

НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

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

№ 4/2011

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,

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: 21.12.2011

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Центр подготовки персонала
ФНС России, г. Санкт-Петербург
196105, Санкт-Петербург, ул. Иркутская 2
Заказ № 120 Ц

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 бюджетного
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

Налоговый учет эксплуатационных расходов судоходных компаний	6
---	----------

*Лаврентьева Елена Александровна,
заместитель начальника Государственной
морской академии им. адм. С.О. Макарова, д.э.н., профессор
Плавинская Галина Алексеевна,
доцент Государственной морской академии
им. адм. С.О. Макарова, к.э.н.*

*Налоговая политика является одной из важных составляющих политики государства.
Состояние налоговой системы в полной мере зависит от проводимой государством
налоговой политики, ее оформления в нормативно-правовых актах,
т.е. отражения в актах высшей юридической силы соответствующих норм,
устанавливающих, изменяющих либо прекращающих налоговую обязанность.
При этом одним из существенных условий налоговой политики является учет интересов
всех сторон налогового правоотношения – не только интересов государства,
но и интересов налогоплательщиков.*

Правовые основы трансфертного ценообразования – шаг к международным стандартам	12
---	-----------

*Асеев Дмитрий Владимирович,
начальник межрайонной инспекции
Федеральной налоговой службы России № 24
по Свердловской области, доцент кафедры
«Экономики и управления» НТИ НИЯУ МИФИ, к.с.н.*

*Реформа трансфертного ценообразования в связи с принятием Закона № 227-ФЗ,
дополняющим действующее налоговое законодательство, является важным шагом
к сближению с существующими принципами международного трансфертного
ценообразования. Эта норма позволит России укрепить свои позиции
в системе налогообложения как внутри страны, так и за ее пределами.*

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Налоговый кодекс РФ: проблемы правоприменения и совершенствования.....	22
---	-----------

*Ногина Оксана Аркадьевна,
доцент кафедры государственного и административного права
юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, к.ю.н.*

*Автор анализирует форумы различных сайтов, аудитория обсуждения которых состоит
в основном из налогоплательщиков-физических лиц, бухгалтеров, работников юридических служб
организаций, государственных служащих налоговых органов, сотрудников юридических фирм.*

СОДЕРЖАНИЕ

Высший Арбитражный Суд РФ готовит разъяснения порядка применения части I Налогового кодекса

Российской Федерации 26

Мелконян Елена Витальевна,

советник государственной гражданской службы РФ I класса

Статья посвящена рассмотрению предлагаемого Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в проекте Постановления Пленума от 13.09.2011 г. порядка применения части I Налогового кодекса Российской Федерации. Автор анализирует как положительные, так и отрицательные стороны официального опубликования данных рекомендаций и дальнейшего их использования судебными органами при разрешении споров налогоплательщиков и налоговых органов.

Экономические предпосылки обострения кризиса

мировой финансовой системы 31

Кашин Владимир Анатольевич,

д.э.н. Советник Секретариата Интеграционного комитета ЕвразЭС

Приведенные в статье аргументы наглядно показывают, что финансовые рынки и действующие на них операторы должны быть возвращены к общим правилам рыночной деятельности и личной финансовой ответственности.

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Международный опыт регулирования трансфертного ценообразования в контексте борьбы с уклонением от налогообложения..... 38

Орлова Анастасия Александровна,

доцент кафедры «Финансов» СПбГУЭФ, к.э.н.

В условиях тотальной глобализации проблемы налогообложения каждой страны, а также проблемы государственного и корпоративного налогового планирования необходимо рассматривать во взаимосвязи с развитием общей налоговой политики мирового сообщества.

В условиях глобализации происходит определенная гармонизация налоговых систем и налоговой политики разных стран, включающая в себя создание различных международных организаций, занимающихся вопросами налогообложения, и совместную борьбу с отмыванием преступных доходов.

CONTENTS

ACCOUNTING AND TAXATION

Tax accounting of operating expenses of shipping companies6

Lavrentyeva Elena Aleksandrovna,

Deputy Head of Admiral Makarov State Maritime Academy, D.Sc. Economics, Professor

Plavinskaya Galina Alekseyevna,

associated professor of Admiral Makarov

State Maritime Academy, Ph.D. in Economics

Tax policy is one of the most important components of the state's policy.

State of the tax system to the full extent depends on the tax policy,

being carried out by the state, its execution in regulatory legal act,

i.e. reflection in acts of the highest legal force of the corresponding regulations, establishing, changing or terminating tax duty.

Herewith one of the most significant conditions of the tax policy

is a consideration for interests of all parties of the legal relationship –

the state interests as well as the taxpayers' ones.

Legal bases of transfer pricing – a step toward international standards 12

Aseyev Dmitriy Vladimirovich,

Head of the Interdistrict Inspectorate

of the Federal Tax Service of Russia No.24

for Sverdlovsk region, associated professor of the department of

"Economics and management" of Novouralsk Technological Institute of National Research Nuclear University «Moscow Engineering Physics Institute» [NTI NRNU MEPhI], Ph.D. in Social Science

Reform of transfer pricing in connection with adoption of the Law No. 227-FZ,

adding the current tax legislation, is an important step toward

moving closer to the existing principles of international transfer pricing.

This principle will allow Russia reinforcing its positions in the taxation system both within the country and abroad.

