

НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

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

№ 2/2011

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,
Зайцева Е. С. – 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», 2011 г.

Адрес редакции:

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

Цена свободная.

Подписано в печать: 15.06.2011

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Центр подготовки персонала
ФНС России, г. Санкт-Петербург

196105, Санкт-Петербург, ул. Иркутская 2

Заказ № 68Ц

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»:

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

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

СОДЕРЖАНИЕ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Налогообложение доходов организации, выполняющей функции застройщика по договорам долевого участия в строительстве	6
---	----------

Куцко Михаил Владимирович,

советник государственной гражданской службы РФ II класса

В связи с тем, что наиболее распространенной формой для финансирования строительства жилья в Российской Федерации является договор долевого участия в строительстве, для организаций-застройщиков актуальным является вопрос правильности определения налоговой нагрузки, связанной с их участием в данном договоре. Данная статья ставит целью рассмотреть как последние изменения, внесенные в налоговое законодательство в части налогообложения таких организаций, так и вопросы формирования их налоговой базы с учетом специфики деятельности организации-застройщиков, с целью не только облегчить этим организациям расчет налогов, но и помочь избежать необоснованных разногласий с налоговыми органами при проведении последними контрольных мероприятий в отношении организаций-застройщиков одной из сторон договоров долевого участия в строительстве.

Взыскание налога при ликвидации организации	22
--	-----------

Пантюшов Олег Викторович,

адвокат, член Адвокатской палаты г. Москвы

В статье с учетом судебно-арбитражной практики анализируются проблемы, возникающие при взыскании налога с организации, которая находится в стадии ликвидации. В частности, автор акцентирует внимание на соотношении прав налоговых органов при взыскании налога в обычном порядке и при ликвидации юридического лица.

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Анализ отчетности налогоплательщика как инструмент современного налогового контроля	27
--	-----------

Скворцов Олег Владимирович,

руководитель «Областной налоговой консультации», к.э.н.

В статье рассматриваются аспекты налоговой политики государства в отношении малого бизнеса, минусы применения специальных налоговых режимов. Предлагаются меры для повышения оперативности и эффективности налогового контроля.

СОДЕРЖАНИЕ

ТАМОЖЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Таможенные и налоговые льготы при перемещении товаров для личного пользования в рамках Таможенного союза ЕврАзЭС	33
---	-----------

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

Статья посвящена сравнительному исследованию правового регулирования предоставления физическим лицам таможенных, налоговых льгот в связи с ввозом и вывозом ими товаров, предназначенных для личных, семейных и не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, таможенным законодательством Таможенного союза ЕврАзЭС и таможенным законодательством Российской Федерации.

ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЕ

Анализ практики применения в строительной отрасли Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» на примере Тамбовской области	38
--	-----------

*Беспалов Михаил Владимирович,
доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина, к.э.н.*

В статье анализируется практика применения Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон № 94-ФЗ), согласно которому все закупки государственные учреждения должны проводить через аукционы на открытых электронных площадках, если стоимость контракта превышает 100 тыс. руб. При этом из-за острой конкуренции в области строительных услуг номинальная цена государственных контрактов на аукционах значительно снижается. Анализ положительных и отрицательных моментов от снижения номинальных цен на строительные услуги и причин их возникновения – тема статьи.

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

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

*Воронова Анна Вениаминовна,
юрист Roche&Duffay LLP*

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

CONTENTS

ACCOUNTING AND TAXATION

Taxation of the organization income, acting as a developer according to the agreements on share participation in construction	6
--	----------

Kutsko Mikhail Vladimirovich,
the Advisor of the RF State Civil Service of the II Class

Due to the fact that the agreement on share participation in construction is the most common form for housing construction financing in the Russian Federation, the question of tax burden correctness defining, connected with their participation herein, is topical for the developer organizations. This article aims to examine both the latest amendments, introduced into the tax legislation in the part of taxation of such organizations, and the question of their tax base forming, taking into account the specific nature of activity of the developer organizations, in order not only to simplify tax calculation to these organizations, but also to prevent one of the parties of the agreements on share participation in construction from unreasonable disagreements with the taxing authorities when the latter perform activities in respect of the developer organizations.

Tax collection upon liquidation of the organization	22
--	-----------

Pantyushov Oleg Viktorovich,
the Advocate, member of the Moscow City Advocates' Chamber

In this article with the past arbitration court rulings taken into account the problems, arising at tax collection from the organization, being at the stage of liquidation, are analyzed. In particular the author emphasizes the ratio of taxing authorities at tax collection according to the normal procedure and at liquidation of a legal entity.

TAX CONTROL

Analysis of the taxpayer accounting as an instrument of modern tax control	27
---	-----------

Skvortsov Oleg Vladimirovich,
the Head of the "Regional Tax Advisory", Ph.D. in Economics

The Article examines the points of tax policy of the state in respect of small business, drawbacks of the special tax regimes application. The measures to improve efficiency and effectiveness of tax control are suggested.

CONTENTS

CUSTOMS ACTIVITY

Customs and tax benefits at movement of private use goods

within the Customs Union EurAsEC.....	33
--	-----------

Labos'kin Mikhail Alekseyevich,

*the Chief State Tax Inspector of legal service of the North-West customs administration,
Ph.D. in Legal science*

*This article is devoted to a comparative study of legal regulation providing individuals customs,
tax benefits in connection with their importing and exporting of goods for private,
family and not connected with realization of business activity requirements by the customs legislation
of the Customs Union EurAsEC and the customs legislation of the Russian Federation.*

PROBLEMS AND THEIR SOLUTION

Analysis of the practice in the application of the Federal Law dd. 21.07.2005

No. 94-FL "On the Placing of Orders for Supplies of Goods, the Performance of Work and the Rendering of Services for State and Municipal Requirements"

in construction industry by the example of Tambov area.....	38
--	-----------

Bespalov Mikhail Vladimirovich,

*A.P. of Accounting, analysis and audit department of Tambov State University
n.a. G.R.Derzhavin, Ph.D. in Economics*

*The article examines the practice in the application of the Federal Law dd. 21.07.2005
No. 94-FL "On the Placing of Orders for Supplies of Goods,
the Performance of Work and the Rendering of Services
for State and Municipal Requirements" (hereinafter referred to as the – the Law No. 94-FL),
according to which the government agencies shall perform all purchases by auction
on the open electronic trading platform, if the value of the contract exceeds 100 thousand roubles.
Herewith the nominal value of government contracts is reduced significantly at the auctions because of the tough
competition in the sphere of construction services. Analysis of positive and negative aspects from the reduction
of nominal values for construction services and their causes thereof is the theme of the article.*

FOREIGN EXPERIENCE

Legislation on the taxation of the controlled companies:

foreign experience and Russian prospects	42
---	-----------

*Voronova Anna Veniaminovna,
the Lawyer of Roche&Duffay LLP*

*This article covers such section of the tax regulation, as legislation on controlled foreign companies.
The article describes the foreign experience of taxation regulating of such companies,
identifies its basic principles and general features and examines briefly the prospects
for its realization in the Russian Federation.*

© 2011 г.

М.В. Куцко

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ, ВЫПОЛНЯЮЩЕЙ ФУНКЦИИ ЗАСТРОЙЩИКА ПО ДОГОВОРАМ ДОЛЕВОГО УЧАСТИЯ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Куцко Михаил Владимирович – советник государственной гражданской службы РФ II класса.

(E-mail: kutsko@rostovgorstroy.ru)

Аннотация. В связи с тем, что наиболее распространенной формой для финансирования строительства жилья в Российской Федерации является договор долевого участия в строительстве, для организаций-застройщиков актуальным является вопрос правильности определения налоговой нагрузки, связанной с их участием в данном договоре. Данная статья ставит целью рассмотреть как последние изменения, внесенные в налоговое законодательство в части налогообложения таких организаций, так и вопросы формирования их налоговой базы с учетом специфики деятельности организаций-застройщиков, с целью не только облегчить этим организациям расчет налогов, но и помочь избежать необоснованных разногласий с налоговыми органами при проведении последними контрольных мероприятий в отношении организаций-застройщиков одной из сторон договоров долевого участия в строительстве.

Ключевые слова: Застройщик, долевое строительство, выручка, дата признания, акт приема передачи, экономия средств дольщика, освобождение от НДС, заемные средства, обременения.

Эпиграф: «Отыщи всему начало, и ты многое поймешь»
Козьма Прутков «Мысли и афоризмы»

На основании п. 1 ст. 2 Федерального закона от 30.12.2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 214-ФЗ) застройщиком является юридическое лицо независимо от его организационно-правовой формы, имеющее в собственности или на праве аренды, на праве субаренды земельный участок и привлекающее денежные средства участников долевого строительства в соответствии с Законом № 214-ФЗ для строительства (создания) на этом земельном участке многоквартирных домов и(или) иных объектов недвижимости, за исключением объектов производственного назначения, на основании полученного разрешения на строительство.

При этом согласно ч. 2 ст. 3 Закона № 214-ФЗ право на привлечение денежных средств граждан для строительства (создания) многоквартирного дома с принятием на себя обязательств, после исполнения которых у гражданина возникает право собственности на жилое помещение в строящемся

(создаваемом) многоквартирном доме, имеют отвечающие требованиям Закона № 214-ФЗ застройщики на основании договора участия в долевом строительстве.

В свою очередь, по договору участия в долевом строительстве одна сторона (застройщик) обязуется в предусмотренный договором срок своими силами и(или) с привлечением других лиц построить (создать) многоквартирный дом и(или) иной объект недвижимости и после получения разрешения на ввод в эксплуатацию этих объектов передать соответствующий объект долевого строительства участнику долевого строительства, а другая сторона (участник долевого строительства) обязуется уплатить обусловленную договором цену и принять объект долевого строительства при наличии разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и(или) иного объекта недвижимости (ч. 1 ст. 4 Закона № 214-ФЗ).

В договоре указывается цена договора, то есть размер денежных средств, подлежащих уплате участником долевого строительства для строительства (создания) объекта долевого строительства. Цена договора может быть определена в договоре как сумма денежных средств на возмещение затрат на строительство (создание) объекта долевого строительства и денежных средств на оплату услуг застройщика (ч. 1 ст. 5 Закона № 214-ФЗ).

Таким образом, договор участия в долевом строительстве является возмездным (п. 1 ст. 423 Гражданского кодекса РФ далее – ГК РФ)).

Пунктом 4 ст. 4 Закона № 214-ФЗ установлены существенные условия данного договора, в числе которых значится цена договора, сроки и порядок ее уплаты. При отсутствии в договоре хотя бы одного из условий, предусмотренных п. 4 ст. 4 Закона № 214-ФЗ, такой договор считается незаключенным на основании п. 5 ст. 4 Закона № 214-ФЗ, п. 1 ст. 432 ГК РФ.

Таким образом, действия отдельных недобросовестных организаций-застройщиков, которые в целях уклонения от налогообложения не указывают в договорах сумму причитающегося им вознаграждения, являются неправомерными и могут быть расценены как недействительные согласно ст. 167 ГК РФ.

При этом если налоговым органом будет доказано, что организация-застройщик заведомо не предусмотрела в договоре о долевом участии в строительстве причитающегося ей вознаграждения, то в соответствии со ст. 169 ГК РФ может быть рассмотрен вопрос о том, что все полученное ею по сделке должно быть возвращено другой стороне, а полученное последней, либо причитавшееся ей в возмещение исполненного, взыскивается в доход Российской Федерации.

Согласно п.1 ст.12 Закона № 214-ФЗ обязательства застройщика считаются исполненными с момента подписания сторонами передаточного акта или иного документа о передаче объекта долевого строительства.

Налог на добавленную стоимость

В соответствии с пп. 1. п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость (далее – НДС) признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ реализация товаров (работ, услуг) определяется как передача на возмездной основе или безвозмездно права собственности на эти товары (работы, услуги) от одного лица другому лицу.

Поскольку собственником построенной квартиры изначально является дольщик, при передаче застройщиком дольщику построенной квартиры объект обложения НДС у застройщика не возникает. Поэтому полученные застройщиком от дольщика средства являются инвестициями, а передача построенной для него квартиры носит инвестиционный характер. Следовательно, передача квартиры дольщику НДС не облагается.

В то же время застройщик оказывает дольщику услуги по организации строительства, а в некоторых случаях может выполнять строительные работы. Стоимость оказания услуг и выполнения строительных работ собственными силами организации-застройщика облагается НДС. При выполнении застройщиком части строительно-монтажных работ собственными силами на стоимость выполненных застройщиком строительных работ и оказанных им услуг по организации строительства начисляется НДС. В этом случае с оплатой работ и услуг застройщика связана вся сумма средств, полученных от дольщика на оплату услуг застройщика, а также на оплату выполняемых им собственными силами строительно-монтажных работ (пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ).

Пунктом 1 ст. 167 НК РФ установлено, что в целях исчисления НДС моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7 – 11, 13 – 15 вышеназванной статьи, является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Согласно п. 5 ст. 38 НК РФ услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

С 01.10.2010 согласно пп. 23.1 п. 3 ст. 149 НК РФ услуги застройщика, оказываемые на основании договора участия в долевом строительстве (за исключением оказываемых при строительстве объектов производственного назначения), освобождаются от НДС.

Перечень выполняемых застройщиком услуг, определяется Градостроительным кодексом РФ от 29.12.2004. № 190-ФЗ, Положением о заказчике-застройщике (едином заказчике, дирекции строящегося предприятия) и техническом надзоре, утвержденным постановлением Госкомитета СССР по строительству от 2 февраля 1988 г. № 16.

К основным услугам, оказываемым организацией-заказчиком относятся: 1) организация подготовки и согласование всей необходимой проектно-сметной и исходно-разрешительной документации; 2) оформление разрешительной документации на производство строительных работ; 3) заключение договоров с генподрядными организациями на выполнение работ по объектам и на сумму в соответствии с проектно-сметной документацией; 4) заключение договоров с проектной организацией на разработку комплекса проектно-изыскательских работ, а также обеспечение согласования готовой проектной документации в установленном законом порядке; 5) организация получения разрешения соответствующих эксплуатационных органов на использование на период проведения строительства действующих коммуникаций, источников газо-, водо-, тепло- и энергоснабжения; 6) обеспечение объектов строительства технологическим, электротехническим, энергетическим и общезаводским оборудованием и аппаратурой, а также материалами; 7) ведение бухгалтерского учета стоимости объектов строительства; 8) осуществление ведения постоянного технического надзора за проведением работ на протяжении всего периода строительства; 9) осуществление расчетов со всеми организациями (поставщиками, подрядчиками и др.) по законченным строительством объектам; 10) представление в федеральный орган исполнительной власти, орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации, орган местного самоуправления (совместно с подрядными организациями при приемке объектов в эксплуатацию) необходимых документов приемочной комиссии по законченным строительством объектам; 11) передача заказчикам (в том числе дольщикам по договорам о долевом участии в строительстве) для эксплуатации законченных строительством и введенных в действие объектов, а также другие функции, определенные действующим законодательством и хозяйственными договорами, заключенными застройщиком, заказчиком, дольщиком по договорам о долевом участии в строительстве).

В связи с изложенным вопрос о налогообложении НДС услуг застройщика распадается на две части: до 01.10.2010 – это порядок налогообложения всех услуг застройщика, после 01.10.2010 – порядок налогообложения услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения и обеспечение условий для получения налоговой льготы по НДС в части услуг застройщика, оказываемых при строительстве жилья.

До 01.10.2009 Минфин России неоднократно высказывал свою позицию по данному вопросу, согласно которой сумма денежных средств, получаемая застройщиком согласно договору участия в долевом строительстве на оплату услуг застройщика, облагается НДС в общеустановленном порядке (письма от 07.07.2009 № 03-07-10/10, от 25.03.2008 № 03-07-10/02, от 12.07.2005 № 03-04-01/82 (направлено письмом ФНС России от 02.08.2005 № ММ-6-03/632)). При этом денежные средства, получаемые застройщиком от участников долевого строительства (далее – дольщики) в порядке возмещения затрат застройщика на строительство (создание) объекта долевого строительства, не подлежат включению в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость у застройщика при условии, что строительство осуществляется подрядными организациями без выполнения строительно-монтажных работ силами застройщика.

