансовому отчету был приложен корешок к квитанции, из которого следует, что работник организации произвел оплату за нахождение автомобиля на штрафстоянке.

Суд отметил, что работник организации действовал в служебных целях, в связи с чем понес данные расходы и, следовательно, не имел экономической выгоды от компенсации стоимости оплаты штрафплощадки.

Суд сделал вывод о том, что начисление налога на доходы физических лиц произведено налоговой инспекцией необоснованно.

## **СИТУАЦИЯ 5**

*Может ли разработанный кредитной организацией самостоятельно путевой лист являться одним из документов, подтверждающих расходы на приобретение горюче-смазочных материалов?*

## **КОММЕНТАРИЙ**

Отвечая на вышеуказанный вопрос, следует обратить внимание на мнение, существовавшее ранее.

Согласно подпункту 11 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта).

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 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 Российской Федерации.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Федеральный закон № 129-ФЗ) все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

– наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

– личные подписи указанных лиц.

Унифицированная форма первичной учетной документации № 3 «Путевой лист легкового автомобиля» утверждена Постановлением Госкомстата от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте».

Однако следует отметить, что согласно пункту 2 вышеуказанного постановления ведение первичного учета по унифицированной форме первичной учетной документации № 3 «Путевой лист легкового автомобиля» осуществляется юридическими лицами всех форм собственности, осуществляющими деятельность по эксплуатации автотранспортных средств и являющимися отправителями и получателями грузов, перевозимых автомобильным транспортом.

Следовательно, ведение первичного учета по унифицированной форме первичной учетной документации № 3 «Путевой лист легкового автомобиля» кредитной организацией осуществляться не может.

Таким образом, путевой лист, разработанный кредитной организацией самостоятельно и содержащий обязательные реквизиты, установленные пунктом 2 статьи 9 Федерального закона № 129-ФЗ, может являться одним из документов, подтверждающих расходы на приобретение горюче-смазочных материалов.

Аналогичные выводы можно сделать из писем Минфина России от 07.04.2006 № 03-03-04/1/327, от 20.02.2006 № 03-03-04/1/129, от 11.01.2006 № 03-03-04/2/1, от 20.09.2005 № 03-03-04/1/214 и от 01.08.2005 № 03-03-04/1/117, а также из писем Управления ФНС России по г. Москве от 07.07.2008 № 20-12/064123.2, от 14.11.2006 № 20-12/100253 и от 19.06.2006 № 20-12/54213.

Следует также отметить, что ранее Минфин России придерживался противоположного мнения. Оно отражено в письме Минфина России от 15.07.2005 № 03-03-04/1/75.

Что касается мнения, существующего на сегодняшний день, то следует учитывать следующее.

В соответствии с пунктом 14 статьи 2 Федерального закона от 08.11.2007 № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта» (далее – Федеральный закон № 259-ФЗ) для целей Федерального закона № 259-ФЗ путевым листом признается документ, служащий для учета и контроля работы транспортного средства, водителя.

Пунктом 1 статьи 6 Федерального закона № 259-ФЗ установлено, что обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов утверждаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере транспорта, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов утверждены Приказом Минтранса России от 18.09.2008 № 152 «Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов».

Согласно пунктам 2 и 3 Обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов применяют юридические лица и индивидуальные предприниматели, эксплуатирующие легковые автомобили, грузовые автомобили, автобусы, троллейбусы и трамваи.

Путевой лист должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование и номер путевого листа;
- сведения о сроке действия путевого листа;
- сведения о собственнике (владельце) транспортного средства;
- сведения о транспортном средстве;
- сведения о водителе.

Следовательно, путевой лист, разработанный кредитной организацией самостоятельно и содержащий обязательные реквизиты, установленные пунктом 3 Обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов, может являться одним из документов, подтверждающих расходы на приобретение горюче-смазочных материалов.