ARBITRATION PRACTICE

The Tax Code of the RF: problems of law enforcement and improvement 22

Nogina Oksana Arkadyevna,

associated professor of the department of state and administrative law

of the law faculty of Saint-Petersburg State University, PhD in Law

The author analyzes the forums of different sites,

which discussion audience mostly consists of taxpayers-individuals,

accountants, employees of legal departments of organizations,

public officers of the tax authorities, employees of legal firms.

CONTENTS

The Supreme Arbitration Court of the RF prepares explanations of the usage procedure of the Part I of the Tax Code of the Russian Federation	26
---	-----------

Melkonyan Elena Vitalyevna,

I Class State Civil Service Adviser of the RF

The article is devoted to the consideration of the usage procedure of the Part I of the Tax Code of the Russian Federation, offered in the draft Decree of Plenum dd. 13.09.2011, by the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation.

The author analyzes both positive and negative aspects of the official publication of the present recommendations and their further usage by the judicial authorities at disputes' resolution of taxpayers and tax authorities.

Economical prerequisites of the aggravation of crisis of global financial system.....	31
--	-----------

Kashin Vladimir Anatolievich,

Economic science A.P., Counsellor of Secretariat of EurAsEC Integration Committee

Arguments given in the article demonstrate that the financial markets and the operators acting on them should be returned to the general rules of market activity and personal financial responsibility.

FOREIGN EXPERIENCE

International practice of transfer pricing regulation within the context of struggle against tax evasion.....	38
--	-----------

Orlova Anastasiya Aleksandrovna,

associated professor of the department of "Finance"

of Saint Petersburg State University of Economics and Finance (SPbSUEF),

Ph.D. in Economics.

In the context of total globalization the taxation problems of each country, and also the problems of state and corporate tax planning, are necessary to be viewed taken in conjunction with development of general tax policy of the world community. In the context of globalization a definite harmonization of tax systems and tax policy of different countries takes place, including establishing of different international organizations, dealing with the issues of taxation and joint struggle against laundering of criminal proceeds.

© 2011 г.

Е.А. Лаврентьева

Г.А. Плавинская

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ЭКСПЛУАТАЦИОННЫХ РАСХОДОВ СУДОХОДНЫХ КОМПАНИЙ

***Лаврентьева Елена Александровна** – заместитель начальника Государственной морской академии им. адм. С.О. Макарова, д.э.н., профессор*

***Плавинская Галина Алексеевна** – доцент Государственной морской академии им. адм. С.О. Макарова, к.э.н.*

(E-mail: nalogi@nalogprof.ru)

Аннотация. Налоговая политика является одной из важных составляющих политики государства. Состояние налоговой системы в полной мере зависит от проводимой государством налоговой политики, ее оформления в нормативно-правовых актах, т.е. отражения в актах высшей юридической силы соответствующих норм, устанавливающих, изменяющих либо прекращающих налоговую обязанность. При этом одним из существенных условий налоговой политики является учет интересов всех сторон налогового правоотношения – не только интересов государства, но и интересов налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговый учет, эксплуатационные расходы судоходных компаний, нормативно-правовые акты, налоговая обязанность, учет интересов государства и налогоплательщиков.

Система налогообложения в современных условиях является наиболее действенным инструментом государственного регулирования транспортной деятельности при развитии единых правовых основ, сбалансированного распределения бюджетных средств, координации развития инфраструктуры различных видов транспорта, обеспечения средствами транспорта безопасности и обороноспособности государства; формирования на транспорте единого информационного пространства; согласования интересов и объединения усилий государства и бизнеса в развитии транспортной системы.

Для судоходного бизнеса эксплуатация флота является основой, поэтому обоснованный налоговый учет таких расходов существенно влияет на эффективность финансово-экономической деятельности судоходных компаний.

В соответствии с налоговым законодательством расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком и направленные на получение дохода. Это определяет важность в практической деятельности создания внутрифирменной контролинговой системы, позволяющей осуществлять постоянный мониторинг выполнения этого основополагающего положения.

Укрупненное налоговое законодательство выделяет четыре группы расходов: материальные, оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие.

Материальные расходы составляют существенную долю при эксплуатации флота.

При снабжении топливом необходимо учитывать, что для внутренних перевозок применяется ставка НДС в размере 18%, а услуги по бункеровке морских судов топливом непосредственно связаны с обслуживанием морских судов в портах, поэтому они, по мнению Минфина России, не облагаются

НДС в соответствии с пп.23 п.2 ст.149 НК РФ. У налоговых органов – иная позиция, которую поддержал Высший Арбитражный Суд РФ. В постановлении ВАС РФ от 08.06.2010 № 1650/10 указано, что «если топливо и ГСМ, необходимые для нормальной эксплуатации морских судов и судов смешанного река-море плавания, вывозятся из Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов, то должна применяться ставка НДС в размере 0% в соответствии с пп.8 п.1 ст.164 НК РФ».

Стоимость приобретения инструментов, инвентаря, приборов, спецодежды для экипажей судов также является материальным расходом для целей налогообложения. В соответствии с отраслевым соглашением судовладелец должен обеспечить моряков сертифицированными спецодеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты не ниже норм, установленных для морской отрасли (Приказ Министерства здравоохранения и социального развития Российской Федерации от 22.06.2009 № 357н), а также смывающими и обезвреживающими средствами в соответствии с Постановлением Минтруда России № 45 от 04.07.2003.