До вступления в силу пп. 23.1 п. 3 ст. 149 НК РФ если после завершения строительства подрядными организациями и передачи застройщиком дольщикам части объекта недвижимости, предусмотренной договором, сумма денежных средств, полученных застройщиком от каждого дольщика, превышает затраты застройщика по переданной части объекта недвижимости, то на основании указанного пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ суммы превышения, остающиеся в распоряжении застройщика, подлежали налогообложению НДС.

Данная позиция была поддержана и Высшим Арбитражным Судом РФ, который в определении от 11.06.2010 № ВАС-7486/10 так же признал правомерной позицию Минфина России, согласно которой сумма превышения инвестиционного взноса, полученная застройщиком от участников

договоров о долевом участии в строительстве, над фактическими затратами по строительству (экономия средств дольщиков) объектов связана с оплатой реализованных услуг и подлежит включению в налогооблагаемую базу по НДС на основании п. 2 ст. 162 НК РФ.

При этом у налогоплательщиков и налоговых органов часто возникал вопрос: включается ли в налоговую базу по НДС экономия средств дольщиков, определяемая по объекту долевого строительства в целом или в разрезе договоров с дольщиком, без учета тех договоров, по которым имелось превышение фактических расходов по строительству объекта недвижимости над взносами, полученными от дольщика (перерасход средств дольщика); по мнению автора, в целях налогообложения НДС финансовый результат должен определяться по каждому договору долевого участия, без учета сумм убытка (перерасхода средств дольщика). Данное положение косвенно подтверждается письмом Минфина России от 20.04.2009 № 03-03-06/1/263, которым указано, что убытки, полученные заказчиком-застройщиком в виде превышения затрат над договорной стоимостью, не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Рассматривая «убыточные» договоры о долевом участии в строительстве, необходимо рассмотреть две ситуации, при которых могут возникнуть различные налоговые последствия. Если договором о долевом участии в строительстве предусмотрена стоимость услуг застройщика в виде фиксированной суммы или в процентном выражении, то по такому договору доведение в целях налогообложения стоимости услуг застройщика до уровня рыночной цены возможно только в условиях применения положений ст. 40 НК РФ.

Однако, учитывая неоднозначность налогового законодательства и сложившуюся арбитражную практику, отрицательные налоговые последствия по «убыточным» договорам о долевом участии в строительстве имеют для организаций-застройщиков незначительную судебную перспективу

Если же договором о долевом участии в строительстве не предусмотрено вознаграждение застройщика за оказанные им услуги, то имеется риск переквалификации передачи дольщику принадлежащей на величину убытка части помещений не в рамках долевого строительства, а на безвозмездной основе, тогда как безвозмездно переданное имущество в соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ является объектом налогообложения НДС.

В настоящее время, в связи с вступлением в силу пп. 23.1 п. 3 ст. 149 НК РФ Минфин России даны новые разъяснения относительно налогообложения сумм экономии средств инвесторов, остающейся у застройщика после завершения строительства жилья, осуществляемого на основании договоров долевого участия, заключенных в соответствии с Законом № 214-ФЗ. Так, Минфином России в письме от 08.11.2010 № 03-07-10/17 было указано, что на основании п. 2 ст. 162 НК РФ полученные налогоплательщиком денежные средства, связанные с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг), освобождаемых от налогообложения, в налоговую базу по НДС не включаются.

Таким образом, если после завершения строительства подрядными организациями и передачи застройщиком дольщику части объекта недвижимости, предусмотренной договором, сумма денежных средств, полученная застройщиком от каждого дольщика, превышает затраты застройщика по переданной части объекта недвижимости, то с 1 октября 2010 г. суммы превышения, остающиеся в распоряжении застройщика, применяющего указанное освобождение, не подлежат налогообложению НДС.

При этом следует, учитывать, что согласно п. 4 ст. 149 НК РФ в случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями данной статьи, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

В случае отсутствия у организации раздельного учета доходов, полученных ею от деятельности по осуществлению услуг застройщика, оказываемых на основании договора участия в долевом строительстве жилых домов, включая экономию средств дольщика, от доходов по другим видам деятельности, включая доходы от оказания услуг застройщика по строительству объектов производственного назначения и экономии средств дольщика, полученных на их строительство, освобождения от уплаты НДС по полученным застройщиком доходов не предоставляется.

Освобождение от налогообложения НДС услуг застройщика по строительству жилья, оказываемых на основании договора участия в долевом строительстве, также обязывает его осуществлять раздельный учет расходов, связанных с осуществлением данной деятельности и расходов по другим видам деятельности. Обязательность ведения раздельного учета расходов установлена п. 4 ст. 170 НК РФ, согласно которой налогоплательщик НДС обязан вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам,

имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Налогоплательщик имеет право не осуществлять раздельный учет расходов по операциям, облагаемым и необлагаемым НДС в те налоговые периоды, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные такому налогоплательщику продавцом используемых в производстве товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 172 НК РФ.

Здесь необходимо обратить внимание на следующее. В последнем абзаце п. 4 ст. 170 НК РФ хотя и указано, что налогоплательщик имеет право не применять положения п. 4 ст. 170 НК РФ к тем налоговым периодам, в которых соблюден 5%-й лимит расходов на производство не подлежащих налогообложению товаров (работ, услуг) в общей сумме совокупных расходов на производство, в том числе не вести раздельный учет расходов, налогоплательщик обязан в принятой учетной политике прописать порядок ведения раздельного учета и в целях обоснования правомерности применения данной нормы НК РФ документально подтвердить соблюдение им названного 5%-го барьера расходов, например, посредством составления за соответствующий налоговый период расчета, данные которого должны подтверждаться первичными документами и сведениями из учета. То есть налогоплательщику придется вести раздельный учет затрат по облагаемым и необлагаемым НДС операциям, для того чтобы составить такой расчет и подтвердить соблюдение указанного 5%-го барьера расходов по операциям, освобожденным от налогообложения НДС.

Согласно п. 4 ст. 170 НК РФ при выполнении требований об осуществлении раздельного учета расходов суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав организации-застройщику, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с порядком, установленным п. 2 ст. 170 НК РФ – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, необлагаемых налогом на добавленную стоимость;

– принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;

– принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и(или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период.

Исходя из вышеизложенного, порядок исчисления налоговой базы по НДС у организации, осуществляющей функции застройщика, оказываемые на основании договора участия в долевом строительстве прежде всего определяется объектом строительных работ (жилищное строительство или же строительство объектов производственного назначения) условиями договоров, заключенными ею с дольщиком, а также периодом, в котором данные услуги оказывались.

Так, в отношении услуг застройщика по объектам жилищного строительства, оказываемым до 01.10.2010 года, а также по услугам оказываемым по строительству промышленных объектов, в случае, если договором о долевом участии в строительстве, заключенным между организацией-застройщиком и дольщиком (физическим или юридическим лицом) предусмотрена оплата услуг застройщика поэтапно, т.е. по выполнении им определенного вида услуг, например: оформление

разрешительной документации на производство строительных работ; заключение договоров с генподрядными организациями на выполнение работ по объектам, выполнению в каком-либо периоде работ по техническому надзору за строительными работами и т.п., то в силу п. 1 ст. 167 НК РФ датой возникновения налоговой базы по НДС будет дата выполнения (оказания) вышеуказанных услуг.

В соответствии с п. 1 ст. 720 ГК РФ заказчик обязан в сроки и в порядке, которые предусмотрены договором, принять выполненную работу (ее результат), а при обнаружении отступлений от договора немедленно заявить об этом подрядчику.

Документом, подтверждающим сдачу результатов работ (услуг) и, соответственно, факт их выполнения, является акт сдачи-приемки работ. В связи с этим в целях определения момента определения налоговой базы по НДС днем выполнения проектных работ (услуг) следует признавать дату подписания акта сдачи-приемки работ (услуг) заказчиком.

Поэтому моментом определения налоговой базы в данном случае, по мнению автора, следует признавать дату подписания акта заказчиком (данное мнение поддерживается письмом Минфина России от 7 октября 2008 г. № 03-07-11/328).

Договором, заключенным между организацией-застройщиком и дольщиком не предусмотрена поэтапная оплата услуг дольщика, но в период осуществления строительства предусмотрено получение застройщиком от дольщика авансов в счет оплаты его услуг. В этом случае, согласно п.1. ст.167 НК РФ, налоговая база по НДС по услугам, связанным со строительством жилья, оказываемым до 01.10.2010 года, а также по услугам, оказываемым по строительству промышленных объектов, появляется у застройщика в день получения им средств (полностью или частично) в счет авансовых платежей.

При этом следует учесть, что у организации-застройщика при этом фактически будет два момента определения налоговой базы.

Первый раз на основании пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы будет выступать день получения аванса, причем в данном случае застройщик исчислит сумму налога исходя из суммы полученной предоплаты с учетом налога, применяя согласно п. 4 ст. 164 НК РФ расчетную ставку.

Вторым моментом определения налоговой базы по НДС у организации-застройщика будет день подписания акта сдачи-приемки услуг, на основании п. 14 ст. 167 НК РФ, которым установлено, что в случае если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или день передачи имущественных прав, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы.

При этом на дату подписания дольщиком акта о приемке услуг организации-застройщика НДС должен будет исчисляться уже со всей суммы вознаграждения причитающейся ему от дольщика с применением действующей ставки НДС, а сумма налога, уплаченная в бюджет с поступивших ранее авансов, принимается им к вычету.

Так же возможен вариант, когда согласно условиям договора, заключенного между организацией-застройщиком и дольщиком, вознаграждение застройщику выплачивается лишь по окончании строительства и передачи дольщику жилья и(или) построенных производственных объектов, при этом размер вознаграждения может быть как оговорен в договоре заранее, так и представлять собой сумму экономии средств дольщика, определяемую как разницу между средствами, причитающимися заказчику-застройщику от дольщика, согласно договорам на осуществление строительства, и фактическими затратами на строительство недвижимости.

В данном случае согласно пп.1 п.1 ст.167 НК РФ налоговая база по НДС по услугам, связанным со строительством жилья, оказываемым до 01.10.2010 года, а также по услугам, оказываемым по строительству промышленных объектов, появляется у застройщика в день подписания акта приемки передачи дольщику жилья и(или) промышленных объектов. В этой ситуации между налоговыми органами и организациями налогоплательщиками часто возникают споры: во-первых об обложении НДС экономии средств дольщика, во-вторых – о дате возникновения налоговой базы по НДС, связанной с особым порядком осуществления сделок с недвижимостью.

Согласно п. 1 ст. 5 Закона № 214-ФЗ в договоре на долевое участие в строительстве указывается цена договора, то есть размер денежных средств, подлежащих уплате участником долевого строительства для строительства (создания) объекта долевого строительства. Цена договора может быть определена

в договоре как сумма денежных средств на возмещение затрат на строительство (создание) объекта долевого строительства, и денежных средств на оплату услуг застройщика.

На основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ налогообложению НДС подлежат полученные налогоплательщиком денежные средства, связанные с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Учитывая изложенное, если после завершения строительства подрядными организациями и передачи застройщиком доли части объекта недвижимости, предусмотренной договором, сумма денежных средств, полученных застройщиком от дольщика, превышает затраты застройщика по переданной части объекта недвижимости, то на основании указанного пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ суммы превышения, остающиеся в распоряжении застройщика, подлежат налогообложению НДС (данная позиция поддерживается в письме Минфина России от 25 марта 2008 г. № 03-07-10/02).

Согласно п.1 ст. 131 ГК РФ право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней. Регистрации подлежат: право собственности, право хозяйственного ведения, право оперативного управления, право пожизненного наследуемого владения, право постоянного пользования, ипотека, сервитуты, а также иные права в случаях, предусмотренных ГК РФ и иными законами. Пунктом 1 ст. 551 ГК РФ установлено, что переход права собственности на недвижимость по договору продажи недвижимости к покупателю подлежит государственной регистрации.

Руководствуясь данными нормативными положениями, многие организации-застройщики датой передачи недвижимости (жилья или промышленных объектов) дольщику считают не дату подписания акта приема-передачи недвижимости, а дату государственной регистрации этой сделки, осуществляемой в порядке, установленном Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» и соответственно, на эту дату определяют дату возникновения налоговой базы по НДС. По мнению автора, такой вывод ошибочен, так как ст. 167 НК РФ определяет не дату реализации товаров (работ, услуг), а лишь момент исчисления налога, то налогоплательщик НДС должен начислить налог именно на дату отгрузки товаров (работ, услуг), не обращая внимания на то, что право собственности на реализуемые товары (работы, услуги) пока сохраняется за ним. При выполнении работ или оказании услуг факт их выполнения (оказания) подтверждается актом сдачи-приемки работ или актом об оказании услуг. Поэтому моментом определения налоговой базы по НДС в данном случае, по мнению автора, следует признавать дату подписания акта заказчиком. Такая точка зрения подтверждается в письме Минфина России от 07.10.2008 г. № 03-07-11/328.

В силу прямого указания п. 8 ст. 149 НК РФ порядок освобождения от налогообложения услуг застройщика распространяется на выполненные с 01.10.2010 услуги застройщика независимо от даты их оплаты и заключения договора. В случае, если в счет выполненных с 01.01.2010 года услуг застройщик до этой даты получил аванс и уплатил по нему НДС в бюджет, то в зависимости от того, какие изменения внесены в договоры между дольщиками и организацией-застройщиком, возникают следующие налоговые последствия.

Если в договор до подписания акта приема услуг застройщика внесены изменения, согласно которым цена реализации уменьшена на сумму НДС, то сумма налога, исчисленная и уплаченная при получении авансового платежа и возвращаемая дольщику на основании изменения к договору принимается к вычету в период реализации названных услуг. Такой вариант изменения договорной цены не несет для организации-застройщика налоговых потерь.

Если в договор до подписания акта приема услуг застройщика внесены изменения, согласно которым новая цена реализации этих услуг без НДС соответствует ранее установленной цене услуг с НДС, то сумма налога, исчисленная и уплаченная при получении авансовых платежей, к вычету не принимается. В связи с этим такой порядок несет налоговые риски, однако такая позиция выглядит спорной, т.к. положения п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 НК РФ позволяют принять к вычету НДС, уплаченный в бюджет с полученной предоплаты после отгрузки товара (выполнение работ, оказания услуг), не устанавливая исключений.

Если в договор до отгрузки вышеуказанных услуг не будут внесены изменения и цена услуг застройщика указана с НДС, то при реализации указанных услуг данная сумма налога подлежит перечислению им в бюджет в соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ.

По вопросу применения застройщиком вычетов по НДС, исчисленному до 01.10.2010 года от сумм авансовых платежей, поступивших в счет расчетов за предстоящее оказание услуг, разъяснения изложены Минфином России в письме от 31.08.2010 № 03-07-10/11, но данные разъяснения касаются только варианта уменьшения договорной цены и возврата доли суммы НДС, тогда как другие ситуации, не предусматривающие изменения договорной цены, налоговыми органами не рассматривались.

Налог на прибыль организаций

Согласно пп. 1 ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью в целях главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ признается:

– для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Пунктом 1 ст. 248 установлено, что к доходам в целях исчисления налога на прибыль организаций относятся:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее – доходы от реализации).
- 2) внереализационные доходы.

Следует учесть, что согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются средства целевого финансирования в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщика и(или) инвестора. При этом, согласно пп. 14 ст. 250 НК РФ в состав внереализационных доходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, включаются доходы в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках целевого финансирования (включая средства дольщика и(или) инвестора), по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Минфина России.

У организации-застройщика в доходах от реализации продукции (работ, услуг), включаемые в состав налоговой базы по налогу на прибыль организаций, учитывается вознаграждение, полученное от дольщика за выполнение услуг застройщика по строительству объекта недвижимости.

При определении в целях исчисления налога на прибыль финансового результата от строительства объекта жилого дома и(или) иного объекта недвижимости по договору долевого участия необходимо учесть, что в соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщика и(или) инвестора.

Соответственно, расходы, понесенные застройщиком в ходе строительства объекта недвижимости, также не учитываются для целей налогообложения прибыли (п. 5 ст. 270 НК РФ).