## СИТУАЦИЯ 6

Организация приобрела товары у организации, являющейся налогоплательщиком единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Вместо кассового чека организации был выдан товарный чек без печати организации. Будут ли на основании вышеуказанного товарного чека расходы на приобретение товаров считаться документально подтвержденными?

## КОММЕНТАРИЙ

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 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 Российской Федерации.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с пунктом 1 статьи 2 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и(или) расчетов с использованием платежных карт» (далее – Федеральный закон № 54-ФЗ) контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр, применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и(или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Согласно статье 5 Федерального закона № 54-ФЗ организации (за исключением кредитных организаций) и индивидуальные предприниматели, применяющие контрольно-кассовую технику, обязаны, в частности, выдавать покупателям (клиентам) при осуществлении наличных денежных расчетов и(или) расчетов с использованием платежных карт в момент оплаты отпечатанные контрольно-кассовой техникой кассовые чеки.

Статьей 1 Федерального закона от 17.07.2009 № 162-ФЗ «О внесении изменения в статью 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и(или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» статья 2 Федерального закона № 54-ФЗ была дополнена пунктом 2.1.

Так, согласно пункту 2.1 статьи 2 Федерального закона № 54-ФЗ организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, не подпадающие под действие пунктов 2 и 3 статьи 2 Федерального закона № 54-ФЗ, при осуществлении видов предпринимательской деятельности, установленных пунктом 2 статьи 346.26 НК РФ, могут осуществлять наличные денежные расчеты и(или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу). Указанный документ выдается в момент оплаты товара (работы, услуги) и должен содержать следующие сведения:

- наименование документа;
- порядковый номер документа, дату его выдачи;
- наименование для организации (фамилия, имя, отчество – для индивидуального предпринимателя);
- идентификационный номер налогоплательщика, присвоенный организации (индивидуальному предпринимателю), выдавшей (выдавшему) документ;
- наименование и количество оплачиваемых приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- сумму оплаты, осуществляемой наличными денежными средствами и(или) с использованием платежной карты, в рублях;
- должность, фамилию и инициалы лица, выдавшего документ, и его личную подпись.

Таким образом, расходы на приобретение товаров у организации, являющейся налогоплательщиком единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, могут быть подтверждены товарным чеком.

Что касается печати организации, то следует учитывать следующее.

Действительно, среди сведений, установленных пунктом 2.1 статьи 2 Федерального закона № 54-ФЗ и которые должен содержать товарный чек, печать организации не значится.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что расходы на приобретение товаров у организации, являющейся налогоплательщиком единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, могут быть подтверждены товарным чеком без печати организации.

Однако следует отметить, что согласно пункту 2 статьи 2 Федерального закона № 54-ФЗ организации и индивидуальные предприниматели в соответствии с порядком, определяемым Правительством Российской Федерации, могут осуществлять наличные денежные расчеты и(или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности.

Положение «Об осуществлении наличных денежных расчетов и(или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники», утвержденное Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.05.2008 № 359 «О порядке осуществления наличных денежных расчетов и(или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники», устанавливает порядок осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и(или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи документа, оформленного на бланке строгой отчетности, приравненного к кассовому чеку, а также порядок утверждения, учета, хранения и уничтожения таких бланков.

Документ должен содержать, в частности, печать организации (индивидуального предпринимателя).

## **СИТУАЦИЯ 7**

*При ремонте основных средств организацией получено имущество. Как определить стоимость такого имущества для целей налогообложения прибыли организаций?*

## **КОММЕНТАРИЙ**

В соответствии с пунктом 2 статьи 254 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) стоимость материально-производственных запасов, прочего имущества в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и(или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также при ремонте основных средств, определяется как сумма дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном пунктами 13 и 20 части второй статьи 250 НК РФ.

Из вышеуказанного положения можно сделать вывод о том, что стоимость имущества, полученного организацией при ремонте основных средств, признается равной рыночной цене такого имущества.