Расходы на оплату труда в целом урегулированы ст. 255 НК РФ.

Для судоходных компаний важно определиться с выплатами иностранной валюты взамен суточных членам экипажей судов заграничного плавания. В настоящее время такие выплаты утратили особую актуальность, так как ряд судоходных компаний выплачивают эти суммы в виде доплат или надбавок. В этом случае такие расходы облагались единым социальным налогом (ЕСН), а в настоящее время – страховыми взносами во внебюджетные фонды.

Однако распоряжение Правительства Российской Федерации от 01.06.1994 № 819-р, в котором установлены предельные размеры таких выплат, никто не отменял, и необходимо проанализировать налоговые последствия. Выплаты производятся за каждые сутки заграничного плавания независимо от его продолжительности и относятся на эксплуатационные расходы предприятий-судовладельцев. Конкретный размер выплаты иностранной валюты взамен суточных членам экипажей судов устанавливается судовладельцем в зависимости от категории плавающего состава и с учетом классификации и вида флота.

Судовладельцы считали такие расходы компенсационными выплатами, которые не подлежали налогообложению ЕСН. Налоговые органы придерживались противоположной точки зрения. Сложившиеся противоречия разрешались в судебном порядке. Согласно сложившейся арбитражной практике (постановления Президиума ВАС РФ от 04.04.2004 № 13692/05, 12992/05, 13707/05, определение ВАС РФ от 14.02.2008 № 1421/08), ВАС РФ принял сторону судоходного бизнеса и до 2010 года выплаты инвалюты взамен суточных не облагались ЕСН. Но с введением в 2010 году страховых платежей во внебюджетные фонды эти выплаты однозначно облагаются страховыми взносами (пп. и п.1 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ) и тем самым увеличивают расходы судоходных компаний для целей налогообложения.

Суммы начисленной амортизации для судоходного бизнеса очень существенны, так как этот вид деятельности отличается высокой фондоемкостью. В соответствии со ст. 259 НК РФ для целей налогообложения амортизация может начисляться линейным и нелинейным методом. При нелинейном методе списание стоимости основных средств происходит быстрее, так как норма амортизации установлена в целом для амортизационной группы и не зависит от срока эксплуатации. Выбор метода начисления амортизации устанавливается в учетной политике.

Большинство судовладельцев применяет линейный метод начисления амортизации, так как основная часть судов, находящихся в эксплуатации судоходных компаний, относится к 7-й (срок полезного использования от 15 до 20 лет) и 8-й (срок полезного использования от 20 до 25 лет) амортизационным группам. С 1 января 2011 года изменился срок полезного использования сухогрузных судов смешанного (река-море) плавания. Они исключены из 6-й группы и перенесены в 5 группу со сроком использования свыше 7 лет до 10 лет включительно. При этом необходимо учитывать, что новая норма действует в отношении судов, введенных в эксплуатацию с 01.01.2011 года, а по судам, введенным в эксплуатацию ранее, срок остается прежний (свыше 10 лет до 15 лет включительно).

Необходимо обратить внимание на налоговый учет амортизационной премии. В соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ судоходные компании имеют право включать в состав косвенных расходов амортизационную премию. К ней относятся расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к 3-7 амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно),

а также не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к 3-7 амортизационным группам) расходов, которые имели место в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Если основные средства, в отношении которых применялась амортизационная премия, реализовали ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию, то суммы расходов, включенных в состав косвенных расходов, подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль.

Приведенные положения важно контролировать при начислении амортизационных расходов.

Прочие расходы имеют широкий спектр, но при эксплуатации флота особую специфику имеют портовые сборы, лоцманская проводка судов, рацион питания экипажей морских, речных судов; ремонт основных средств, имущественное страхование, обучение работников плавающего состава судов морского и речного флота, доставка плавсостава на судно при смене экипажа.

Виды и размер портовых сборов устанавливаются приказами Минтранса России и Федеральной службы по тарифам России, поэтому они в полном объеме уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль и не облагаются НДС с соответствии с пп.23 п.2 ст.149 НК РФ.

Расходы по лоцманской проводке судов принимаются для целей налогообложения и согласно пп.23 п.2 ст.149 НК РФ не облагаются НДС.

Рацион питания экипажей морских и речных судов включается в налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль (пп.13 п.1 ст.264 НК) в пределах норм, установленных постановлением Правительства РФ от 30.07.2009 № 628.

Нормы продуктов определены в натуральном исчислении, т.е. в граммах на одного человека. Порядок обеспечения питанием экипажей морских, речных судов регламентируется приказом Минтранса России от 30.09.2002 № 122. Судовладелец в соответствии с установленной нормой и наименованием продуктов и их фактическими ценами устанавливает суточную стоимость рациона питания на одного члена экипажа. Стоимость рациона питания плавсоставу деньгами не компенсируется. Судовладелец обеспечивает организацию питания членов экипажей судов, снабжение водой, топливом, кухонным и столовым оборудованием и инвентарем, тарой для получения и хранения продуктов.

Таким образом, при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе расходов учитываются только расходы, рассчитанные исходя из норм в натуральном выражении, а сверхнормативные затраты осуществляются за счет чистой прибыли. Для судовладельцев это очень неудобно, но иных подходов в законодательстве нет. Для упрощения обоснования и подтверждения расходов на питание экипажей судов необходимо вносить изменения в действующее законодательство с целью установления нормативов рациона питания в стоимостном выражении.