Следовательно, убытки, полученные застройщиком в виде превышения затрат на строительство над договорной стоимостью, не учитываются в целях налогообложения прибыли, данное положение поддерживается письмом Минфина России от 20 апреля 2009 г. № 03-03-06/1/263, а также определением Высшего Арбитражного суда РФ от 25 июня 2009 г. № ВАС-7867/09

Специального порядка для признания доходов организации-заказчиков гл. 25 НК РФ не установлено, в связи с этим доходы организации от оказания ей услуг застройщиком на основании договора участия в долевом строительстве подлежат налогообложению налогом на прибыль организаций в общеустановленном порядке. В соответствии с п. 1 ст. 271 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и(или) имущественных прав (метод начисления).

Согласно п. 2 ст. 271 НК РФ по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

При этом следует учесть, что ст. 316 НК РФ определено, что по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров

не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Пунктом 3 ст. 271 НК РФ установлено, что для доходов от реализации, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ, датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемой в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и(или) имущественных прав) в их оплату.

Расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений гл. 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и(или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст. 318 – 320 НК РФ.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. Об этом сказано в п. 1 ст. 272 НК РФ.

Следовательно, если инвестиционным договором предусмотрена поэтапная сдача объектов строительства, то заказчик-инвестор доходы и расходы по законченному этапу в целях налогообложения прибыли признает в том отчетном периоде, в котором подписано разрешение (решение) о вводе в эксплуатацию части жилого комплекса. При этом исчисление налога на прибыль организаций производится заказчиком-инвестором по каждому сданному в эксплуатацию этапу жилого дома (письмо Минфина России от 20 августа 2007 г. № 03-03-06/1/578).

В связи с вышеизложенным порядок признания доходов для целей исчисления налога на прибыль организацией-застройщиком зависит от условий договоров с дольщиком и способа признания доходов, определенных учетной политикой для целей налогообложения организации-застройщика, согласно требованиям п. 2 ст. 271 и ст. 316 НК РФ. В случае, если строительство объекта недвижимости длится несколько отчетных (налоговых) периодов, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, организация-застройщик, исходя из их общей суммы своего вознаграждения, установленного договором, должна признавать доход от реализации услуг застройщика частями, в течение отчетных (налоговых) периодов действия договора о долевом участии в строительстве, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов, при этом порядок распределения доходов в течение периода строительства устанавливается организацией-застройщиком самостоятельно.

Если в договоре о долевом участии в строительстве не предусмотрено поэтапной сдачи работ, и при этом определена общая сумма вознаграждения застройщика за выполнение им своих функций по договору о долевом участии в строительстве, то при организации налогового учета работ с длительным технологическим циклом (более одного налогового периода) организация-застройщик должна распределять доходы от оказания своих услуг по договору в течение всего срока его действия равномерно или пропорционально доле фактических расходов в общей сумме расходов по смете, при этом следует обратить внимание, что оформление признания этих доходов какими-то документами, предъявленными дольщику (актами выполненных работ, счетами, платежными требованиями и т.п.) в течение действия договора о долевом участии в строительстве НК РФ не предусмотрено.

Выбранный метод необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Если часть работ по строительству объекта будет выполняться застройщиком собственными силами и из своих материалов, то застройщик фактически будет выполнять функции как заказчика-застройщика, так и подрядчика.

Для целей исчисления налога на прибыль денежные средства, поступающие от инвестора и расходующиеся организацией-застройщиком на выполнение работ собственными силами, считаются доходом заказчика-застройщика, так как согласно п. 1 ст. 249 НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг).

В соответствии с п. 3 ст. 271 НК РФ датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и(или) имущественных прав) в их оплату. Реализацией работ признается передача на возмездной основе результатов выполненных работ одним лицом для другого лица.

Таким образом, окончательным моментом определения налоговой базы по организации строительства объекта недвижимости, в т.ч. если данное строительство относится к работам с длительным технологическим циклом (более одного налогового периода), является дата передачи заказчиком-застройщиком результатов выполненных работ дольщику (инвестору).

Согласно ч. 1 ст. 4 Закона № 214-ФЗ по договору участия в долевом строительстве одна сторона (застройщик) обязуется в предусмотренный договором срок своими силами и(или) с привлечением других лиц построить (создать) многоквартирный дом и(или) иной объект недвижимости и после получения разрешения на ввод в эксплуатацию этих объектов передать соответствующий объект долевого строительства участнику долевого строительства, а другая сторона (участник долевого строительства) обязуется уплатить обусловленную договором цену и принять объект долевого строительства при наличии разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и(или) иного объекта недвижимости.

Передача объекта долевого строительства застройщиком и принятие его участником долевого строительства осуществляются по подписываемым сторонами передаточному акту или иному документу о передаче не ранее чем после получения в установленном порядке разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и(или) иного объекта недвижимости (п. 1 ст. 8 Закона № 214-ФЗ), и с этого момента обязательства застройщика считаются исполненными (ст. 12 Закона № 214-ФЗ).

По окончании строительства застройщик на дату подписания документа о передаче объекта долевого строительства определяет финансовый результат (прибыль) от строительства. Следует учесть, что передаточный акт или иной документ о передаче объекта долевого строительства не подлежит государственной регистрации. Согласно п. 4 ст. 16 Закона № 214-ФЗ регистрация права собственности на недвижимое имущество осуществляется участником долевого строительства или его наследниками самостоятельно.

Так же следует учесть положения п. 3 ст. 248 НК РФ, которым установлено, что в целях исчисления налога на прибыль организаций суммы, отраженные в составе доходов налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его доходов. В связи с этим, в случае, если исходя из условий п. 2 ст. 271 и ст. 316 НК РФ организацией-застройщиком часть доходов от оказания услуг по организации строительства объекта недвижимости признавались в течение предыдущих отчетных (налоговых) периодов, исходя из принципа равномерности признания дохода на основании данных учета без подписания акта передачи объекта долевого строительства участнику (дольщику, инвестору), то размер доходов, определенных застройщиком на дату подписания акта приема передачи объекта долевого строительства в целях исчисления налога на прибыль организаций, должен быть уменьшен на сумму ранее признанных в вышеназванном порядке организацией доходов от оказания услуг застройщика. Положение о том, что доходы от оказания услуг организацией-застройщиком признаются ей в целях налогообложения прибыли подтверждаются письмами Минфина России от 07.02.2011 г. № 03-03-06/1/77 и № 03-03-06/1/75.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль исходя из даты подписания сторонами передаточного акта или иного документа о передаче объекта долевого строительства следует учесть, что поскольку в соответствии с п. 1 ст. 8 и ст. 12 Закона № 214-ФЗ передача объекта долевого строительства и принятие его участником долевого строительства осуществляется на основании подписанного сторонами передаточного акта не ранее чем после получения в установленном порядке разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома, и с этого момента обязательства застройщика считаются исполненными, то есть по окончании строительства застройщик на дату подписания документа о передаче объекта долевого строительства обязан определить финансовый результат, в том числе и полученную экономию средств дольщика, остающихся в распоряжении застройщика, и включить ее в налоговую базу по НДС. Из этих же норм ст. 12 Закона № 214-ФЗ вытекает, что акт об оказании застройщиком услуг не может быть датирован позже даты подписания передаточного документа.

При заключении договоров о долевом участии в строительстве имеют место случаи, когда в договорах не определена конкретная сумма вознаграждения заказчика-застройщика, а также не предусмотрено, что в случае возникновения положительной разницы между средствами, полученными от дольщика на строительство объекта недвижимости и фактическими расходами по его строительству (экономию средств дольщика), данная сумма подлежит возврату и распределению между инвесторами. В связи с этим по вышеназванным договорам доходом организации-застройщика от оказания его услуг дольщику будет являться сумма экономии средств дольщиков, определяемая по окончании строительства.

В какой момент включать этот доход в налоговую базу застройщика?

Минфин России в письме от 7 августа 2007 г. № 03-03-06/1/544 указал, что в целях налогообложения деятельность застройщика по выполнению перечисленных выше функций, в том числе технического надзора, следует рассматривать как оказание возмездных услуг.

Все затраты заказчика-застройщика, связанные со строительством объекта, включая расходы по содержанию самого застройщика, предусматриваются в смете на строительство и включаются в первоначальную стоимость объекта.

Средства, поступившие от инвестора на финансирование объекта строительства, включая заемные средства, должны учитываться отдельно от иных видов деятельности организации.

Объектом обложения налогом на прибыль для заказчика-застройщика является финансовый результат (прибыль, убыток), полученный по окончании строительства.

Финансовый результат у застройщика по деятельности, связанной со строительством, включает в себя разницу:

- между размером средств на содержание застройщика, заложенным в сметах на строящиеся в данном отчетном периоде объекты, и фактическими затратами по его содержанию;
- договорной стоимостью объекта и фактическими затратами по строительству с учетом затрат по содержанию застройщика.

Заказчик обязан вести бухгалтерский и налоговый учет в разрезе каждого объекта строительства. Расходы по содержанию застройщика могут быть учтены на счете 20 «Основное производство» и числиться как незавершенное производство до окончания строительства. В налоговом учете данные расходы могут быть списаны в отчетном (налоговом) периоде на уменьшение доходов от реализации услуг без распределения на остатки незавершенного производства согласно ст. 318 НК РФ. По окончании строительства сумма вознаграждения включается в состав доходов застройщика от реализации услуг по исполнению договора. Доход застройщика за минусом расходов на его содержание учитывается для целей налогообложения прибыли.

Таким образом, финансовый результат по реализации инвестиционного договора будет определяться на дату подписания акта приема-передачи построенного инвестиционного объекта и в том же периоде включаться в состав доходов от реализации (пп. 1 п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249, п. 3 ст. 271 НК РФ). Судебная практика также подтверждает подобный подход (Постановление ФАС ВВО от 23.10.2006 № А17-3489/5-2005 (Определением ВАС РФ от 21.02.2007 № 1273/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС)).

При этом все расходы по собственному содержанию (прямые и косвенные) организация-застройщик, в случае, если она не осуществляет выполнения строительно-монтажных работ собственными силами, а оказывает дольщику лишь услуги застройщика, связанные с организацией и контролем за выполнением строительных работ и передачей дольщику готового объекта недвижимости, вправе признавать в налоговом учете в период их возникновения в порядке, установленном для организаций, оказывающих услуги п. 1 ст. 272 НК РФ и п. 2 ст. 318 НК РФ.

По мнению автора, такой вариант признания дохода может оказаться весьма невыгодным застройщику и даже рискованным. Так, в течение нескольких лет строительства организация-застройщик будет показывать в налоговом учете убытки (в сумме расходов на собственное содержание), а доход признает единовременно (один раз) лишь по окончании реализации инвестиционного проекта.

Кроме того, со стороны налоговых органов может быть поставлен вопрос о правомерности признания в данном случае вышеназванных убытков организации-застройщика.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль организаций налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

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

Согласно п. 1 ст. 272 и п. 2 ст. 318 НК РФ организация-застройщик обязана относить на расходы, уменьшающие налоговую базу на прибыль, все свои расходы (как прямые так и косвенные), связанные оказанием услуг застройщика по договору о долевом участии в строительстве в том периоде, к которому они относятся. При этом получение дохода в виде экономии средств дольщика предусмотрено организацией-застройщиком лишь в том налоговом периоде, в котором предусмотрено завершение строительства объекта недвижимости.

В данной ситуации расходы организации-застройщика, понесенные в тех налоговых периодах, в которых завершение строительства объекта недвижимости и передача его дольщику не планировалась, могут быть расценены как расходы, не связанные с получением доходов и согласно п.1 ст. 252 НК РФ в период их признания исключены из расчета налоговой базы по налогу на прибыль организации-застройщика

Пунктом 14 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 №32н (далее – Положение ПБУ 9/99), установлено, что если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

В связи с вышеизложенным застройщику, если условиями договора с дольщиком определено, что вознаграждением за его услуги является экономия средств дольщика, в целях налогообложения прибыли целесообразно ежемесячно, списывая все расходы (прямые и косвенные), признавать некую сумму «условного» дохода, равную расходам на свое содержание, определяемую п.14 Положения ПБУ 9/99.

Если, как указано выше, налоговую базу по налогу на прибыль организаций и НДС организация-застройщик исчисляет не по дате разрешения на ввод объекта жилищного строительства, а на момент составления акта о выполнении услуг и акта приема-передачи дольщику части построенного объекта, застройщик должен быть готов по требованию контролирующих органов, осуществляющих проверку своевременности исчисления и уплаты налогов, документально обосновать временной разрыв между датой разрешения на ввод объекта в эксплуатацию и датой составления актов передачи дольщику части построенного объекта и акта оказания услуг застройщиком. Зачастую длительность периода между вводом в эксплуатацию и передачей дольщику причитающейся ему доли составляет от трех месяцев до полугода, а в иных случаях – и более длительный срок. Как правило, обоснованием определения налоговой базы в последующие периоды после ввода объекта в эксплуатацию может служить документально зафиксированная необходимость устранения недостатков (недоделок) и выполнения других работ, предусмотренных строительным процессом, оказания услуг по составлению и оформлению документов для направления в регистрирующие органы, а также других услуг, выполнение (оказание) которых обусловлено договорными отношениями. В этих условиях во избежание налоговых споров рекомендуется конкретизировать перечень и виды услуг и отражать в договорах о долевом участии в строительстве сроки оказания застройщиком услуг и оформление их результатов.

Обращаем внимание, что необоснованное затягивание составления или подписания актов оказания застройщиком услуг или актов передачи дольщику части введенного в эксплуатацию объекта влечет за собой существенные налоговые риски, так как такие действия застройщика могут быть предметом изучения налоговыми органами при проведении ими мероприятий налогового контроля по вопросам своевременности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налогов. Например, если будет установлено, что застройщиком по договору о долевом участии в строительстве полностью исполнены обязательства перед дольщиком на момент ввода в эксплуатацию законченного строительством жилого дома и в рамках указанного договора застройщиком в последующие периоды не производились какие-либо действия, то застройщик может быть привлечен к налоговой ответственности за неисчисление и неуплату налоговых платежей в результате занижения налогооблагаемой базы в налоговом периоде, соответствующем дате разрешения на ввод объекта в эксплуатацию, то есть дате фактического оказания застройщиком услуг.

Кроме того, на практике имеют место случаи, когда застройщик, распределяя в целях налогообложения прибыли доходы от реализации услуг с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов согласно принятой им учетной политике в течение отчетных (налоговых) периодов действия договора о долевом участии в строительстве, в аналогичном порядке определяет налоговую базу и по налогу на добавленную стоимость в каждом налоговом периоде с последующим перерасчетом по окончании строительства суммы налога на добавленную стоимость, подлежащего исчислению и уплате в бюджет. Такой метод равномерного распределения налоговой базы по НДС по налоговым периодам не влечет за собой налогового риска, поскольку не только не наносит ущерба бюджету, но и является приоритетным для бюджетных поступлений.

В случае если в договоре о долевом участии в строительстве определена конкретная сумма вознаграждения, выплачиваемая организации-застройщику, а также предусмотрено, что экономия средств

дольщика, определяемая по окончании строительства, не подлежит возврату и распределению между инвесторами, то в данном случае экономию средств дольщика следует рассматривать как внереализационный доход.

При этом данные внереализационные доходы (при их наличии) организация-дольщик признает в общеустановленном порядке, то есть в соответствии с требованиями ст. 250 и 271 НК РФ.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ для целей налогообложения прибыли не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом данным пунктом установлено, что к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом)-источником целевого финансирования или федеральными законами, в том числе в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщика и(или) инвестора.

Налогоплательщик, получивший средства целевого финансирования, обязан вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

Учитывая изложенное, средства дольщика, полученные застройщиком, при условии соблюдения требований, установленных пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В соответствии с п. 14 ст. 250 НК РФ в составе внереализационных доходов учитываются доходы в виде использованного не по целевому назначению имущества, которое получено в рамках целевого финансирования.

При этом в случае, если после завершения строительства у организации-застройщика остается разница между суммой средств целевого финансирования и суммой расходов на строительство (создание) объекта недвижимости, не подлежащая возврату дольщику по условиям договора, указанная сумма утрачивает статус средств целевого финансирования и подлежит включению в состав внереализационных доходов на основании п. 14 ст. 250 НК РФ.