Согласно пункту 11 статьи 40 НК РФ при определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

Из писем Минфина России от 18.07.2005 № 03-02-07/1-190 и от 01.08.2008 № 03-02-07/1-333 можно сделать вывод о том, что при определении рыночных цен может быть использована информация о ценах, опубликованная в официальных изданиях, в частности, органов, уполномоченных в области статистики, ценообразования, таможенных органов.

Пунктом 10 статьи 40 НК РФ установлено, что при отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок

приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и(или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

Таким образом, в случае если в официальных источниках информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках отсутствует информация о ценах на такое имущество, то для определения рыночной цены данного имущества необходимо использовать метод цены последующей реализации или затратный метод.

Аналогичный вывод можно сделать из письма Минфина России от 11.01.2008 № 03-02-07/1-1.

### **СИТУАЦИЯ 8**

*Организация в течение 2-х дней приобретала ценные бумаги одного эмитента. Через определенное время часть ценных бумаг организация передает в РЕПО. На следующий день, после передачи части ценных бумаг в РЕПО, организация реализует часть ценных бумаг. Организацией используется метод списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО). Как в связи с вышеуказанной ситуацией определить налоговую базу по операциям с ценными бумагами для целей налогообложения прибыли организаций при реализации части ценных бумаг?*

### **КОММЕНТАРИЙ**

Следует отметить, что статьей 280 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) установлены особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами.

В соответствии с пунктом 9 статьи 280 НК РФ при реализации или ином выбытии ценных бумаг налогоплательщик самостоятельно в соответствии с принятой в целях налогообложения учетной политикой выбирает один из следующих методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг:

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости единицы.

Согласно статье 313 НК РФ порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Следовательно, метод списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг должен быть установлен организацией в учетной политике для целей налогообложения.

Согласно пункту 2 статьи 280 НК РФ доходы налогоплательщика от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения) определяются, в частности, исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги.

Расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются, в частности, исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение) и затрат на ее реализацию.

В соответствии с подпунктом 7 пункта 7 статьи 272 НК РФ по расходам, связанным с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость, датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается, если иное не установлено статьями 261, 262, 266 и 267 НК РФ, дата реализации или иного выбытия ценных бумаг.

Таким образом, при реализации части ценных бумаг и определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами для целей налогообложения прибыли организаций организации необходимо учитывать стоимость той части ценных бумаг, которая была приобретена в 1-й день, но не передана в РЕПО (пример № 1).

**Пример № 1:**

Организация приобрела ценные бумаги в следующей последовательности:

05.10.2009 организация приобрела 30 акций по цене 500 рублей за 1 акцию;

06.10.2009 организация приобрела 50 акций по цене 600 рублей за 1 акцию;

19.10.2009 организация 20 акций передала в РЕПО;

20.10.2009 организация реализовала 20 акций по цене 700 рублей за 1 акцию.

Следовательно, налоговая база по операциям с ценными бумагами для целей налогообложения прибыли организаций равна 3 000 рублей ((20 акций x 700 рублей) – ((10 акций x 500 рублей) + (10 акций x 600 рублей))).

Если часть ценных бумаг, приобретенная в 1-й день, полностью передана в РЕПО, то при реализации части ценных бумаг и определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами для целей налогообложения прибыли организаций организации необходимо учитывать стоимость той части ценных бумаг, которая была приобретена во 2-й день (пример № 2).

**Пример № 2:**

Организация приобрела ценные бумаги в следующей последовательности:

05.10.2009 организация приобрела 30 акций по цене 500 рублей за 1 акцию;

06.10.2009 организация приобрела 50 акций по цене 600 рублей за 1 акцию;

19.10.2009 организация 30 акций передала в РЕПО;

20.10.2009 организация реализовала 20 акций по цене 700 рублей за 1 акцию.

Следовательно, налоговая база по операциям с ценными бумагами для целей налогообложения прибыли организаций равна 2 000 рублям ((20 акций x 700 рублей) – (20 акций x 600 рублей)).