Расходы на ремонт основных средств регулируются ст. 260 НК РФ и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат как для собственных, так и для арендованных амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

Кроме того, в соответствии с п.3 ст.260 НК РФ судоходные компании имеют возможность формировать резерв на эти цели, что позволяет адекватно поступающим доходам определять расходы, учитываемые в налогообложении, тем самым более рационально рассчитывать налогооблагаемую базу и, следовательно, на законных основаниях уплачивать налоговые платежи с учетом отраслевых особенностей. Таким образом, организация получает более равномерную динамику изменения базы по налогу на прибыль, кроме того, возникает возможность с большей уверенностью прогнозировать необходимый объем средств для уплаты налогов, а также перенести часть налоговых начислений на последующие отчетные периоды, а высвобожденные денежные средства направить на текущие расходы.

Имущественное страхование является неотъемлемой частью осуществления перевозочной деятельности морским и внутренним водным транспортом, и в Налоговом кодексе этим вопросам посвящена ст. 263.

По обязательным видам страхования проблем не возникает, так как эти расходы включаются в состав прочих в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. Если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Не возникает особых налоговых сложностей и с добровольным страхованием транспортных средств, грузов, товарно-материальных запасов.

Однако добровольное страхование ответственности за причинение вреда или ответственности по договору вызывает споры, так как действующие формулировки налогового законодательства не позволяют однозначно трактовать правомерность отнесения затрат по этому виду страхования на расходы при исчислении налога на прибыль судоходной компании.

Условия работы на международном фраховом рынке увеличивают ответственность российских судовладельцев за безопасность мореплавания, сохранность имущества, охрану окружающей среды, обеспечение необходимых условий работы для своего персонала. Требования международных конвенций и сложившаяся морская практика создают комплексную систему обязательств. Для развития судоходного бизнеса судовладельцы должны применять более высокие стандарты морских операций, повышать надежность перевозок.

Обязательное страхование ответственности судовладельцев за причинение вреда однозначно установлено Кодексом торгового мореплавания Российской Федерации для двух условий:

- за ущерб от загрязнения судов нефтью;
- за ущерб в связи с морской перевозкой опасных и вредных веществ.

Для остальных условий перевозок страхование ответственности за причинение вреда имеет добровольный характер, поэтому при исчислении налога на прибыль необходимо соблюдать требования налогового законодательства, согласно которому затраты на добровольное страхование ответственности за причинение вреда могут быть учтены судовладельцами в расходах при исчислении налога на прибыль, если такое страхование:

- соответствует международным обязательствам Российской Федерации;
- является условием осуществления деятельности в соответствии с общепринятыми международными требованиями.

С 2010 года в составе расходов учитываются другие виды добровольного имущественного страхования, если в соответствии с законодательством Российской Федерации такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности. В настоящее время обязательное страхование перевозчика груза не установлено. Законопроект более 10 лет находится на рассмотрении в Государственной думе, но до сих пор не принят.

Таким образом, при включении в налоговую базу затрат по добровольному страхованию ответственности за причинение вреда необходимо уделять особое внимание обоснованию соответствия такого страхования международным обязательствам России или общепринятым международным требованиям.

Обучение работников плавающего состава судов морского и речного флота. Действующее налоговое законодательство (п.3 ст.264 НК РФ) позволяет судовладельцам включать в налоговую базу расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников. Это особенно существенно для работников плавсостава, которые обязаны с установленной периодичностью проходить обучение и подтверждать свою квалификацию. Важно соблюдать установленные условия:

- обучение осуществляется на основании договора с российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;
- обучение проходят работники компании или физические лица, заключившие договор, предусматривающий их обязанность не позднее трех месяцев после окончания обучения заключить трудовой договор и отработать у судовладельца не менее одного года.

Доставка плавсостава на судно при смене экипажа является объективно необходимой эксплуатационной процедурой, расходы по которой правомерно могут быть учтены при исчислении налога на прибыль судоходной компании. Это подтверждается и судебными решениями. Согласно определениям Конституционного суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П, № 366-О-П, постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее

результате. Вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды, как отмечается в том же постановлении, не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала. Так, не осуществив доставку моряков на судно, судоходная компания не может получить доход, поэтому такие расходы правомерно уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Достаточно сложная система налогообложения отрицательно повлияла на развитие судоходного бизнеса России, и многие российские суда ушли под иностранный флаг. Поэтому для создания благоприятного инвестиционного климата и возврата судов под отечественный флаг в 2005 году был принят специальный закон, согласно которому был создан Российский международный реестр судов.

В Российском международном реестре судов (РМРС) осуществляется регистрация судов, которые используются для международных перевозок грузов, пассажиров и их багажа, в том числе, сдачи в аренду для оказания таких услуг, а также для оказания других связанных с осуществлением этих перевозок услуг. При эксплуатации судов, зарегистрированных в РМРС, уплачивается госпошлина за регистрацию судов в РМРС (пп.83 п.1 ст.333.33 НК РФ) и ежегодное подтверждение (пп.84 п.1 ст.333.33 НК РФ). Размер пошлины устанавливается в зависимости от валовой вместимости судна.