Данное положение подтверждается разъяснениями по вопросам налогообложения прибыли, приведенными в письмах Минфина России от 7 августа 2007 г. № 03-03-06/1/544, от 25.03. 2008 г. № 03-07-10/02

Согласно п. 1 ст. 12 Закона № 214-ФЗ обязательства застройщика считаются исполненными с момента подписания сторонами передаточного акта или иного документа о передаче объекта долевого строительства. На основе передаточного акта и возникает обязанность застройщика по признанию дохода в виде экономии, хотя процедура оформления права собственности инвестора на полученную площадь начинается уже после подписания акта. Об этом говорится в п. 2 ст. 16 Закона № 214-ФЗ.

Сроки оформления передаточного акта определяются моментом сдачи здания в эксплуатацию и подписания акта по форме № КС-14. На это указывает п. 2 ст. 8 Закона № 214-ФЗ.

Таким образом, организация-застройщик обязана признать внереализационный доход в виде экономии полученных средств дольщика, а также исчислить налог на прибыль с сумм данной экономии в том объеме и в те периоды, когда подписаны передаточные акты с дольщиком (инвестором).

Также имеют место случаи, когда отдельными организациями-застройщиками в нарушение требований п. 1 ст. 5 Закона № 214-ФЗ в договоре о долевом участии в строительстве вообще не предусматривается оплата услуг застройщика и положение о том, что сумма экономии средств дольщиков может быть оставлено в распоряжении организации-застройщика.

В этом случае данный договор может быть признан незаключенным согласно п. 5 ст. 4 Закона № 214-ФЗ и в отношении него могут быть применены санкции, установленные ст. 167 и 169 ГК РФ

В данной ситуации налоговый орган, не дожидаясь судебного решения о признании вышеназванного договора незаключенным и применения к застройщику санкций, установленных ст. 167 и ст. 169 ГК РФ, может принять решение об исключении расчета из налоговой базы организации-застройщика сумм его расходов, связанных с осуществлением услуг оказываемых дольщику на основании договора о долевом участии в строительстве. Основанием для такого решения является положение пп. 16 ст. 270 НК РФ согласно которому, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ.

При заключении договоров долевого участия в строительстве имеют место случаи, когда договором о долевом участии в строительстве предусмотрено внесение инвестиционного взноса дольщиком

не одновременно, а частями. Данное положение не противоречит требованиям действующего законодательства т.к. п. 3 ст. 5 Закона № 214-ФЗ установлено, что уплата цены договора производится путем внесения платежей одновременно или в установленный договором период, исчисляемый годами, месяцами или неделями.

Если застройщик предоставляет дольщику или покупателю готовых квартир беспроцентную рассрочку, особенностей при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не возникает (доходы и расходы признаются в общеустановленном порядке). Если договором предусмотрена обязанность уплаты процентов за рассрочку, то плата за предоставление коммерческого кредита в силу п. 6 ст. 250 НК РФ будет являться для застройщика внереализационным доходом. По мнению автора, начисленные проценты следует включать в налоговую базу ежемесячно (п. 6 ст. 271, п. 1 ст. 269, п. 4 ст. 328 НК РФ).

Если в договоре имеется ссылка на предоставление коммерческого кредита, но размер и порядок уплаты процентов не указаны, проценты должны начисляться по правилам ст. 809 ГК РФ, согласно которой их размер определяется ставкой рефинансирования, действующей на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части (п. 12 Постановления Пленума ВС РФ № 13, Пленума ВАС РФ № 14 от 08.10.1998).

Опираясь на данную позицию ВАС РФ, налоговые органы могут начислить застройщику налог на прибыль по внереализационным доходам в виде процентов по коммерческим кредитам.

Еще одним поводом для предъявления застройщику претензий о занижении налогооблагаемой прибыли может быть ситуация, когда застройщик, привлекая денежные средства под процент (кредиты либо займы), предоставляет покупателю квартиры или дольщику беспроцентную рассрочку. Налоговые органы могут исключить проценты из состава налоговых расходов, считая их экономически неоправданными затратами.

По мнению автора, в данной ситуации требования налоговых органов будут не правомерны. Обращение в суд, скорее всего, поможет избежать уплаты начисленной суммы налога на прибыль поскольку заемные денежные средства привлекаются застройщиком в целях осуществления основной деятельности – строительства домов, а предоставление беспроцентной рассрочки, соответствует нормам Закона № 214-ФЗ и ГК РФ.

При недостаточности средств участников долевого строительства (далее – дольщики), особенно на начальных этапах строительства, имеют место случаи, когда организацией-застройщиком в целях осуществления строительства объектов организацией привлекаются заемные средства путем заключения договоров займа. В договорах с дольщиком указывается, что дольщик дает свое согласие на то, что застройщик вправе самостоятельно принимать решения о целевом использовании средств дольщика на оплату всех расходов, связанных со строительством объекта. В частности, согласно условиям договора, целевым использованием средств дольщика признана выплата процентов по договорам займа. В связи с этим часто возникает вопрос, является ли целевым использованием средств дольщиков направление их на уплату процентов по договорам займа полученным застройщиком для финансирования строительства?

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщика и(или) инвестора.

При этом указанным пунктом установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Те расходы, которые осуществляются за счет собственных средств застройщика, учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

Вместе с тем по заключению Министерства регионального развития Российской Федерации следует принять во внимание, что цена договора участия в долевом строительстве может складываться из денежных средств на возмещение затрат на строительство (создание) объекта долевого строительства

и денежных средств на оплату услуг застройщика (ст. 5 Закона № 214-ФЗ). Последние могут расходоваться застройщиком по своему усмотрению, в том числе и на погашение заемных средств, коммунальных и рекламных расходов организации, выплату заработной платы сотрудникам, компенсацию возложенных на него дополнительных обременений, которые непосредственно не связаны со строительством объекта (например, обязательства по безвозмездной передаче муниципальному образованию доли в площадях возводимого объекта недвижимости, создание обособленных объектов социальной, инженерной инфраструктуры, благоустройство прилегающих территорий).

Таким образом, на погашение процентов по договорам займа застройщиком могут расходоваться только денежные средства, переданные участником долевого строительства застройщику в качестве вознаграждения и входящие в цену договора участия в долевом строительстве (данная позиция приводится в письме Минфина России от 12 января 2010 г. № 03-03-06/1/2).

В ходе строительства по условиям инвестиционного контракта у застройщика (заказчика, инвестора), помимо непосредственно строительства объектов жилого и нежилого фонда, может возникнуть обязанность в строительстве или финансировании дополнительных объектов социальной и коммунальной инфраструктуры, а также инженерных сетей для нужд государственных или муниципальных органов власти, в чьем ведении находятся земельные участки, отчуждаемые под строительство.

Минфин России письмом от 12.03.2009 № 03-03-06/1/131 дал разъяснение о том, что возможность правомерного возложения обязанности на застройщика объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей с целью их последующей безвозмездной передачи в государственную (муниципальную) собственность законодательно закреплена только в рамках правоотношений, устанавливаемых между органами местного самоуправления и застройщиком по вопросу развития застроенных территорий и только в рамках соответствующего договора, заключаемого в соответствии со ст. 46.2 Градостроительного кодекса Российской Федерации.

При этом Градостроительным кодексом Российской Федерации определен перечень допустимых при заключении договора о развитии застроенной территории обременений инвестора и установлен запрет на установление любых иных условий договора, влекущих за собой дополнительные расходы лица, заключившего договор с органом местного самоуправления.

Учитывая, что в соответствии с гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» налогоплательщик вправе учесть при определении налогооблагаемой прибыли любые обоснованные, осуществленные в целях ведения предпринимательской деятельности и документально подтвержденные расходы (за исключением установленного перечня расходов, которые не учитываются при определении налоговой базы), а договор развития застроенной территории реализуется налогоплательщиком в рамках осуществления им предпринимательской деятельности, действующее налоговое законодательство не препятствует отнесению расходов организации-инвестора по выполнению условий договора о развитии застроенной территории, в том числе расходов по строительству транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей, на уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Аналогичная позиция изложена и в письме ФНС России от 04.04.2008 № 02-1-07/16.

Часто встречаются случаи, когда разрешение на ввод объекта в эксплуатацию было получено, при этом некоторые работы сезонного характера (благоустройство и озеленение территории), а также работы по устранению отдельных недоделок будут завершены после ввода объекта в эксплуатацию.

Вправе ли в этой ситуации организация-застройщик создавать резервный фонд по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в порядке, установленном ст. 267 НК РФ и учитывать затраты по созданию такого фонда в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций?

Передача участнику долевого строительства объекта долевого строительства не является реализацией товара (работ), и, следовательно, заказчик-застройщик не вправе создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, т.к. согласно ст. 267 НК РФ создавать вышеназванные резервы вправе организации, осуществляющие гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание реализованных ими товаров.

Кроме того, согласно п. 1 ст. 755 ГК РФ подрядчик, если иное не предусмотрено договором строительного подряда, гарантирует достижение объектом строительства указанных в технической документации показателей и возможность эксплуатации объекта в соответствии с договором строительного подряда на протяжении гарантийного срока. Установленный законом гарантийный срок может быть увеличен соглашением сторон.

Таким образом, затраты, связанные с гарантией надлежащего качества строительства, в конечном счете несет подрядчик, даже если участник долевого строительства предъявил претензии по качеству объекта строительства заказчику-застройщику.

Пунктом 5 ст. 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы по приобретению и(или) созданию амортизируемого имущества, а также расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, за исключением расходов, указанных в п. 9 ст. 258 НК РФ

По окончании строительства при реализации части квартир, поступивших в его собственность, бывший заказчик-застройщик может создавать резервы расходов на выполнение гарантийных обязательств перед дольщиком только в той части, по которой у него реально могут возникнуть не предъявляемые подрядчику затраты на их исполнение.

В таком случае бывший заказчик-застройщик может создавать резервы на выполнение гарантийных обязательств, только если срок предоставляемой им гарантии превышает гарантийный срок, установленный договором строительного подряда, и только в части, относящейся к такому превышению.

При этом необходимо учитывать, что действующим гражданским законодательством на продавца недвижимости обязанность предоставления гарантий по строительным работам не возлагается.

В бухгалтерском учете организация должна вести отдельный учет деятельности по выполнению функций заказчика-застройщика и по выполнению работ собственными силами в качестве подрядчика (п. 6 ст. 8 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Порядок учета затрат на строительство и источников его финансирования ведется заказчиком-застройщиком, совмещающим эти функции с функциями подрядной организации, на основании Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утвержденное приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н и «Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций», утвержденного письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160.

© 2011 г.

О.В. Пантюшов

ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГА ПРИ ЛИКВИДАЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ

Пантюшов Олег Викторович – адвокат, член Адвокатской палаты г. Москвы
(E-mail: oleg-lawyer@mail.ru)

Аннотация. В статье с учетом судебно-арбитражной практики анализируются проблемы, возникающие при взыскании налога с организации, которая находится в стадии ликвидации. В частности, автор акцентирует внимание на соотношении прав налоговых органов при взыскании налога в обычном порядке и при ликвидации юридического лица.

Ключевые слова: ликвидация, взыскание, налог.

В силу п. 2 ст. 62 ГК РФ учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, назначают ликвидационную комиссию (ликвидатора) и устанавливают порядок и сроки ликвидации в соответствии с положениями ГК РФ, другими законами.

Порядок ликвидации юридического лица определен в ст. 63 ГК РФ. Ликвидационная комиссия помещает в органах печати, где публикуются данные о государственной регистрации юридического лица, информацию о его ликвидации и о порядке и сроке заявления требований его кредиторами; принимает меры к выявлению кредиторов, а также письменно уведомляет их о ликвидации юридического лица.

После окончания срока для предъявления требований кредиторов ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, который содержит сведения о составе имущества ликвидируемого юридического лица, перечне предъявленных кредиторами требований, а также о результатах их рассмотрения.

Налоговый орган должен соблюдать установленный порядок предъявления требований к должнику, в противном случае требования не будут считаться установленными, что может сделать невозможным взыскание долга.

«Ликвидатором общества составлен реестр требований кредиторов, из которого следует, что кредиторами не были предъявлены требования к обществу в установленный срок. Общим собранием участников общества от 15.01.2008 утвержден нулевой промежуточный ликвидационный баланс, согласно которому требований кредиторов не имеется, какое-либо имущество у общества отсутствует. Проанализировав доводы инспекции о наличии у общества задолженности, выявленной в ходе выездных налоговых проверок, по результатам которых приняты решения от 21.01.2008 № 64, от 31.03.2008 № 14, принимая во внимание отсутствие доказательств соблюдения налоговым органом порядка взыскания обязательных платежей в соответствии с требованиями гл. 8 Налогового кодекса Российской Федерации, а также отсутствие доказательств обращения в суд с иском к ликвидационной комиссии в порядке, предусмотренном п. 4. ст. 64 ГК РФ, учитывая, что требование от 28.02.2008 № 09-39/3215 о задолженности в сумме 9 833 091 руб. 96 коп. направлено обществу 07.03.2008, то есть за пределами установленного двухмесячного срока, суды пришли к выводу

о том, что не имеется оснований считать представленный ликвидационный баланс, в котором не отражена данная задолженность, недостоверным».¹

Требования кредитора, заявленные после истечения срока, установленного ликвидационной комиссией для их предъявления, удовлетворяются из имущества ликвидируемого юридического лица, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, заявленных в срок. Проблема в том, что имущества может не остаться.

Учредители (участники) юридического лица утверждают промежуточный ликвидационный баланс (п. 2 ст. 63 ГК РФ) и уведомляют регистрирующий орган о его составлении (п. 3 ст. 20 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее – Закон № 129-ФЗ)).

В ст. 21 Закона № 129-ФЗ установлен перечень документов, представляемых для государственной регистрации при ликвидации юридического лица. Документы представляются в регистрирующий орган после завершения процесса ликвидации юридического лица.

Согласно пп. 4 п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации о ликвидации организации в течение трех дней со дня принятия решения о ликвидации.

В случае ликвидации организации снятие с учета осуществляется на основании сведений, содержащихся в едином государственном реестре юридических лиц в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, – п. 5 ст. 84 НК РФ.

В соответствии с пп. 4 п. 3 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога и(или) сбора прекращается с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со ст. 49 НК РФ.

«1. Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества» - п. 1 ст. 49 НК РФ.

Ликвидационная комиссия (ликвидатор) исполняет обязанности организации по уплате налогов в силу прямого указания закона, поэтому банк, в котором открыт счет ликвидируемой организации, не должен исполнять выставленные налоговым органом инкассовые поручения.

«...положения статьи 49 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 64 Гражданского кодекса Российской Федерации не предусматривают возможности использования кредиторами ликвидируемой организации иных форм и порядка для получения причитающихся им денежных сумм. В силу статьи 854 Гражданского кодекса Российской Федерации списание средств со счетов ликвидируемого юридического лица возможно только по распоряжению ликвидационной комиссии.

...С учетом изложенного Банк, не имевший соответствующих распоряжений со стороны ликвидационных комиссий, правомерно не исполнил инкассовые поручения налогового органа».²

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 64 ГК РФ расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды производятся в третью очередь. Требования кредиторов каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований кредиторов предыдущей очереди, за исключением требований кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица.

Согласно п. 6 ст. 64 ГК РФ: *«6. Требования кредиторов, не удовлетворенные из-за недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица, считаются погашенными. Погашенными считаются также требования кредиторов, не признанные ликвидационной комиссией, если кредитор не обращался с иском в суд, а также требования, в удовлетворении которых решением суда кредитору отказано».* Таким образом, процедура ликвидации изменяет сроки уплаты налогов. Задолженность по налогам уплачивается в соответствии с очередностью выплат кредиторам ликвидируемой организации. Налоговые органы также являются кредиторами организации.

¹ ФАС Уральского округа от 29 октября 2008 г. № Ф09-7884/08-С4

² ФАС Волго-Вятского округа от 25 декабря 2007 г. по делу № А38-1648/2007-17-164

Налоговые органы не вправе принудительно взыскивать налоги с ликвидируемой организации, руководствуясь общими правилами, установленными в ст. 46 и 47 НК РФ. Налоговые органы обязаны учитывать правила и принципы, установленные для уплаты налогов (сборов, пеней, штрафов) организацией, находящейся в стадии ликвидации.