**СИТУАЦИЯ 9**

*Организация приобрела у третьего лица ценные бумаги, которые впоследствии передала в РЕПО. Через определенное время такие ценные бумаги были получены организацией из РЕПО. Какая дата в связи с вышеуказанной ситуацией признается датой приобретения данных ценных бумаг в случае их дальнейшей реализации – дата приобретения у третьего лица или дата получения из РЕПО?*

**КОММЕНТАРИЙ**

При ответе на данный вопрос следует обратить внимание не следующее.

Статьей 282 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) установлены особенности определения налоговой базы по операциям РЕПО с ценными бумагами.

Пунктом 1 статьи 282 НК РФ установлено, что операцией РЕПО признается договор, отвечающий требованиям, предъявляемым к договорам РЕПО Федеральным законом от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Федеральный закон № 39-ФЗ).

Согласно пункту 1 статьи 51.3 Федерального закона № 39-ФЗ договором РЕПО признается договор, по которому одна сторона (продавец по договору РЕПО) обязуется в срок, установленный этим договором, передать в собственность другой стороне (покупателю по договору РЕПО) ценные бумаги, а покупатель по договору РЕПО обязуется принять ценные бумаги и уплатить за них определенную денежную сумму (первая часть договора РЕПО) и по которому покупатель по договору РЕПО обязуется в срок, установленный этим договором, передать ценные бумаги в собственность продавца по договору РЕПО, а продавец по договору РЕПО обязуется принять ценные бумаги и уплатить за них определенную денежную сумму (вторая часть договора РЕПО).

Получается, что у полученных из РЕПО ценных бумаг есть дата приобретения. Однако следует учитывать, что данная дата связана с операцией РЕПО.

Статьей 280 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами.

Анализируя положения статьи 280 НК РФ, можно сделать вывод о том, что в случае если организация приобрела ценные бумаги у третьего лица через организатора торговли, то под датой приобретения таких ценных бумаг следует понимать дату проведения торгов, на которых соответствующие ценные бумаги были приобретены.

В случае если организация приобрела ценные бумаги у третьего лица вне организованного рынка ценных бумаг, то под датой приобретения таких ценных бумаг следует понимать дату определения всех существенных условий получения ценных бумаг, то есть дату подписания договора.

Следовательно, под датой приобретения ценных бумаг, переданных в РЕПО, а затем полученных из РЕПО, следует понимать одну из двух вышеуказанных дат.

Следует также отметить, что вопрос о дате приобретения ценных бумаг был особенно актуален ранее, так как могла возникнуть следующая ситуация.

Организация приобрела у третьего лица ценные бумаги, которые впоследствии передала в РЕПО, а затем получила из РЕПО. В данном случае есть две даты приобретения ценных бумаг – дата приобретения ценных бумаг у третьего лица и дата их получения из РЕПО.

Предположим, что под датой приобретения ценных бумаг следует понимать дату их получения из РЕПО.

На дату приобретения ценных бумаг у третьего лица и на дату их получения из РЕПО может быть разный интервал цен с такими ценными бумагами.

Следовательно, может случиться, что цена приобретения ценных бумаг на дату их приобретения у третьего лица войдет в интервал цен с такими ценными бумагами, а на дату их получения из РЕПО нет.

Тогда организация столкнется с излишней уплатой налога, так как мы предположили, что под датой приобретения ценных бумаг следует понимать дату их получения из РЕПО. Столкнется она с излишней уплатой налога по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 5 статьи 280 НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 25.11.2009 № 281-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации») рыночной ценой ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, для целей налогообложения признается фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, если эта цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок (интервал цен) с указанной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующей сделки.

При соблюдении налогоплательщиком порядка, изложенного выше, фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, находящаяся в соответствующем интервале цен, принимается для целей налогообложения в качестве рыночной цены.

Обязанность корректировки цены реализации ценных бумаг, цена реализации которых превышает максимальную цену, сформировавшуюся на организованном рынке ценных бумаг, положениями пункта 5 статьи 280 НК РФ, а также иными положениями статьи 280 НК РФ не установлена.