К судам, зарегистрированным в РМРС, применяется льготный режим налогообложения, который создает для эксплуатации этих судов экономические условия, аналогичные действующим в зарубежных странах, где такие реестры уже созданы. Однако использование этого льготного режима для судовладельцев, имеющих суда, зарегистрированные как в Государственном судовом реестре РФ, так и в РМРС, вызывает большие трудности:

- необходимо вести отдельный налоговый учет доходов и расходов от эксплуатации судов;
- при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в РМРС. При этом под эксплуатацией судов, зарегистрированных в РМРС, понимается использование таких судов для перевозок грузов, пассажиров и их багажа и оказания иных связанных с осуществлением указанных перевозок услуг при условии, что пункт отправления и(или) пункт назначения расположены за пределами территории РФ, а также сдача таких судов в аренду для оказания таких услуг;
- к расходам, не учитываемым в целях налогообложения, относятся расходы судовладельцев на обслуживание, ремонт и иные цели, связанные с содержанием и эксплуатацией судов, зарегистрированных в РМРС;
- расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика. Поэтому общехозяйственные расходы, которые нельзя непосредственно отнести к конкретному виду деятельности, должны распределяться судовладельцами самостоятельно пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов. При этом часть общехозяйственных расходов, относящаяся к деятельности по эксплуатации судов, зарегистрированных в РМРС, для целей налогообложения прибыли не учитывается.

Налоговые споры по учету расходов, связанных с эксплуатацией судов, зарегистрированных в РМРС, и учитываемых при исчислении налога на прибыль, рассматриваются в Высшем Арбитражном Суде РФ.

Постановлением Президиума ВАС РФ от 09.11.2010 № ВАС-7315/10 по делу № А26-7891/2009 поддержана позиция налоговых органов, согласно которой производимые обществом выплаты в пользу членов экипажа и осуществляющего управление обществом персонала, деятельность которого связана с эксплуатацией судов, зарегистрированных в РМРС, подлежат учету при определении объекта налогообложения по ЕСН. В постановлении суда указано: «Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел».

Таким образом, если выплаты в пользу членов экипажа судов, зарегистрированных в РМРС, подлежали налогообложению ЕСН, следовательно, с 1 января 2010 года на эти выплаты необходимо начислять страховые взносы во внебюджетные фонды. При этом сумма взносов должна учитываться в составе расходов по налогу на прибыль, так как согласно письму Минфина России от 15.03.2011 № 03-03-06/1/138 расходы в виде страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование, в том числе начисленных на выплаты, не принимаемые в состав расходов по налогу на прибыль, учитываются в составе прочих расходов.

С 2008 года перевозки и буксировка в сообщении между морскими портами РФ (каботаж) могут осуществляться судами, зарегистрированными в РМРС, в случае, если:

- для перевозок и буксировки требуется специализированный флот, отсутствующий в составе судов, зарегистрированных в Государственном судовом реестре РФ;
- необходимо обеспечить срочные перевозки и буксировку и невозможно осуществить это судами, зарегистрированными в Государственном судовом реестре РФ.

Для осуществления перевозки и буксировки в каботаже судами, зарегистрированными в РМРС, требуется разрешение, которое выдается Федеральным агентством морского и речного транспорта в порядке, установленном Минтрансом России.

Исходя из изложенного, доходы, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в РМРС, в каботаже подлежат налогообложению в общеустановленном порядке, так как согласно налоговому законодательству доходы не подлежат налогообложению только в том случае, если при осуществлении перевозки пункт назначения и(или) пункт отправления расположены за пределами территории РФ. Расходы, понесенные при осуществлении каботажных перевозок, в полном объеме учитываются в составе расходов по налогу на прибыль при наличии раздельного учета.

В декабре 2010 года в Государственную Думу Минтрансом России был представлен законопроект с поправками в Налоговый кодекс, позволяющий не учитывать при налогообложении прибыли ни доходы, ни расходы по каботажным перевозкам, осуществленным судами, зарегистрированными в РМРС, однако он до сих пор не принят.

Таким образом, выполненный укрупненный анализ вопросов налогового учета расходов при эксплуатации флота показал существенную специфику этого вида деятельности, а также необходимость и важность углубленного исследования и решения возникающих проблем.

ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АВТОРСКИМ СТАТЬЯМ

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

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

© 2011 г.

Д. В. Асеев

ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ– ШАГ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Асеев Дмитрий Владимирович – начальник межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 24 по Свердловской области, доцент кафедры «Экономики и управления» НТИ НИЯУ МИФИ, к.с.н.
(E-mail: ifns6659@mail.ru)

Аннотация. Реформа трансфертного ценообразования в связи с принятием Закона № 227-ФЗ, дополняющим действующее налоговое законодательство, является важным шагом к сближению с существующими принципами международного трансфертного ценообразования. Эта норма позволит России укрепить свои позиции в системе налогообложения как внутри страны, так и за ее пределами.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, взаимозависимые лица, налогообложение, критерии, информация, рыночные цены, методы, доля, анализ, соглашение.

На протяжении длительного периода времени у нас в России шли обсуждение и дебаты по вопросам трансфертного ценообразования. Трудно передать важность этого направления в системе налогообложения, и 18 июля 2011 года был принят Закон № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения». Многие его положения теперь в большей степени приближены к международным принципам трансфертного ценообразования, в частности к рекомендациям Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Закон вступает в силу с 1 января 2012 года.

Закон № 227-ФЗ дополняет Налоговый кодекс РФ новым разделом V.1. «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании», посвященным взаимозависимым лицам.