«...в период нахождения общества в стадии ликвидации налоговый орган не вправе осуществлять действия по бесспорному взысканию налогов и пеней, в том числе путем принятия решения об их взыскании за счет денежных средств на счетах в банке и выставления инкассовых поручений на их списание, поскольку это противоречит положениям статьи 49 Налогового кодекса Российской Федерации и влечет за собой нарушение порядка и очередности удовлетворения требований остальных кредиторов налогоплательщика».³

«Проанализировав положения ст. 63, 64 Гражданского кодекса Российской Федерации, регламентирующие порядок и очередность выплат денежных средств кредиторам ликвидируемого лица, суд пришел к выводу об отсутствии у налогового органа права на осуществление действий по бесспорному взысканию налогов и сборов.

Суд указал, что в силу п. 1 ст. 64 ГК РФ обязанность по обязательным платежам в бюджет и внебюджетные фонды погашается в третью очередь.

При этом, требования кредиторов каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований кредиторов предыдущей очереди, за исключением требований кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица.

Иного порядка и очередности удовлетворения требований кредиторов гражданским законодательством не предусмотрено.

При данных обстоятельствах суды первой и апелляционной инстанций правильно установили, что требование № 14 от 15.01.2008 г., обязывающее уплатить указанные в нем суммы во внеочередном порядке в срок до 25.01.2008 г., направлено в нарушение установленного порядка и очередности удовлетворения требований кредиторов ликвидируемой организации, в связи с чем решение от 04.02.2008 г., принятое на его основе, обоснованно признано недействительным».⁴

Выставление налоговым органом инкассовых поручений в адрес организации, которая находится в процессе ликвидации, создает препятствия для удовлетворения требований кредиторов предшествующих очередей.

«Положения статьи 49 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 64 Гражданского кодекса Российской Федерации не предусматривают возможности применения кредиторами ликвидируемой организации иного порядка и очередности удовлетворения требований последних.

Поэтому суды первой и апелляционной инстанций пришли к правильному выводу о том, что налоговый орган своими действиями, выраженными в выставлении инкассовых поручений, препятствует исполнению обязательств Общества перед кредиторами первой, второй очереди, наличие которых подтверждено представленными Обществом документами (выписка из реестра кредиторов по состоянию на 01.06.2007).

При таких обстоятельствах суды правомерно удовлетворили требования налогоплательщика и признали незаконными действия налогового органа по выставлению инкассовых поручений».⁵

Налоговый орган как кредитор по платежам в бюджет также должен соблюдать установленный порядок предъявления требований к организации, находящейся в процессе ликвидации, несоблюдение налоговой инспекцией установленного законодательством порядка предъявления требований при ликвидации влечет установленные законодательством последствия.

«В силу пункта 4 статьи 64 Гражданского кодекса Российской Федерации отказ ликвидационной комиссии в удовлетворении требования является основанием для обращения кредитора в суд с иском к ликвидационной комиссии.

Учитывая изложенное, судом первой и апелляционной инстанций сделан правильный вывод, что в отношении предъявления требований к организациям, находящимся в процессе ликвидации,

³ ФАС Северо-Кавказского округа от 14 июля 2008 г. № Ф08-3982/2008

⁴ Постановление ФАС Московского округа от 8 декабря 2008 г. № КА-А40/10458-08

⁵ Постановление ФАС Поволжского округа от 18 декабря 2007 г. по делу № А55-6435/2007

установлен специальный досудебный порядок урегулирования спора, предусматривающий обязательное направление требований в ликвидационную комиссию. Данный порядок предусматривает возможность кредитора обратиться в суд только в случае отказа ликвидационной комиссии в удовлетворении требования либо уклонения от дачи ответа.

При этом, как правильно установлено судами и подтверждается материалами дела, управлением фонда требования, являющиеся предметом данного иска, в ликвидационную комиссию предприятия заявлены не были. В связи с этим судебными инстанциями обоснованно сделан вывод о несоблюдении управлением фонда установленного законом досудебного порядка урегулирования спора, что согласно пункту 2 статьи 148 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для оставления искового заявления без рассмотрения.

Таким образом, выводы суда первой и апелляционной инстанций об оставлении искового заявления управления фонда без рассмотрения соответствуют материалам дела и действующему законодательству».⁶

Долги по налогам, возможно, не будут уплачены по причине отсутствия средств у должника, хотя ликвидация будет проведена точно в соответствии с законом. В этой ситуации налоговые требования будут считаться погашенными.

«3. Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации» – п. 3 ст. 49 НК РФ.

Налоговые органы являются кредиторами ликвидируемого должника и не имеют каких-либо преимуществ перед другими кредиторами. Налоговые органы не вправе отказывать в завершении ликвидации организации по причине наличия задолженности перед бюджетом, которая не может быть взыскана.

«27.10.2006 ликвидационной комиссией в инспекцию представлены документы, необходимые для государственной регистрации прекращения деятельности юридического лица – квитанция об оплате государственной пошлины, объявление в газете о ликвидации, ликвидационный баланс.

Решением инспекции от 02.11.2006 в ликвидации МУ «Муниципалитет» отказано по причине непредставления ликвидационного баланса. Налоговый орган признал ликвидационный баланс муниципального учреждения не представленным, поскольку в приложенном к заявлению балансе отражена непогашенная задолженность этого учреждения перед бюджетом и внебюджетными фондами. Указанные обстоятельства послужили основанием для обращения МУ «Муниципалитет Усть-Лабинского района» в арбитражный суд.

Из материалов дела видно, что в ликвидационном балансе учреждения имеется непогашенная задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами. Решением суда во взыскании данной задолженности с учредителя в лице муниципального образования отказано. Обращение взыскания по налоговым обязательствам на имущество учреждения невозможно в связи с отсутствием такого имущества. В соответствии с Федеральным законом от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» банкротство учреждений не допускается. Таким образом, заинтересованными лицами использованы все допускаемые законодательством меры для взыскания задолженности. При наличии решения суда о ликвидации учреждения и невозможности взыскания задолженности налоговая инспекция в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 12.02.2001 «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам» должна была принять решение о признании задолженности безнадежной ко взысканию, исключить учреждение из государственного реестра юридических лиц».⁷

Налоговый орган вправе самостоятельно сделать зачет при наличии у ликвидируемой организации излишне уплаченных сумм налога и наличии налоговой недоимки перед бюджетом.

⁶ Постановление ФАС Поволжского округа от 16 октября 2008 г. по делу № А55-15827/2007

⁷ Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 8 ноября 2007 г. № Ф08-6003/07

«Из положений абзацев 2 и 3 пункта 4 статьи 49 НК РФ следует, что сумма излишне уплаченного налога распределяется по бюджетам и внебюджетным фондам пропорционально общим суммам задолженности по другим налогам ликвидируемой организации перед соответствующими бюджетными и внебюджетными фондами. В случае отсутствия у ликвидируемой организации задолженности по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченных этой организацией налогов и сборов (пеней, штрафов) подлежит возврату этой организации не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Следовательно, при наличии у ликвидируемой организации недоимки по налогам сумма излишне уплаченного налога не подлежит возврату ликвидируемой организации.

Налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если имеется недоимка по другим налогам (пункт 5 статьи 78 НК РФ).⁸

Налоговый орган вправе назначить выездную налоговую проверку ликвидируемой организации, причем данная проверка может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки – п. 11 ст. 89 НК РФ.

Пунктом 2 ст. 49 НК РФ предусмотрена дополнительная ответственность перед бюджетом участников (учредителей) ликвидируемой организации по налоговым долгам организации: «Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленных законодательством РФ».

⁸ Постановление ФАС Дальневосточного округа от 21 февраля 2007 г., дело № Ф03-А51/06-2/5069

© 2011 г.

О.В. Скворцов

АНАЛИЗ ОТЧЕТНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА КАК ИНСТРУМЕНТ СОВРЕМЕННОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Скворцов Олег Владимирович – руководитель «Областной налоговой консультации», к.э.н.

(E-mail: 9036407757@rambler.ru)

Аннотация. В статье рассматриваются аспекты налоговой политики государства в отношении малого бизнеса, минусы применения специальных налоговых режимов. Предлагаются меры для повышения оперативности и эффективности налогового контроля.

Ключевые слова: налоговый контроль, специальный налоговый режим, налоговая нагрузка, компьютерный анализ отчетности, структура налогов..

Российская налоговая политика отражает реальный расклад сил в экономике, когда основной доход бюджета — до 80% от общего валового сбора налогов — обеспечивают полугосударственные естественные монополии и частные структуры сырьевого и энергетического комплекса. Отметим только, что в них трудятся всего лишь 20% трудоспособного населения страны. При этом модель налогообложения этого сегмента достаточно «жесткая», образно говоря, «на полную катушку». Данное утверждение подтверждается тем фактом, что сами тарифы их услуг или стоимость реализованных товаров на внутреннем рынке весьма высоки и постоянно удорожаются, в том числе и в основном из-за налоговой составляющей.

Поскольку налоговое ведомство, собрав компетентных специалистов в специализированные инспекции, сумело организовать в данном сегменте экономики весьма успешный налоговый контроль (за исключением недоступного пока по юридическим основаниям контроля за трансфертным ценообразованием), наше исследование будет посвящено налоговой политике государства в отношении малого бизнеса, в котором занято 80% трудоспособного населения и который приносит в общую копилку бюджета оставшиеся 20%. Как известно, теневой бизнес, оцениваемый в размере около 10% от ВВП, «освободился» от уплаты налогов.

В соответствии с федеративным устройством России предусматривается принцип четкого разделения налогов по уровням государственного управления. То есть каждый орган власти на своем уровне (федеральном, региональном, местном) наделяется конкретными полномочиями в области введения и отмены налогов, установления льгот, конкретизации ставок. К сожалению, этот инструмент налоговой политики не совершенствуется и, можно сказать, вовсе не используется. На фоне оживления экономики муниципальные органы власти (в некоторой степени и органы власти субъектов Федерации)

не предпринимают реальных попыток по поиску путей увеличения налогового потенциала подведомственной территории, предпочитая выпрашивать финансовые ресурсы, из федерального бюджета. А зачем «добывать» местные налоги, ведь они малы, а затрат и социальных проблем от адекватного «налогового пресса» — масса? При этом активно пропагандируются отговорки на несовершенство и несправедливость нынешнего межбюджетного распределения налогов. Но, кто же это распределение должен совершенствовать, как не сами органы власти?

Другая важная (и наверное, главная) причина инфантильности местных органов власти в отношении ужесточения работы по «эффективному подъему» уровня собираемых налогов — их выборность (имеется в виду властей, а не налогов). Так сказать, «изъяны» российской модели демократии. Вследствие несовершенства избирательного законодательства, местная экономическая элита, завоевав большинство в законодательном и исполнительном органах власти озабочена в основном сохранением своих экономических интересов. Ведь это их личный бизнес, как правило, местный и малый. Так зачем же прессовать свой же бизнес?

Отрадно отметить, что за четыре года действия специальных налоговых режимов (реальными налоговыми каникулами для малого бизнеса), предпринимательская среда уже накопила достаточный первичный капитал. И никто на местах уже не желает заниматься мелким производством, столь популярным в самом начале экономической перестройки. И причина тому, вовсе не в агрессивной конкуренции китайских товаропроизводителей (она, как известно, адекватна по всему миру). Как известно, излишние финансы всегда ищут место своего приложения в сфере, где рентабельность выше. Разница рентабельностей торгового или производственного бизнеса всегда и везде была величиной положительной. А что произойдет, если эту разницу еще стимулировать мизерной налоговой нагрузкой на торговлю? Результат предсказуем.

Артефакт: в России из-за наличия специальных налоговых режимов, обеспечена равная налоговая нагрузка на производственный и на непроизводственный бизнес.

Зададим себе вопрос, а какова же реальная налоговая нагрузка на малый бизнес? Системный анализ базы налоговых начислений этого сегмента экономики, позволяет сделать вывод: реальная налоговая нагрузка на бизнес, использующий упрощенную систему налогообложения и повсеместно поощряемый инструмент «дробления на малые фирмы», упала до 6%. Как тут не вспомнить «ветхозаветную десятину», отдаваемую в качестве налога купцами и ремесленниками в прошлом веке.

Отметим также, что в России самая низкая (в мире!) ставка подоходного налога (НДФЛ). А ведь он тоже перечисляется в местные бюджеты, что тоже не способствует их достаточному наполнению. Предложение попутное – поддержать законопроекты вдвое (втрое) увеличивающие ставку НДФЛ для доходов граждан свыше 300 000 рублей в год.

Нельзя не отметить тот факт, что практически все без исключения (кроме Москвы) муниципальные органы власти держатся за ЕНВД-«вмененку» для организаций торговли. Причем, даже ни разу не пытались отказаться от нее (даже в качестве эксперимента). Парадоксально, но налоговая нагрузка бизнеса, переведенного на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД), еще меньше, чем на «упрощенке» — в большинстве случаев до 3% от валовой выручки. Для решения этой проблемы, всего-то требуется, чтобы «избранники народа» не проголосовали за продление закона о ЕНВД на следующий календарный год.

Финансовое ведомство давно выступает за отказ от ЕНВД и переход на патентную систему (Законопроект размещен на сайте ведомства – www.minfin.ru) Заметим, что этот «подрежим упрощенки» будет давать в бюджет еще меньше поступлений, чем сейчас «вмененка». Патент для лавочника или фотографа понятен, а вот зачем нужно вводить патентную форму для всей торговли или сервиса?

Вывод: при волевом решении законодательных органов власти муниципалитетов в ЕНВД, налаженный торговый бизнес будет приносить в бюджет ВДВОЕ - ВТРОЕ больше налогов (см. диаграммы на Рис. 1). Это легко можно просчитать, было бы само желание изменять ситуацию. За границу торговые центры и палатки не уедут! Это производство можно наладить в странах азиатского региона, а услуги и торговля привязаны к потребителю, т.е. к местности.

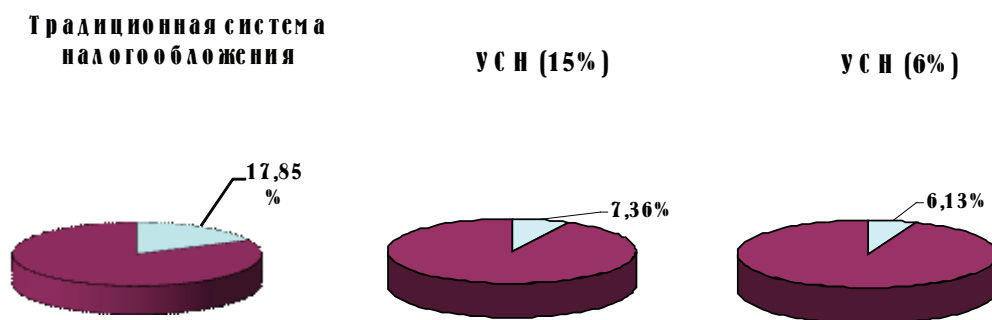


Рис. 1. Налоговая нагрузка при использовании разных систем налогообложения

В качестве данных при построении диаграмм использованы данные усредненные показатели малого предприятия с численностью наемных работников до 15 чел. Взносы работодателей во внебюджетные фонды уменьшают и эти приведенные скромные величины (до 50% от их начисленного значения), но поскольку они по сути также являются налогами, то в расчетах суммарной налоговой нагрузки условно не участвовали. Подробную информацию можно найти в статье «Выбор режима УСНО» на сайте WWW.PRO-NALOGI.RU.

Итак, на наш взгляд, главным инструментом совершенствования государственной налоговой политики должно стать резкое ограничение сферы применения специальных налоговых режимов. Они должны быть предусмотрены исключительно для производственного бизнеса.

Еще один немаловажный фактор увеличения налогового потенциала регионов и муниципальных образований — «принудительная прописка» вновь создаваемых фирм (в том числе и создаваемых филиалов мировых торговых сетей) в конкретном регионе. Если они хотят получать доходы из кошельков местных граждан, использовать транспортную и энергетическую инфраструктуру, пусть регистрируются как самостоятельные юридические лица с вытекающими отсюда налоговыми последствиями. Инструмент здесь только один — принудительно-административный: «нет технических возможностей», нет площадок, нет лимитов на обеспечение электроэнергией, коммуникациями.