Таким образом, в случае если цена реализации ценных бумаг превышает максимальную цену, сформировавшуюся на организованном рынке ценных бумаг, то доходы организации от реализации таких ценных бумаг будут определяться исходя из фактической цены их реализации.

При этом покупатель таких ценных бумаг в случае их дальнейшей реализации не сможет отразить у себя в расходах фактическую цену приобретения данных ценных бумаг. Цена приобретения таких ценных бумаг будет признаваться равной максимальной цене, сформировавшейся на организованном рынке ценных бумаг на дату их приобретения.

Аналогичного мнения придерживается Минфин России в своем письме от 21.03.2006 № 03-03-04/1/269.

Однако в настоящее время данное опасение можно не принимать во внимание, так как с 1 января 2010 года вступил в силу вышеуказанный Федеральный закон, изменивший данную позицию.

## **СИТУАЦИЯ 10**

*Иностранное медицинское учреждение направляет российских страхователей в другие иностранные медицинские учреждения в связи с тем, что оно оказывает не все виды услуг. В данном случае расходы в виде страховых выплат иностранным медицинским учреждениям возмещает направившая в них российских страхователей иностранная медицинская организация, которой впоследствии эти расходы возмещает российский страховщик. Вправе ли в связи с вышеуказанной ситуацией российский страховщик учитывать расходы в виде страховых выплат в расходах для целей налогообложения прибыли организаций?*

## КОММЕНТАРИЙ

Следует отметить, что правовые, экономические и организационные основы медицинского страхования населения в Российской Федерации определяет Закон Российской Федерации от 28.06.1991 № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации» (далее – Закон № 1499-1)

Согласно статье 1 Закона № 1499-1 медицинское страхование осуществляется в двух видах: обязательном и добровольном. Добровольное медицинское страхование осуществляется на основе программ добровольного медицинского страхования и обеспечивает гражданам получение дополнительных медицинских и иных услуг сверх установленных программами обязательного медицинского страхования.

Согласно статье 15 Закона № 1499-1 страховая медицинская организация обязана заключать договоры на оказание медицинских, оздоровительных и социальных услуг гражданам по добровольному медицинскому страхованию с любыми медицинскими или иными учреждениями.

Страховыми медицинскими организациями выступают юридические лица, являющиеся самостоятельными хозяйствующими субъектами, с любыми, предусмотренными законодательством Российской Федерации формами собственности, обладающие необходимым для осуществления медицинского страхования уставным фондом и организующие свою деятельность в соответствии с законодательством, действующим на территории Российской Федерации (статья 14 Закона № 1499-1).

Медицинскую помощь в системе медицинского страхования оказывают медицинские учреждения с любой формой собственности. Они являются самостоятельно хозяйствующими субъектами и строят свою деятельность на основе договоров со страховыми медицинскими организациями.

Договором на предоставление лечебно-профилактической помощи (медицинских услуг) признается соглашение, по которому медицинское учреждение обязуется предоставлять застрахованному контингенту медицинскую помощь определенного объема и качества в конкретные сроки в рамках программ медицинского страхования (статьи 20 и 23 Закона № 1499-1).

В соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 294 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) к расходам страховых организаций в целях главы 25 НК РФ относятся страховые выплаты по договорам страхования, сострахования и перестрахования.

Каких-либо ограничений в отношении учета расходов в виде страховых выплат главой 25 НК РФ не установлено. Не установлено также ограничений в отношении учета расходов в виде страховых выплат в ситуации, при которой российский страховщик возмещает иностранной медицинской организации такие расходы в связи с тем, что она их возместила другим иностранным медицинским организациям, так как они оказывали услуги российским страхователям.

Таким образом, расходы в виде страховых выплат, возмещаемых российским страховщиком иностранному медицинскому учреждению, могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций.

Следует также отметить, что аналогичный вывод можно сделать из Постановления ФАС Поволжского округа от 06.05.2008 № А65-26345/07.