Взаимозависимые лица

Понятие и категории взаимозависимых лиц, а также механизм расчета доли участия одной организации в другой (либо же физического лица в организации) определены в главе 14.1.

Параллельно анализируя статью 105.1 НК РФ, признание лиц взаимозависимыми, а также основания для признания взаимозависимости представим в виде следующей таблицы:

Лица, признаваемые взаимозависимыми в соответствии с п.1 ст. 105.1 НК РФ	Основания для признания лиц взаимозависимыми
1.Физические лица	Одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению (пп. 10 п. 2 ст. 105.1 НК РФ)
	Физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и не полнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный (пп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ)
2.Организации	Одна организация прямо и(или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25% (пп. 1 п. 2 ст. 105.1 НК РФ)
	Одно и то же лицо прямо и(или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25% (пп. 3 п. 2 ст. 105.1 НК РФ)
	Единоличные исполнительные органы либо не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этих организаций назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в пп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ) (пп. 5 п. 2 ст. 105.1 НК РФ)
	Более 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этих организаций составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в пп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ) (пп. 6 п. 2 ст. 105.1 НК РФ)
3.Организация и лицо	Лицо осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа этой организации (пп. 7 п. 2 ст. 105.1 НК РФ)
	Лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в пп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ) имеет полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации (пп. 4 п. 2 ст. 105.1 НК РФ)
4.Организация и физическое лицо	Физическое лицо прямо и(или) косвенно участвует в организации и доля такого участия составляет более 25% (пп. 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ)
5.Организации и(или) физические лица	Доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50% (пп. 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ)
	По иным основаниям, не предусмотренным выше: 1) организации и(или) физические лица, являющиеся сторонами сделки, вправе самостоятельно признать себя для целей налогообложения взаимозависимыми лицами (п. 6 ст. 105.1 НК РФ); 2) лица могут быть признаны взаимозависимыми судом (п. 7 ст. 105.1 НК РФ)

Объекты налогового контроля – контролируемые сделки

Понятие контролируемых сделок, не нашедшее своего отражения в действующей редакции Налогового кодекса, вводится Законом № 227-ФЗ.

Сделки, цены которых налоговые органы будут вправе проверить на их соответствие рыночным, будут называться контролируемыми. Для признания всех перечисленных ниже видов сделок контролируемыми необходимо, чтобы они соответствовали одному условию: в результате их совершения хотя бы одна сторона должна учесть доходы, расходы или стоимость добытых полезных ископаемых, в результате чего должна увеличиться или уменьшиться база по налогу на прибыль, НДС, НДПИ или НДС.

К контролируемым сделкам относятся следующие виды сделок:

1. Сделки между взаимозависимыми лицами (п. 1 ст. 105.14 НК РФ).

К таковым приравнивается также совокупность сделок по реализации товаров, работ, услуг, совершаемых с участием посредников. Таким образом, перепродажа товаров, работ, услуг взаимозависимому лицу через посредников будет контролироваться, даже если напрямую никаких операций такие лица между собой не проводили, если посредники:

- не выполняют в данной совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации перепродажи товаров (работ, услуг);
- не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации перепродажи.

Указанные правила установлены пп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ.

Следует отметить, что законодатель из группы сделок между взаимозависимыми лицами, в том числе совершенных через посредников, выделил те сделки, все стороны и выгодоприобретатели которых зарегистрированы в России. Также особому контролю будут подвергаться сделки, все стороны и выгодоприобретатели которых зарегистрированы в России или являются резидентами РФ, если:

- сумма доходов по данным сделкам за календарный год превышает 1 млрд. руб. (пп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). Указанный лимит будет действовать с 2014 г., а до этого он будет постепенно понижаться: в 2012 г. доход по таким сделкам должен составлять 3 млрд. руб., в 2013 г. – 2 млрд. руб.;

- одна из сторон сделки является плательщиком НДС, исчисляемого по налоговой ставке, выраженной в процентах. Одновременно предметом такой сделки должно являться добытое полезное ископаемое, по которому и уплачивается этот налог в процентах (пп. 2 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). При этом сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год должна превышать 60 млн. руб. Для данной нормы никаких переходных предложений не предусмотрено: указанный лимит необходимо учитывать уже со следующего года;

- сумма дохода по сделкам превышает 100 млн. руб. за год и среди сторон сделки есть как плательщики ЕСХН или ЕНВД, так и налогоплательщики, применяющие иные системы налогообложения (пп. 3 п. 2 ст. 105.14 НК РФ, п. 3 ст. 105.14 НК РФ);

- хотя бы одна из сторон сделки – участник проекта «Сколково», применяющий освобождение от налога на прибыль или перечисляющий данный налог по нулевой ставке, и хотя бы одна из сторон таковым не является. При этом сумма доходов по таким сделкам превышает 60 млн. руб. за календарный год (п. 3 ст. 105.14 НК РФ);

- в сделке участвуют резидент особой экономической зоны (ОЭЗ), в которой установлены специальные льготы по налогу на прибыль, и нерезидент ОЭЗ (пп. 5 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). Лимит для таких сделок также составляет 60 млн. руб., однако соответствующие нормы будут применяться только с 1 января 2014 г.

2. Сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (пп. 2 п. 1 ст. 105.14 НК РФ).

Предметом таких сделок должны являться товары, входящие в состав следующих товарных групп (п. 5 ст. 105.14 НК РФ):

- нефть и товары, выработанные из нефти;
- черные металлы;
- цветные металлы;

- минеральные удобрения;
- драгоценные металлы и драгоценные камни.