Из приведенного выше вывода следует, что поскольку сами налоги, уплачиваемые при применении УСН и ЕНВД, столь незначительны для них (до 7%), то малому бизнесу выгоднее их правильно исчислять и выплачивать, чем обманывать государство. Резонно налоговые органы направляют свои людские ресурсы на проверки организаций, использующих традиционную систему налогообложения.

Какими же способами можно улучшить налоговый контроль в этой сфере. Исключительно совершенствованием инструментов отбора претендентов для проверки, посредством повышения компетенции налоговых инспекторов (обучением) и на основе компьютерного анализа отчетности налогоплательщиков.

Анализируя доходную часть бюджета России (в части основных налогов), наше внимание привлекла вариативность структуры уплачиваемых исследуемыми организациями налогов. Отсюда возник ряд вопросов: как конкретный хозяйственный субъект формирует эту структуру? Почему у одних организаций эта структура схожа со структурой бюджета, а у других нет? Кто несет большее налоговое бремя? Попытки ответить на эти вопросы помогли обрисовать «качественные характеристики» налогоплательщика и сформировать некую модель. Информация о налогоплательщике хранится в электронной базе налогового ведомства в виде массива данных о начисленных и фактически уплаченных налогах.

Сделаем предположение, что декларируемые цифры начислений соответствуют «реальной» сумме налога, который следовало бы уплатить организации. Тогда как ответить на вопрос: почему в 90% случаев при проведении выездной проверки выявляются недоначисления налогов?

Следовательно, напрашивается логический вывод: данные отчетности не соответствуют реалиям налогоплательщика. В ходе неформального общения с бухгалтерами и руководителями небольших фирм часто приходится слышать, что они декларируют не «реальные» налоги, а лишь те суммы из них, которые бизнес в данный момент фактически может и «хочет» уплатить. Безусловно, расчетные суммы налогов бухгалтерам известны (благо, что современные программные продукты имеют встроенный алгоритм расчета налогов), но намеренно их занижают по просьбе руководителей. То есть, имеет место быть сговор между бухгалтером и руководителем. Забегая чуть вперед, отметим, что бухгалтерскую программу к уговору склонить невозможно, поэтому она продолжает хранить объективную информацию о хозяйственной деятельности фирмы.

Поэтому при проведении выездной проверки было бы полезно запрашивать полную базу бухгалтерской программы и «прогонять» ее через специальные программные модули. Создать эти модули смогут как сами фирмы-производители бухгалтерских программ, так и ГНИВЦ ФНС России. При внедрении подобного новшества, во-первых, увеличится производительность выездной проверки в десятки раз и, во-вторых, будет ликвидирован так называемый человеческий фактор (и инспектору свойственно ошибаться, особенно начинающему).

Далее. Налоговая нагрузка в общемировой практике исчисляется как отношение суммы налогов к ВВП (в нашем исследовании: к объемам реализации организации). Но полученная цифра не дает представление, о каких же налогах идет речь (получается типа средней температуры по больнице), а ведь проверяются-то (налоги) отдельно.

Только соотношение между налогами (вернее, их относительными величинами) несет качественную информацию о налогоплательщике, образно и красноречиво говорит о правильности их начисления.

Сформируем образ некоего абстрактного «усредненного» налогоплательщика. Для этого предположим, что, несмотря на наличие информационных технологий и изобилие бухгалтерской публицистики, организации находятся в одинаковых конкурентных и информационных условиях, т. е. применяют одни и те же способы, методы и законные приемы минимизации налогов. Тогда резкие отклонения налоговых параметров проверяемого объекта от этого «усредненного» налогоплательщика могут и должны давать поводы для их (отклонений) осмысления. Для математической обработки информации был выбран стандартный прикладной пакет Microsoft Excel. Главными его преимуществами явились доступность, простота пользования и наличие встроенного инструментария, позволяющего оперативно строить графические отображения результатов вычислений.

Чтобы воплотить предлагаемый метод в практику работы, потребуется ввести образ-термин НАЛОГОВЫЙ ЭЛЛИПС. Он представляет собой фигуру, построенную путем соединения концов векторов, исходящих из одной точки под равными углами; при этом длина каждого вектора определяется делением суммы начисления по конкретному налогу на общую сумму валового дохода организации. Таким образом, отображается удельный вес этого налога в выручке организации, а площадь сформированной фигуры (по форме напоминающей эллипс) дает изображение налоговой нагрузки. Чем длиннее векторы, тем больше площадь фигуры, а следовательно, и налоговая нагрузка. И наоборот, подобно «шагреневой коже», фигура сжимается, если налогоплательщик в равных конкурентных условиях применил агрессивную налоговую минимизацию.

"Налоговые эллипсы" налогоплательщика

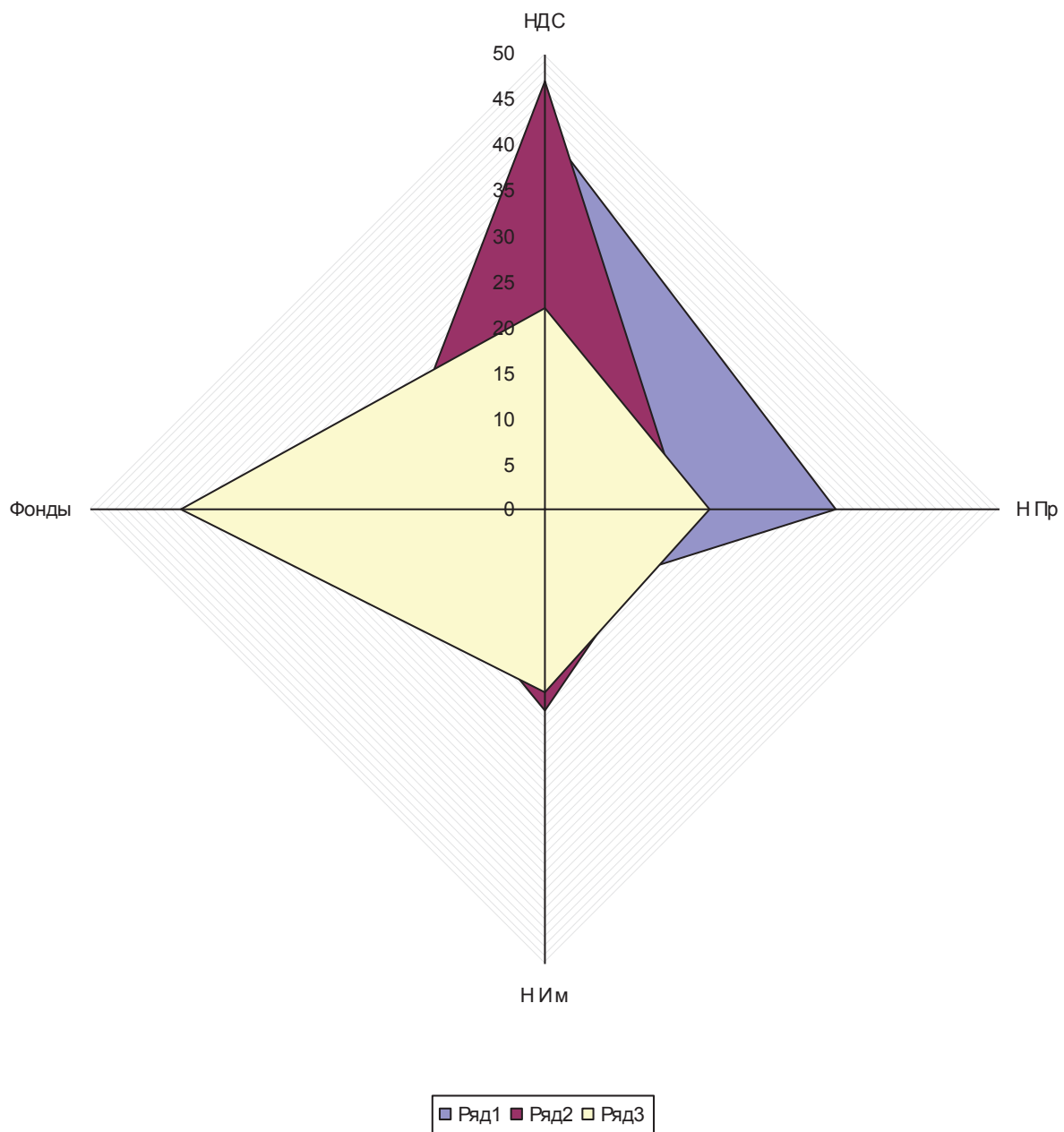


Рис. 2

На диаграмме желтый «налоговый эллипс» отражает начисления фирмы, не применяющей схемы «зарплатной минимизации» и имеющие высокий удельный вес материальных затрат.

Так как величины векторов могут отличаться довольно значительно, ведь ставки налогов разные, то для осей, отображающих «меньшие» налоги, можем применять увеличивающие коэффициенты. Изготовив на прозрачном пластике трафарет налогового эллипса типичной организации, построенной на основе данных «усредненного» налогоплательщика (прошедшего налоговую проверку), сравниваем его с построенным в Microsoft Excel налоговым эллипсом анализируемого объекта. Вытягивание эллипса в одну или другую сторону указывает на потенциальную возможность сокрытия по конкретному налогу. Это значит, что именно в отношении данного налога следует сконцентрировать усилия проверяющих, с тем прицелом, чтобы сократить время на проведение проверки, т.к. оно

жестко ограничено. Этот анализ удобнее проводить в ходе камеральной проверки. В ходе проведения выездной налоговой проверки применение нашей методики дает превосходный результат в поиске конкретного отчетного периода, в котором фирма применила агрессивную минимизацию. Для этого следует построить налоговые эллипсы по всем проверяемым налоговым периодам конкретного налогоплательщика, т. е. в динамике.

Отметим, что наличие льгот по определенным категориям плательщиков (к примеру, применяющих труд инвалидов) существенно меняет структуру налогов. Поэтому, прежде чем по «деформированному» эллипсу принять контрольное решение, необходимо убедиться (по уставным и прочим документам) в отсутствии у данного объекта льгот.

Дальнейшие исследования баз данных о начислениях привели к совершенно очевидному выводу: организации разных видов деятельности отличаются по структуре уплачиваемых налогов. Нельзя сравнивать налоговые эллипсы проектных и IT-организаций с торговыми. Сравнение должно происходить в однородной по виду бизнеса среде. Площадь фигур определенно выражает общую налоговую нагрузку и поэтому может служить основанием для сравнения и анализа.

В заключение хотелось бы предложить ряд конкретных мер для повышения оперативности и эффективности налогового контроля.

Побуждение (и принуждение) налогоплательщиков к сдаче налоговой отчетности по защищенным каналам связи (для всех без исключения категорий, а не только с численностью персонала свыше 100 чел.). Если сами программы доставки деклараций в налоговое ведомство будут распространяться бесплатно, а электронные ключи регистрироваться и выдаваться самим ведомством (в отделах, ранее контролирующих ККТ). Данное мероприятие позволит реализовать 100%-й охват налогоплательщиков камеральными эффективными проверками. Для не сдавших отчетность в электронном виде должны блокироваться расчетные счета в банке.

Разработка программных продуктов типа «Супервизор», позволяющих анализировать массивы данных всех широко распространенных бухгалтерских программ.

Возобновление практики сдачи деклараций физическими лицами при совершении крупных сделок, покупки недвижимости и автотранспорта. Внедрение в практику налогового контроля зарубежного опыта «семейного» декларирования, поскольку повсеместно распространена практика, когда граждане с ежемесячными окладами в 10 000 рублей приобретают собственность в десятки миллионов рублей.

Регулярное опубликование статистических данных о налоговых нагрузках (в разрезе конкретных налогов) в различных отраслях экономики.

Предоставление налоговому ведомству права привлекать на коммерческой основе к проведению выездных налоговых проверок аудиторские фирмы и аттестованных налоговых консультантов (за вознаграждение, заложенное в бюджетных расходах). Для чего следует внести в КоАП РФ и НК РФ необходимые поправки – ведь показала же свою состоятельность частная практика нотариусов в имущественном праве.

© 2011 г.

М.А. Лабоськин

ТАМОЖЕННЫЕ И НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ ПРИ ПЕРЕМЕЩЕНИИ ТОВАРОВ ДЛЯ ЛИЧНОГО ПОЛЬЗОВАНИЯ В РАМКАХ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА ЕВРАЗЭС

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

(E-mail: laboskin07@rambler.ru)

Аннотация. Статья посвящена сравнительному исследованию правового регулирования предоставления физическим лицам таможенных, налоговых льгот в связи с ввозом и вывозом ими товаров, предназначенных для личных, семейных и не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, таможенным законодательством Таможенного союза ЕврАзЭС и таможенным законодательством Российской Федерации.

Ключевые слова: таможенная пошлина, налог, таможенная льгота, налоговая льгота, Таможенный союз ЕврАзЭС.

Договор о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятый Межгосударственным советом Евразийского экономического сообщества 27 ноября 2009 года, является основополагающим международно-правовым актом, унифицирующим правовое регулирование таможенных правоотношений на территории Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации в условиях формирования единого экономического пространства.

Таможенный кодекс Таможенного союза (далее – ТК ТС) содержит ряд новаций, касающихся предоставления льгот по уплате таможенных пошлин, налогов физическим лицам при перемещении товаров и транспортных средств для личного пользования, которые будут рассмотрены ниже.

Порядок перемещения товаров для личного пользования физическими лицами в рамках Таможенного союза ЕврАзЭС регулируется главой 49 ТК ТС и Соглашением о порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу Таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском, от 18 июня 2010 года (далее – Соглашение).

Статьей 353 ТК ТС определены следующие способы перемещения товаров для личного пользования:

- в сопровождаемом и в несопровожаемом багаже;
- в качестве товаров, доставляемых перевозчиком;
- в международных почтовых отправлениях.

Льготы физическим лицам в связи с перемещением товаров для личного пользования установлены Соглашением.

Основополагающей нормой Соглашения является норма о критериях отнесения товаров к категории товаров для личного пользования.

В соответствии с п. 1 ст. 3 Соглашения отнесение товаров, перемещаемых физическими лицами через таможенную границу, к товарам для личного пользования осуществляется таможенным органом с применением системы управления рисками исходя из:

- заявления физического лица о перемещаемых товарах (в устной или письменной форме с использованием пассажирской таможенной декларации) в случаях, установленных настоящим Соглашением;
- характера и количества товаров;
- частоты пересечения физического лица и(или) перемещения им товаров через таможенную границу.

При этом в приложении 1 к Соглашению определен перечень товаров, не относящихся к товарам для личного пользования. К таким товарам, в частности, относятся двигатели внутреннего сгорания, за исключением двигателей для водных судов, аппаратура и оборудование для фотолабораторий и др.¹

На основании п. 2 ст. 3 Соглашения товары, указанные в приложении 1 к Соглашению, независимо от критериев, указанных в пункте 1 статьи 3, не относятся к товарам для личного пользования и к ним в соответствии с п. 3 ст. 3 Соглашения не применяются положения Соглашения.

Перечень товаров для личного пользования, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза с освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов, определен в приложении 3 к Соглашению.

Льготы при ввозе товаров физическими лицами для личного пользования в сопровождаемом и несопровождаемом багаже

Физическое лицо в сопровождаемом и несопровождаемом багаже с предоставлением освобождения от уплаты таможенных пошлин, налогов может ввезти товары для личного пользования, таможенная стоимость которых не превышает сумму, эквивалентную 1 500 евро, и общий вес которых не превышает 50 кг; алкогольных напитков и пива не более 3 литров в расчете на одно физическое лицо, достигшее 18-летнего возраста; табака и табачных изделий 200 сигарет или 50 сигар (сигарилл) или 250 граммов табака, либо указанные изделия в ассортименте общим весом не более 250 граммов, в расчете на одно физическое лицо, достигшее 18-летнего возраста².

В таможенное законодательство Таможенного союза Соглашением введено понятие «неделимый товар для личного пользования», отсутствовавшее в таможенном законодательстве Российской Федерации.