Из данного постановления следует, что между российским страховщиком и иностранным медицинским учреждением заключен договор. Договором установлено, что иностранное медицинское учреждение обязано обеспечивать соответствие оказываемой лечебно-профилактической помощи установленным профессиональным стандартам, а также оказывать застрахованному контингенту лечебно-профилактическую помощь, виды, объем, а также сроки которой устанавливаются согласованным сторонами перечнем.

При невозможности иностранным медицинским учреждением выполнить вышеуказанные обязательства оно обязано за свой счет обеспечить застрахованному контингенту получение такой помощи в другом медицинском учреждении или путем привлечения соответствующего специалиста.

Суд отметил, что данные условия договора не противоречат гражданскому законодательству, соответствуют обычаям делового оборота и существу обязательства.

Российским страховщиком были представлены договоры, заключенные между иностранным медицинским учреждением и другими иностранными медицинскими учреждениями о предоставлении лечения застрахованным лицам. Также были представлены реестры оказанных медицинских услуг, из которых видно получение застрахованными лицами медицинских услуг.



# 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

## КУРСЫ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ:

1. Бухгалтерский учет и налогообложение.....72 часа (40 часов\*) – 8 000/7 000\*\* руб.
2. Бухгалтерский учет и налогообложение (для предприятий торговли).....72 часа (24 часа\*) – 7 000/6 000\*\* руб.
3. Бухгалтерский учет и налогообложение (внешнеэкономическая деятельность).....72 часа (40 часов\*) – 8 000/7 000\*\* руб.
4. Бухгалтерский учет и налогообложение (для строительных организаций).....72 часа (40 часов\*) – 8 000/7 000\*\* руб.
5. Учет труда и заработной платы.....72 часа (40 часов\*) – 8 000/7 000\*\* руб.

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА КОМПЬЮТЕРЕ:

Основы бухгалтерского учета с навыками работы в программе «1С: Бухгалтерия 7.7» или «1С: Бухгалтерия 8».....96 часов – 12 000/10 000\*\*руб.

## БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОГРАММЫ НА ПК:

1. «Бухгалтерский учет» (Типовая конфигурация, версия 7.7) «1С:БУХГАЛТЕРИЯ».....72 часа (38 часов\*) – 8 000/7 000\*\* руб.
2. «Зарплата и кадры» (Компонента Расчет «1С:ПРЕДПРИЯТИЕ», версия 7.7) .....72 часа (38 часов\*) – 8 000/7 000\*\* руб.
3. «Торговля и склад» (Компонента Оперативный учет «1С:ПРЕДПРИЯТИЕ», версия 7.7) .....72 часа (38 часов\*) – 8 000/7 000\*\* руб.
4. «1С:ПРЕДПРИЯТИЕ 8.Бухгалтерия предприятия» Практическое применение типовой конфигурации.....72 часа (40 часов\*) – 8 000/7 000\*\* руб.
5. «1С:ПРЕДПРИЯТИЕ 8.Зарплата и Управление персоналом» Практическое применение типовой конфигурации .....72 часа (32 часа\*) – 7 500/6 500\*\* руб.
6. «1С:ПРЕДПРИЯТИЕ 8.Управление Торговлей» Практическое применение типовой конфигурации.....72 часа (24 часа\*) – 7 000/6 000\*\* руб.

## ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ПЕРЕПОДГОТОВКА ПО ПРОГРАММЕ «НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ» 520 ЧАСОВ

СТОИМОСТЬ ОБУЧЕНИЯ – 35 000 РУБ. (НДС НЕ ОБЛАГАЕТСЯ)

## КУРСЫ:

1. Бухгалтерский учет (для начинающих).....56 часов – 9 500/8 000\*\* руб. (в т.ч. НДС)
2. Применение упрощенной системы налогообложения (УСН).....14 часов – 5 000 руб. (в т.ч. НДС)
3. Компьютеризированные сети ККТ (для кассиров-операторов высшей категории).....24 часа – 3 500/3 000\*\* руб. (в т.ч. НДС)
4. Управление персоналом (специалист кадровой службы).....72 часа – 10 400/9 400\*\* руб. (в т.ч. НДС)

\* Часы очного обучения. Остальные часы – самостоятельная работа (всего 72 часа).