Для данной категории сделок Законом устанавливается сумма доходов, при превышении которой данные сделки, совершенные с одним лицом, считаются контролируруемыми. Эта сумма должна составлять более 60 млн. руб. за календарный год (п. 7 ст. 105.14 НК РФ).

3. Сделки, одной из сторон которых является лицо, зарегистрированное в оффшорах (пп. 3 п. 1 ст. 105.14 НК РФ).

Сумма доходов по таким сделкам также должна превышать 60 млн. руб. за календарный год (п. 7 ст. 105.14 НК РФ).

Важно отметить также условие, необходимое для признания всех указанных сделок контролируемыми. В результате совершения данных сделок хотя бы одной стороне нужно учесть доходы, расходы или стоимость добытых полезных ископаемых, в результате чего должна увеличиться или уменьшиться база по налогу на прибыль, НДС, НДПИ или НДС (п. 11 ст. 105.14, п.п. 4, 13 ст. 105.3 НК РФ). Полнота уплаты только этих налогов контролируется в ходе проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (п. 4 ст. 105.3 НК РФ).

Необходимо отметить, что суд может признать сделку контролируемой, даже если она не соответствует указанным признакам. Это возможно при наличии достаточных оснований полагать, что данная сделка входит в группу однородных сделок, совершенных в целях сокрытия контролируемой сделки (п. 10 ст. 105.14 НК РФ).

Законом предусмотрены некоторые исключения. Не признаются контролируемыми следующие сделки:

1) между участниками одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков. На данный момент положения о такой группе только планируется внести в Налоговый кодекс РФ. Следовательно, невозможно точно сказать, с какого момента указанное исключение начнет действовать;

2) с лицами, которые соответствуют одновременно всем следующим условиям:

- стороны сделки зарегистрированы в одном субъекте РФ;
- у них нет обособленных подразделений в других регионах и за рубежом;
- они не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других регионов РФ;
- у них нет убытков, учитываемых в целях налога на прибыль;
- отсутствуют обстоятельства для признания сделок, совершаемых такими лицами, контролируемыми согласно пп. 2 – 5 п. 2 ст. 105.14 НК РФ.

В соответствии с положениями Закона, у налогоплательщиков, совершающих контролируемые сделки, появляется ряд новых прав. В частности, плательщик вправе сразу уплатить налоги исходя из рыночных цен. Также он может уплачивать НДС, НДПИ и авансовые платежи по налогу на прибыль (НДФЛ) за налоговые периоды, заканчивающиеся в течение календарного года, исходя из фактических цен сделки. Во втором случае по окончании года налогоплательщик обязан самостоятельно скорректировать налоговую базу и доплатить налоги (п. 6 ст. 105.3 НК РФ).

О совершении всех контролируемых сделок, проводимых в течение года, налогоплательщик обязан будет оповещать инспекцию не позднее 20 мая года, следующего за отчетным календарным годом. Нарушение срока подачи уведомления или представление документа, содержащего недостоверные сведения, будет караться штрафом в размере 5 000 руб. (ст. 129.4 НК РФ). Форма уведомления инспекции налогоплательщиком будет установлена ФНС России.

Цены и налогообложение

Закон устанавливает особенности признания цен рыночными при применении регулируемых цен. По общему правилу регулируемые цены признаются рыночными. Однако в случае установления минимальной и(или) максимальной предельной цены, ограничений на надбавки к ценам, скидки к ним, а также иных ограничений на размеры рентабельности или прибыли по сделкам необходимо соотносить применяемые цены с интервалом фактически сложившихся на рынке цен (рентабельности) с учетом особенностей расчета интервала, установленных Законом № 227-ФЗ.

Законом предусмотрены критерии сопоставимости при сравнении контролируемых сделок налогоплательщика со сделками, совершаемыми с участием независимых лиц. В частности, сделки будут являться сопоставимыми при условии, что они совершаются в одинаковых коммерческих и(или) финансовых условиях или же если различия в коммерческих и(или) финансовых условиях сопоставляемых сделок либо не оказывают существенного влияния на результаты сделок, либо их можно нивелировать с помощью соответствующих корректировок. При анализе сопоставимости учитываются такие критерии, как характеристики товаров (работ, услуг), являющихся объектом сделки, характеристики функций, рисков и активов сторон, договорные условия, экономические условия деятельности контрагентов по сделке, их рыночные (коммерческие) стратегии.

Существенные изменения претерпел перечень информации, которая может быть использована для сопоставления условий сделок. Если ранее требовалось ссылаться на официальные источники информации, то Закон разрешает пользоваться широким, открытым перечнем источников информации, которые могут быть использованы при определении соответствия цен, применяемых в сделках, рыночным ценам. Основное условие при этом – общедоступность информации и запрет на использование данных, составляющих налоговую тайну, а также иной информации, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством РФ, за исключением сведений о налогоплательщике, в отношении которого налоговый орган проводит проверку. Применение зарубежных источников информации разрешается только при отсутствии или недоступности российских источников.

Методы, используемые при определении рыночных цен

В главе 14.3 Закона № 227-ФЗ рассмотрены общие положения о методах, используемых при определении рыночных цен, порядок расчета интервала рентабельности, подробно описаны способы и условия применения всех методов. Главой установлены следующие методы:

1. Метод сопоставимых рыночных цен.
2. Метод цены последующей реализации.
3. Затратный метод.
4. Метод сопоставимой рентабельности.
5. Метод распределения прибыли.