Под неделимым товаром для личного пользования понимается товар для личного пользования, весом более 35 килограммов, состоящий из одной единицы или одного комплекта товара, в том числе перемещаемый в разобранном, несобранном, некомплектном или незавершенном виде, при условии, что товар обладает основным свойством собранного, комплектного или завершенного товара.

Особенностью ввоза неделимого товара для личного пользования является то, что в отношении такого товара независимо от таможенной стоимости и веса подлежит уплате совокупный таможенный платеж, включающий в себя таможенную пошлину, НДС.

Приведем пример. При ввозе холодильника, весящего более 35 кг, т.е. являющегося неделимым товаром, физическое лицо обязано его задекларировать в письменной форме и уплатить совокупный

¹ Предоставление льгот по уплате таможенных пошлин, налогов при ввозе товаров для личного пользования на таможенную территорию РФ регулировалось Таможенным кодексом РФ (2003 г.) (далее – ТК РФ) и Положением о применении единых ставок таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации физическими лицами для личного пользования, утвержденным постановлением Правительства РФ от 29 ноября 2003 г. (далее – Положение от 29.11.2003). Положение от 29.11.2003 подобного списка не содержит.

² До 01.07.2010 г. в соответствии с Положением от 29.11. 2003, на таможенную территорию РФ физические лица без уплаты таможенных платежей могли ввозить в сопровождаемом и несопровождаемом багаже товары, общая стоимость которых не превышала 65 тыс. руб. и общий вес которых не превышал 35 кг при условии пересечения таможенной границы РФ не чаще одного раза в месяц. Алкогольных напитков без уплаты таможенных пошлин, налогов можно было ввезти до 2 л лицом не моложе 17 лет. Такое же возрастное ограничение было установлено также в отношении ввоза табачных изделий и табака физическим лицом, количественные же ограничения на такой товар, установленные ТК ТС, аналогичны установленным Положением от 29.11.2003.

таможенный платеж. При этом в отношении других товаров личного пользования, ввозимых одновременно с холодильником, общий суммарный вес которых составляет не более 50 кг и стоимость которых не превышает сумму, эквивалентную 1 500 евро, таможенные платежи взиматься не будут.

Освобождаются от уплаты таможенных платежей товары для личного пользования, за исключением кузовов, ввозимые физическими лицами государства-члена Таможенного союза, временно проживавшими за границей, в случае их нахождения на консульском учете в загранучреждении государства-члена Таможенного союза не менее 1 года при их возвращении в государство-член Таможенного союза, при условии представления документов, выданных дипломатическими представительствами или консульскими учреждениями государства-члена Таможенного союза за границей, подтверждающих факт нахождения на таком учете и возвращения в государство-член таможенного союза, в порядке, предусмотренном законодательством государства-члена Таможенного союза, таможенная стоимость которых не превышает сумму, эквивалентную 5 000 евро ³.

Также с освобождением от уплаты таможенных платежей при ввозе на таможенную территорию Таможенного союза независимо от таможенной стоимости и веса ввозятся:

- товары для личного пользования, полученные физическим лицом государства-члена Таможенного союза в наследство за пределами таможенной территории таможенного союза (признанные наследуемым имуществом), при условии документального подтверждения факта получения таких товаров в наследство (признания наследуемым имуществом) в порядке, предусмотренном законодательством государства-члена Таможенного союза ⁴;

- бывшие в употреблении товары для личного пользования, ввозимые физическими лицами, признанными в соответствии с законодательством государства-члена Таможенного союза беженцами, вынужденными переселенцами, а также прибывающими (переселяющимися) в государство-член Таможенного союза на постоянное место жительства, не облагаются таможенными платежами независимо от таможенной стоимости и веса при одновременном выполнении следующих условий:

- ввоз товаров для личного пользования на таможенную территорию Таможенного союза из страны предыдущего проживания осуществляется не позднее 18 месяцев с даты прибытия указанного лица на постоянное место жительства в государство-член Таможенного союза ⁵;

- такие товары приобретены до даты признания физических лиц в соответствии с законодательством государства-члена Таможенного союза беженцами, вынужденными переселенцами либо до даты прибытия (переселения) на постоянное место жительства в государство-член Таможенного союза;

- культурные ценности, при условии их отнесения к таковым в соответствии с законодательством государства-члена Таможенного союза.

Льготы при ввозе товаров для личного пользования физических лиц, доставляемых перевозчиком

В данном случае освобождаются от уплаты таможенных пошлин, налогов товары для личного пользования (за исключением этилового спирта, алкогольных напитков, пива и неделимых товаров), ввозимые в течение календарного месяца в адрес одного получателя, таможенная стоимость которых не превышает сумму, эквивалентную 1 000 евро, и вес не превышает 31 кг ⁶.

Условия предоставления освобождения от уплаты таможенных пошлин, налогов при ввозе товаров, полученных физическими лицами в наследство, беженцами и вынужденными переселенцами, лицами,

³ ТК РФ, Положение от 29.11.2003 нахождение физического лица на консульском учете как условие для получения льготы не устанавливали. При этом Положением от 29.11.2003 льгота предоставлялась постоянно проживающим в РФ физическим лицам, срок временного непрерывного пребывания которых в иностранных государствах составлял более шести месяцев, и распространялся на товары, общая стоимость которых превышала 65 тыс. руб., вес – 35 кг, но не более 650 тыс. руб.

⁴ ТК РФ и Положением от 29.11.2003 льгота по уплате таможенных платежей в отношении товаров, полученных в порядке наследования, не устанавливалась.

⁵ Положением от 29.11.2003 срок ввоза товаров, при соблюдении которого предоставлялась льгота беженцам, вынужденным переселенцам и лицам, переселяющимся в РФ на постоянное место жительства, не устанавливался.

⁶ На основании пп. 2 п. 2 ст. 319 ТК РФ освобождались от уплаты таможенных пошлин, налогов товары ввозимые на таможенную территорию РФ в течение одной недели в адрес одного получателя, общая таможенная стоимость которых не превышала 5 тыс. руб.

переселяющимися на постоянное место жительства, культурных ценностей, доставляемых перевозчиком, аналогичны условиям предоставления данной льготы при ввозе товаров физическими лицами для личного пользования в сопровождаемом и несопровожаемом багаже.

Льготы при пересылке товаров для личного пользования, пересылаемых в международных почтовых отправлениях

Не взимаются таможенные пошлины, налоги в отношении товаров для личного пользования (за исключением неделимых товаров), пересылаемых в течение календарного месяца в адрес одного получателя, являющегося физическим лицом, находящимся на таможенной территории Таможенного союза, таможенная стоимость которых не превышает сумму, эквивалентную 1 000 евро, и общий вес которых не превышает 31 кг ⁷.

Льготы при вывозе товаров для личного пользования любым способом

Товары для личного пользования могут вывозиться без уплаты таможенных платежей независимо от таможенной стоимости и веса.

Данная льгота не относится к товарам, запрещенным к вывозу на таможенную территорию Таможенного союза ⁸, а также к драгоценным металлам и драгоценным камням.

С предоставлением указанной льготы могут ввозиться драгоценные металлы и драгоценные камни, ранее ввезенные на таможенную территорию Таможенного союза как физическими лицами государств-членов Таможенного союза, так и иностранными физическими лицами, с представлением оформленных таможенными органами документов, подтверждающих факт их ввоза, независимо от таможенной стоимости и веса.

Без взимания таможенных пошлин и налогов могут вывозиться драгоценные металлы и драгоценные камни таможенной стоимостью не более 25 000 долларов США в эквиваленте. В таможенную стоимость вывозимых драгоценных металлов и драгоценных камней не включается стоимость ранее ввезенных физическими лицами в таможенный союз, а также временно вывозимых из таможенного союза драгоценных металлов и драгоценных камней.

Вывозимые драгоценные металлы и драгоценные камни таможенной стоимостью более 25000 долларов США в эквиваленте (в таможенную стоимость вывозимых драгоценных металлов и драгоценных камней не включается стоимость ранее ввезенных физическими лицами в Таможенный союз, а также временно вывозимых из таможенного союза драгоценных металлов и драгоценных камней) к товарам для личного пользования не относятся. Вывоз таких товаров осуществляется в общем порядке.

Льготы при вывозе/ввозе любым способом транспортных средств

Освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов предоставляется в отношении:

– транспортных средств для личного пользования, зарегистрированных на территории государства-члена Таможенного союза, временно вывозимых за пределы таможенной территории Таможенного союза и обратно ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза любым способом;

– транспортных средств для личного пользования, зарегистрированных на территории иностранного государства, временно ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза иностранными физическими лицами любым способом, – на срок своего временного пребывания на этой территории, но не более, чем на один год;

⁷ В соответствии с п. 1 ст. 295 ТК РФ от уплаты таможенных платежей освобождались товары, пересылаемые в международных почтовых отправлениях (МПО) в течение одной недели в адрес одного получателя, стоимость которых не превышала 10 тыс. руб. При этом допускалась пересылка в МПО алкогольных напитков. В настоящее время алкогольная продукция включена в перечень товаров, запрещенных к пересылке в МПО (п. 4.1 приложения 2 к Соглашению от 18.06.2010).

⁸ Перечень товаров, запрещенных и ограниченных к ввозу на таможенную территорию Таможенного союза или вывозу с этой территории, содержится в приложении 3 к Соглашению от 18.06.2010 г.

– транспортных средств для личного пользования, зарегистрированных на территории иностранного государства, временно ввозимых физическими лицами государств-членов Таможенного союза любым способом, на срок, не превышающий шести месяцев. Временный ввоз таких транспортных средств допускается при условии обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза;

– транспортных средств для личного пользования, вывозимых за пределы таможенной территории Таможенного союза любым способом.

Автомобиль и прицеп, находящиеся в собственности физических лиц, признанных в соответствии с законодательством государства-члена Таможенного союза беженцами, вынужденными переселенцами, а также прибывающих (переселяющихся) в государство-член Таможенного союза на постоянное место жительства, освобождаются от уплаты таможенных платежей при одновременном выполнении следующих условий:

– их ввоз на таможенную территорию Таможенного союза из страны предыдущего проживания осуществляется не позднее 18 месяцев с даты прибытия указанного лица на постоянное место жительства в государство-член Таможенного союза;

– такие автомобиль и прицеп должны находиться в собственности у указанных лиц и быть зарегистрированы на таких лиц в стране предыдущего проживания в течение не менее шести месяцев до даты их прибытия (переселения) на постоянное место жительства. Льгота предоставляется в отношении одного автомобиля и одного прицепа⁹.

Автомобиль, прицеп, полученные физическим лицом государства-члена Таможенного союза в наследство за пределами таможенной территории таможенного союза (признанные наследуемым имуществом), при условии документального подтверждения факта получения таких автомобиля и прицепа в наследство (признания наследуемым имуществом) в порядке, предусмотренном законодательством государства-члена Таможенного союза (признанный наследуемым имуществом) ввозятся с освобождением от уплаты таможенных платежей. Льгота также предоставляется в отношении одного автомобиля и одного прицепа¹⁰.

⁹ В соответствии с Положением от 29.11.2003 в указанном случае льгота предоставлялась только в отношении автомобилей, страной происхождения которых являлась РФ или другое государство-участник СНГ и которые были приобретены указанными лицами до въезда в РФ.

Физические лиц, постоянно проживавшие в РФ, также могли ввезти без уплаты таможенных платежей автомобили, происходившие с территории бывшего СССР либо выпущенные в свободное обращение на его территории, находившиеся в собственности таких лиц либо членов их семей по состоянию на 31.12.1991 г.

¹⁰ Льгота в отношении автомобилей, полученных физическим лицом в порядке наследования, ТК РФ и Положением от 29.11.2003 не предусматривалась.

© 2011 г.

М.В. Беспалов

АНАЛИЗ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА ОТ 21.07.2005 № 94-ФЗ «О РАЗМЕЩЕНИИ ЗАКАЗОВ НА ПОСТАВКИ ТОВАРОВ, ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ, ОКАЗАНИЕ УСЛУГ ДЛЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ НУЖД» НА ПРИМЕРЕ ТАМБОВСКОЙ ОБЛАСТИ

Беспалов Михаил Владимирович – доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина, к.э.н.
(E-mail: rupy@list.ru)

Аннотация. В статье анализируется практика применения Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон № 94-ФЗ), согласно которому все закупки государственные учреждения должны проводить через аукционы на открытых электронных площадках, если стоимость контракта превышает 100 тыс. руб. При этом из-за острой конкуренции в области строительных услуг номинальная цена государственных контрактов на аукционах значительно снижается. Анализ положительных и отрицательных моментов от снижения номинальных цен на строительные услуги и причин их возникновения – тема статьи.

Ключевые слова: нормативная смета, прибыль, строительная продукция, аукцион.

Основная цель Закона № 94-ФЗ – это эффективное противодействие коррупции и достижение здоровой конкуренции в сфере государственных закупок и, как следствие, экономии бюджетных средств. При этом в реальности в результате применения Закона № 94-ФЗ происходит возрастание конкуренции на государственных аукционах. В связи с подрядным голоданием в условиях экономического кризиса, когда происходит дозированный выплеск строительных работ на электронные площадки, количеству участников, желающих получить тот или иной объем, приходится только удивляться. И как следствие, скидка, полученная заказчиком услуг на аукционе, не поддается экономическому обоснованию, скидки в результате жесткой конкурентной борьбы порой достигают 60% от номинальной цены торгуемой услуги.

Приведем пример электронных аукционов за март-апрель 2011 года в Тамбовской области (таблица 1). Из таблицы видно количество участников и процент скидки от заявленной цены на аукционе. К сожалению, невозможно точно определить количество организаций, допущенных к аукциону, но по порядковым номерам торгующихся можно примерно понять количество участвующих.

Таблица 1

Электронные аукционы в сфере строительных работ в марте-апреле 2011 года
в Тамбовской области

№ п/п	Наименование предмета электронного аукциона	Электронная площадка	Примерное количество участников	Номинальная цена контракта	Процент снижения	Итог
1	Выполнение работ по капитальному ремонту здания Мичуринского районного суда Тамбовской области, расположенного по адресу: Тамбовская область, г. Мичуринск, ул. Красная, 75.	www.sberbank-ast.ru	25	4 247 713,0	46,6	2 269 635,82
2	Выполнение подрядных (строительных) работ по объекту: «Капитальный ремонт здания МДОУ детского сада комбинированного вида № 71 «Незабудка» (оплата 2012-2013)	www.roseltorg.ru	19	8 391 093,00	24,8	6 306 044,54
3	Выполнение строительно-монтажных работ для проведения текущего ремонта актового зала учебного корпуса	www.roseltorg.ru	7	656 433,00	51,4	318 979,25
4	Выполнение работ по демонтажу (сносу), изготовлению и монтажу ограждения	www.roseltorg.ru	7	725 544,00	41,9	421 372,28
5	Выполнение работ по изготовлению и монтажу 142 метров ограждения	www.roseltorg.ru	7	409 266,00	26,8	299 553,67

При таких значительных снижениях заявляемой цены возникает вопрос: сколько же составляет реальная прибыль строительных организаций при условии выигрыша услуги по номинальной цене. Ведь ценообразование и сметное нормирование строительной продукции должно соответствовать нормативно-правовой базе, разработанной под руководством Госстроя России и Федеральным агентством по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству, обязательной для всех предприятий и организаций независимо от их ведомственной принадлежности и формы собственности, осуществляющих капитальное строительство с привлечением средств государственного бюджета всех уровней и целевых внебюджетных фондов.

Основой действующей системы ценообразования и сметного нормирования служит Свод правил по определению стоимости строительства в составе предпроектной и проектно-сметной документации (СП 81-01-94), который включает в себя структуру сметных нормативов, порядок определения сметной стоимости строительства и т.д. Кроме СП 81-01-94, разработаны и рекомендованы к применению на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004 «Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации». Вышеуказанные документы конкретизируются дополнительной нормативно-методической литературой по ценообразованию и сметному нормированию в строительстве.

Ведь цена на строительную продукцию обеспечивает подрядчику возврат затрат в процессе строительного производства в полном объеме и прибыль в объеме нормы, а инвестору (заказчику) определяет объемы капитальных вложений на строительство объекта. Так может ли прибыль строительной компании быть ниже нормы (заложенной сметой)? Ведь сметная норма – это совокупность ресурсов (затрат труда работников строительства, времени работы строительных машин, потребности в материалах, изделиях и конструкциях и т.п.), установленная на принятый измеритель строительных, монтажных и других работ. А вот главной функцией сметных норм является определение нормативного количества ресурсов, минимально необходимых и достаточных для выполнения соответствующего вида работ, как основы для последующего перехода к стоимостным показателям.