\*\* Стоимость курсов при предварительной оплате.

ИНФОРМАЦИЯ И ЗАПИСЬ НА КУРСЫ ПО ТЕЛЕФОНАМ:

(т/ф) 492-79-63, 496-18-35  
<http://www.nalog-edu.ru>



# 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

## УПРАВЛЕНИЕ ПЕРСОНАЛОМ (СПЕЦИАЛИСТ КАДРОВОЙ СЛУЖБЫ) – 72 ЧАСА

**10 400/9 400 \* руб. (в т.ч. НДС)**

Курс предназначен для подготовки слушателей к практической работе в кадровой службе на предприятиях с различными формами собственности. На занятиях слушатели изучают трудовое законодательство, новые изменения и требования Трудового кодекса, знакомятся с различными аспектами кадровой работы.

В процессе обучения они осваивают практические нюансы ведения кадрового делопроизводства, приобретают навыки оформления трудовых книжек и личных дел, учатся грамотно заключать и расторгать трудовые договоры.

Курс также рассчитан на людей, не имеющих опыта работы в данной области, но желающих трудоустроиться по этой специальности.

### 1. Кадровое делопроизводство .....24 часа.

- Новые учетные первичные формы по труду и оплате.
- Порядок оформления и ведения трудовых книжек.
- Оформление и ведение личных дел работников.
- Типичные ошибки, допускаемые администрацией и кадровой службой при документальном оформлении кадровых решений.

### 2. Трудовой кодекс.....24 часа.

- Правовая база и регулирование трудовых правоотношений.
- Организационно-нормативные документы по управлению персоналом.
- Функции кадровой службы в соответствии с требованиями нового трудового кодекса РФ.
- Виды и содержание документов, порядок заключения трудовых отношений.
- Прекращение и расторжение трудового договора.
- Особенности регулирования трудовых отношений отдельных категорий сотрудников.

### 3. Информационно-правовые системы

«КонсультантПлюс», «Кодекс».....4 часа.

### 4. Психология делового общения .....4 часа.

Управление персоналом на базе  
«1С: Предприятие 8: Зарплата и Управление персоналом»

\* Стоимость курсов при предварительной оплате.

#### Условия проведения курсов:

- ♦ Начало занятий – по мере комплектования групп.
- ♦ По окончании курсов выдается удостоверение государственного образца.
- ♦ Слушатели обеспечиваются комплектом документов необходимых для работы.

**ИНФОРМАЦИЯ И ЗАПИСЬ НА КУРСЫ ПО ТЕЛЕФОНАМ:**

т/ф 492-79-63, 496-18-35

<http://www.nalog-edu.ru>



# ЦЕНТР ПОДГОТОВКИ ПЕРСОНАЛА

ФНС РОССИИ, Г. САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

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

## ПРИМЕНЕНИЕ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (УСН)

14 часов – 5 000 руб. (в т.ч. НДС)

- Вопросы перехода на УСН.
- Применение УСН.
- Расходы, учитываемые при УСН.
- Ведение Книги учета доходов и расходов.
- Налоговая декларация.
- Вопросы бухгалтерского учета при УСН.

Курс ведет Морозова Л.А.  
советник государственной гражданской службы  
Российской Федерации 2 класса

### Условия проведения курсов:

- ◆ Начало занятий – по мере комплектования групп.
- ◆ Занятия – вечерние по рабочим дням, 3 раза в неделю с 17.00.
- ◆ По окончании курса выдается удостоверение установленного образца.
- ◆ Слушатели обеспечиваются комплектом нормативных документов.

ИНФОРМАЦИЯ И ЗАПИСЬ НА КУРСЫ ПО ТЕЛЕФОНАМ:

(т/ф) 492-79-63, 496-18-35

<http://www.nalog-edu.ru>