При этом сметная прибыль – это не что иное как сумма средств, необходимая для покрытия отдельных (общих) расходов строительно-монтажных организаций на развитие производства, социальной сферы и материального стимулирования. Сметная прибыль является нормативной частью стоимости строительной продукции а, следовательно, строго регулируется (и не может быть произвольной).

Исходя из определения сметной нормы, мы видим, что это минимально необходимое и достаточное количество ресурсов для выполнения соответствующего вида работ. Таким образом, получая скидка на подрядных торгах в 60% от номинальной стоимости, означает, что в государственных нормах, используемых для составления смет, закладываемая прибыль составляет 60%.

Приведем примеры нормативной сметной прибыли лишь некоторых нормативных единичных расценок, применяемых при капитальном ремонте с применением средств государственного бюджета (таблица 2), а также примеры фактической прибыли тех же единичных нормативных расценок, при капитальном ремонте с применением средств государственного бюджета (таблица 3) (данная прибыль показана без уплаты налогов).

Таблица 2

Нормативная прибыль при единичной расценке ТЕР по г. Тамбову в 1-м квартале 2011 г.
без учета налоговых платежей (руб.)

Наименование расценок	Ед. изм.	Наименование расценки при УСН					При ОСН				
		Всего	Прямые затраты	Накладные расходы	Сметная прибыль	Сметная прибыль, %	Всего	Прямые затраты	Накладные расходы	Сметная прибыль	Сметная прибыль, %
Плитка стеновая	м ²	804,76	674,96	84,37	45,43	5,65	863,29	724,05	90,51	48,73	5,65
Штукатурка стен	м ²	201,19	123,31	51,92	25,96	12,90	215,82	132,28	55,70	27,85	12,90
Покраска стен	м ²	136,29	116,82	12,98	6,49	4,76	146,20	125,32	13,92	6,96	4,76
Кладка кирпичная	м ³	4 036,80	3 459,20	350,46	227,15	5,63	4 330,38	3 710,76	375,95	243,67	5,63

Таблица 3

Фактическая прибыль при единичной расценке ТЕР по г. Тамбову в 1-м квартале 2011 г.
без учета налоговых платежей

Наименование расценок	Ед. изм.	Наименование расценки при УСН						При ОСН					
		Всего	З/п	Материалы	Накл. расходы	Сметная прибыль	Прибыль, %	Всего	З/п	Материалы	Накл. расходы	Сметная прибыль	Прибыль, %
Плитка стеновая	м ²	804,76	300	380	84,37	40,39	5,02	863,29	300	380	84,37	98,92	11,46
Штукатурка стен	м ²	201,19	100	40	51,92	9,27	4,61	215,82	100	40	51,92	23,9	11,07
Покраска стен	м ²	136,29	70	43	12,98	10,31	7,56	146,20	70	43	12,98	20,22	13,83
Кладка кирпичная	м ³	4 036,80	800	2 900	350,46	-13,68	-0,34	4 330,40	800	2900	350,46	279,92	6,46

Как видно из таблиц, нормативная сметная прибыль и фактическая прибыль от нормативной единичной расценки отличаются, но ни в том, ни в другом случае не превышают 15% даже при условии применения разных систем налогообложения. Но не нужно забывать и о том что в данном примере не учтена налоговая база, которая обязательна для оплаты любой организацией, тем более что налоговая часть от ФОТ в 2011 году значительно увеличилась, а, следовательно, чистый заработок предприятия окажется еще ниже, чем прибыль, показанная в таблицах.

Так почему аукционы со скидкой в 60% считают состоявшимися и на кого ляжет нагрузка, связанная с покрытием необоснованной скидки? Кто в итоге окажется без оплаты и какого качества будет предоставляемая услуга? Будет ли отторгованная услуга поставлена в срок? Конечно, большинство из этих вопросов можно отнести и к услуге, выигранной за номинал, но нельзя не согласиться с тем, что подобное понижения является лакмусовой бумажкой для определения некачественной услуги, и как следствие, бездарно потраченных государственных средств.

Так экономит ли Государство на подрядных торгах? Статистика неумолимо говорит: «Да, да еще как!». И качество вроде соответствует. Но какой руководитель государственного учреждения заявит о том, что все не так, и что подрядчик выполнил работы не качественно и откажется подписывать акты выполненных работ а, следовательно, деньги на конец года останутся не освоенными. Гораздо проще ведь будет найти компромиссный вариант с подрядчиком.

Более того, после зимнего периода в строительном секторе остро стоит вопрос подрядного голодания и, следуя нормам Закона № 94-ФЗ государство спекулирует на нехватке строительных подрядов, в таких условиях многие организации вынуждены брать подряды ниже себестоимости, выстраивая свою структуру по принципу пирамиды. Эти организации уже давным-давно забыли, что такое сметная прибыль, и сами, находясь в ужасном положении, не дают другим компаниям брать работы по адекватной цене.

В целом нормы Закона № 94-ФЗ уже сейчас приводят к локальным авариям капитально отремонтированных объектов, в создавшихся условиях подрядные организации вынуждены экономить буквально на всем, в том числе и на безопасности. Кроме того, организация после выполнения подрядных работ должна иметь резервный фонд для гарантийного обслуживания отремонтированных объектов и оперативного принятия мер в случае аварии, таких фондов у большинства организаций просто нет, а прибыль часто расходуется на содержание минимально необходимого персонала, и текущих платежей для функционирования компании в зимний период.

Также отметим, что в ст. 1 Закона № 94-ФЗ написано, что целью данного закона является предотвращение коррупции и других злоупотреблений в сфере размещения заказов. Но как тогда понимать условия размещения заказа в некоторых информационных картах аукциона, когда обеспечение исполнения контракта предусмотрено в 5% от номинальной стоимости заказа, а порядок оплаты за выполненные работы производится в течение двух месяцев со дня подписания актов выполненных работ, с пометкой «возможна отсрочка платежа до двух лет». Так кто из участников аукциона получит деньги в срок, а кто должен задуматься о том, что деньги за выполненные работы не получит в течение двух лет, это еще при том, что предоплата условиями контракта не предусмотрена.

Таким образом, Закон № 94-ФЗ борясь с коррупцией, фактически может привести к деградации строительного сектора и созданию нового после ипотечного строительного кризиса.

© 2011 г.

А.В. Воронова

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ КОНТРОЛИРУЕМЫХ КОМПАНИЙ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ И РОССИЙСКИЕ ПЕРСПЕКТИВЫ

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

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

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

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

ВВЕДЕНИЕ

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

После второй мировой войны, когда развивающийся бизнес тяготился высокими налоговыми ставками, идеальными площадками для перенесения центров прибыли с целью минимизации налогов стали бывшие британские колонии. Маленькие государства, имеющие скудные природные ресурсы, но воспринявшие от метрополии многовековую правовую систему с четкими и ясными принципами, одновременно предсказуемую и гибкую за счет массы прецедентов, также были не против привлечь инвестиции

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

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

на свои территории, предлагая очень либеральные налоговые режимы. Многие из них действуют и до сих пор, ярчайший пример – Британские Виргинские острова в Карибском бассейне.

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

Результаты такого повышенного внимания не заставили себя ждать: это и появление новых «черных, белых, серых» списков юрисдикций, в зависимости от степени внедрения стандартов обмена налоговой информацией и банковской прозрачности, выработанных ОЭСР, и объявление некоторыми государствами, например, Великобританией, налоговой амнистии для возвращения «блудных» капиталов из-за границы, и ужесточение фискального контроля на национальном уровне (например, в Германии)³.

Контролируемые иностранные компании и налогообложение доходов таких компаний в части, принадлежащей резидентам⁴ своих стран, составляют часть той области, которая интересует налоговые органы различных юрисдикций. В силу таких двух факторов, как 1) сложность определения понятия контролируемой компании; 2) желание государства в лице налоговых органов все-таки каким-либо образом обложить налогом доходы, принадлежащие своим налоговым резидентам, данная тема представляется весьма интересной для исследования.

ПОНЯТИЕ КОНТРОЛИРУЕМОЙ ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИИ

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

Первыми законодательные положения, касающиеся контролируемых иностранных компаний, приняли Соединенные Штаты в 1962 году. В 1972 году такое законодательство появилось в Германии и Канаде. После этого все соглашения об избежании двойного налогообложения этих стран содержат оговорку, что применение положений внутреннего законодательства о налогообложении контролируемых иностранных компаний не является нарушением таких договоров. Япония в 1978 году также присоединилась к вышеупомянутым странам, однако японское законодательство о контролируемых иностранных компаниях с 1978 года по 1992 распространяло свое действие только на компании из стран, включенных в так называемый «черный список». В 1980 году такое законодательство было введено во Франции с указанием на то, что в случае противоречия с соглашениями об избежании двойного налогообложения положения соглашений будут превалировать. Позже (в 1990 году) такое положение было оспорено Государственным Советом (Conseil d'Etat), и начиная с 1990 года судам была предоставлена возможность самим определять, какие положения применимы в каждом конкретном случае. Наконец, в 1992 году ОЭСР выпустила Комментарий⁵ к своей Модельной Конвенции, в котором указывалось, что положения национального законодательства о контролируемых иностранных компаниях действуют сами по себе, без учета соглашений.

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

³ Более подробно со сведениями о действиях различных государств по борьбе с оффшорами можно ознакомиться на сайте: <http://www.roche-duffay.ru/news/index.shtml#jurisdiction>.

⁴ Следует отметить, что понятие резидентности имеет свои особенности в различных странах, наиболее часто резидентность физического лица определяется по месту нахождения его жилища, месту его преимущественного пребывания, нахождения центра «жизненных интересов», ведения деятельности, гражданства. Для юридических лиц она обычно определяется местом регистрации, если законодательством не установлено иное.

⁵ Paragraph 23 of the Commentary to Art.1 of the OECD Model, added in 1992.

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

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

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ

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

Можно выделить два основных подхода к получению такой информации:

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

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

Часто оба подхода применяются параллельно, особенно в последнее время в связи с расширением сети соглашений об обмене информацией⁶.

В Австралии действует система самоначисления налогов и законодательством не предусмотрено никаких специальных требований к получению информации для проверки сведений, указанных налогоплательщиком в налоговой декларации. Там же принят список стран, компании которых не будут считаться контролируемыми иностранными компаниями. Как правило, это страны, размер налогов в которых такой же или выше, чем в стране проживания акционера (участника) такой иностранной компании⁷.

В Канаде национальные компании обязаны указывать в налоговых декларациях все свои иностранные аффилированные компании, физические лица обязаны указывать размер своих долей (акций) в иностранных компаниях, наименования этих компаний. Также в обязанности налогоплательщиков входит указание некоторых категорий дохода контролируемой иностранной компании⁸.

Во Франции национальные компании должны представить развернутый отчет с указанием названий и адресов всех иностранных компаний, являющихся резидентами на рассматриваемой территории, где

⁶ В апреле 2009 года прошел саммит стран ОЭСР, на котором критерием отнесения юрисдикции к «белому» списку сотрудничающих стало наличие у нее 12 соглашений об обмене налоговой информацией. В связи с этим многие юрисдикции, ранее не стремившиеся к заключению таких соглашений (например, Швейцария, Люксембург, Лихтенштейн и др.), были вынуждены это сделать.

⁷ Tax treaties and controlled foreign company legislation: pushing the boundaries. Sandler, Daniel. P.224. Kluwer Law International, 1998, The Institute of Taxation, UK.

⁸ Там же. С. 227–230.

декларирующая компания владеет как минимум 10% акций, а также финансовые отчеты по таким компаниям, подробные расчеты налогооблагаемого дохода и метод приведения в соответствие налоговых показателей бухгалтерским и т.д.

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

СОЕДИНЕННЫЕ ШТАТЫ АМЕРИКИ

Как было упомянуто выше, пионером введения законодательства о контролируемых иностранных компаниях являются США⁹. Особенностью законодательства данной страны является его высокая техническая проработанность и сложность.

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

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

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

Это лишь одна иллюстрация, демонстрирующая всю полноту и сложность норм, применяемых в Соединенных Штатах. Также законодательно закреплены детализированный список видов доходов компании, которые американские акционеры должны включать в свой налогооблагаемый доход, и не менее

⁹ Подробно об американском законодательстве о контролируемых иностранных компаниях см.: «Налог на оффшоры»: законодательство США о контролируемых иностранных компаниях. Будылин С.Л.// Журнал «Налоги» № 2, 2009.

¹⁰ Цитируется по: «Налог на оффшоры»: законодательство США о контролируемых иностранных компаниях. Будылин С.Л.// Журнал «Налоги» № 2, 2009.

подробные и сложные правила его расчета. Подробно расписаны ситуации, когда период владения акциями либо получения дивидендов и т.д. составляет менее налогового года и т.д.

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

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

В 1986 году в США было также введено законодательство о «компаниях пассивных иностранных инвестиций» (passive foreign investment company, PFIC), фактически являющееся дополнением к законодательству «о контролируемых иностранных компаниях».¹¹ Суть его состоит в том, что прибыль от реализации акций таких компаний считается «обычным доходом». (В США для физических лиц налог на прирост капитала (прибыль при продаже акций) ниже, чем налог на «обычный» доход (например, дивиденды).) В соответствии с законодательством о «компаниях пассивных иностранных инвестиций» американский акционер такой компании (независимо от доли владения) должен по его выбору либо включать соответствующую долю дохода компании непосредственно в свой налогооблагаемый доход, либо платить пени в случае аккумуляции компанией прибыли без распределения дивидендов.

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

РОССИЙСКИЕ ПЕРСПЕКТИВЫ

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

В «Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на 2008-2010 гг.»¹² указано, что «Разработка законодательства, регулирующего налогообложение контролируемых иностранных компаний, является важным средством борьбы с укрывательством доходов российскими компаниями с помощью оффшорных компаний и стран, имеющих низкий уровень налогообложения».

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

1) законодательно определить понятие иностранной контролируемой компании, основываясь на определении взаимозависимых лиц, а также стратегического участия в организациях;

2) ввести обязанность для российских компаний и компаний-резидентов указывать в налоговых декларациях все свои иностранные аффилированные иностранные компании;

3) законодательно закрепить ряд условий, которые будут обуславливать возникновение налоговой обязанности у российских налогоплательщиков в отношении прибыли, полученной иностранной контролируемой компанией;

4) ввести обязанность предоставления налогоплательщиком сведений о его доле в контролируемой иностранной компании и уплате налога с соответствующей доли нераспределенного дохода этой компании; установить, что уклонение от этого обязательства должно приравняться к налоговому правонарушению и наказываться взиманием штрафов;

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

6) введение понятия консолидированного налогоплательщика налога на прибыль организаций.

¹¹ 26 U.S.C. § 1291–1298.

¹² Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг. Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 года № 8). Доступно на сайте: <http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/05/taxpoltend.pdf>.

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

26 мая 2008 года Правительством РФ были одобрены «Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов»¹³, а 25 мая 2009 года – «Основные направления налоговой политики на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов»¹⁴. В первом документе из вышеизложенного списка упомянут лишь последний пункт – разработка понятия консолидированного налогоплательщика, направленный на регулирование трансфертного ценообразования, срок введения которого обозначен 2009–2010 годами. Во втором же документе указано заключение соглашений об обмене информацией с Германией и Чехией, а также завершены переговоры по проектам протоколов к соглашениям об избежании двойного налогообложения с Арменией, Италией, Финляндией. Оба документа содержат указание на разработку мер, направленных на регулирование трансфертного ценообразования, на регулирование избежания минимизации налогообложения различными методами, однако положения, касающиеся контролируемых иностранных компаний, в этих документах отсутствуют.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

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

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

Литература:

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

¹³ Доступно на сайте: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/policy/>

¹⁴ Там же.

Редакция журнала «НАЛОГИ и ФИНАНСЫ» приглашает авторов к сотрудничеству!

С предложениями обращаться по тел.:

(812) 492-9-492

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);
 - приставленные 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.