Допускается использование комбинации двух и более методов.

При этом приоритетным по-прежнему остается метод сопоставимых рыночных цен. Применение остальных методов допускается в случае, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

Если указанные методы не позволяют определить, соответствует ли примененная цена рыночной, такое соответствие может быть определено исходя из независимой оценки рыночной цены предмета сделки, но только в случае осуществления разовых сделок.

Рассмотрим далее каждый из методов в свете Закона № 227-ФЗ.

1. Метод сопоставимых рыночных цен (СРЦ)

Для применения метода СРЦ достаточно наличия хотя бы одной сделки, при условии, что продавец не занимает доминирующее положение на соответствующем рынке. Законом также предусматриваются специальные правила для поиска сопоставимых цен (сделок) на нефть и нефтепродукты, товары, являющиеся предметом мировой биржевой торговли, и товары, которые не являются предметом мировой биржевой торговли, но цены на которые привязаны к котировкам на такие товары.

2. Метод цены последующей реализации

Метод цены последующей реализации будет применяться для определения рыночного уровня цены, по которой покупатель приобретает товары у взаимозависимого лица для их дальнейшей реализации независимому лицу.

При использовании данного метода показатель валовой рентабельности в рамках контролируемой сделки подлежит сравнению с интервалом рыночной валовой рентабельности, рассчитанным на основе информации по неконтролируемым сопоставимым сделкам.

3. Затратный метод

Затратный метод будет заключаться в сравнении валовой рентабельности затрат тестируемого лица (продавца товаров, работ, услуг) с интервалом валовой рентабельности, определенным на основании анализа сопоставимых организаций.

4. Метод сопоставимой рентабельности

В случае невозможности обеспечить достаточную сопоставимость данных бухгалтерского учета, на основе которых можно достоверно определить интервал рентабельности методом цены последующей реализации и затратным методом, может использоваться метод сопоставимой рентабельности. При применении данного метода объектом пристального внимания должна стать компания, которая в сравнении со второй стороной сделки осуществляет меньше функций, принимает меньшие экономические (коммерческие) риски и не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень рентабельности.

Для целей применения данного метода могут использоваться, в частности, следующие показатели рентабельности:

- рентабельность продаж;
- валовая рентабельность коммерческих и управленческих расходов (если перепродавец несет незначительные коммерческие риски);
- рентабельность затрат;
- рентабельность активов.

При использовании метода сопоставимой рентабельности допускается применение других показателей рентабельности, при условии, что их использование является обоснованным с точки зрения функционального анализа.

5. Метод распределения прибыли

Метод распределения прибыли применяется при невозможности использовать другие методы, а также при наличии существенной взаимосвязи между деятельностью сторон анализируемой сделки и наличии у сторон сделки прав на объекты интеллектуальной собственности, которые могут оказывать существенное влияние на уровень рентабельности.

Разрешается использовать две разновидности данного метода: распределение совокупной прибыли и распределение остаточной прибыли. Распределение прибыли между сторонами контролируемой сделки производится на основе оценки вклада сторон в совокупную прибыль по анализируемой сделке путем оценки следующих критериев:

- размер осуществленных стороной контролируемой сделки затрат на создание уникальных нематериальных активов, использование которых непосредственно влияет на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке;
- численность персонала, непосредственно влияющая на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке;
- рыночная стоимость активов, использование которых непосредственно влияет на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке;
- другие показатели, отражающие взаимосвязь между функциями, активами и рисками и величиной полученной прибыли.

Закон № 227-ФЗ упраздняет действующее допустимое отклонение в размере 20% от рыночной цены и вводит понятие интервала рыночных цен.

При определении интервала рыночных цен для применения метода СРЦ необходимо наличие не менее одной сопоставимой сделки, а при определении интервала рентабельности для использования методов цены последующей реализации, затратного и сопоставимой рентабельности — не менее четырех сопоставимых организаций. Если доступна информация о меньшем количестве сопоставимых организаций в отрасли, к которой принадлежит налогоплательщик, разрешается расширить границы поиска для анализа функционально сопоставимых компаний. Кроме того, критерий доли участия при поиске сопоставимых компаний может быть увеличен с 25 до 50%. Если же, несмотря на предпринятые меры, количество сопоставимых компаний все равно составляет менее четырех, диапазон рентабельности может быть рассчитан на основании имеющейся информации.

Законом также предоставляется возможность проведения корректировок показателей рентабельности с целью учета различий в показателях дебиторской и кредиторской задолженности или товарно-материальных запасов между сопоставимыми компаниями и налогоплательщиком. Такие корректировки используются в практике некоторых других стран и предполагают сравнение финансовой отчетности тестируемой компании и сопоставимых с ней лиц.

Закон дает право производить расчет интервала рентабельности с использованием не только информации, имеющейся на момент совершения контролируемой сделки, но и данных за три календарных года, непосредственно предшествующих году сделки (либо году, в котором были установлены цены в анализируемой сделке). Например, компания, которая устанавливает цены на 2013 год в конце 2012 года, сможет взять за основу анализа рентабельности сопоставимых компаний за 2009–2011 годы.

Законом предусмотрено, что налогоплательщики вправе самостоятельно скорректировать свои налоговые обязательства, если цены, примененные в контролируемой сделке, отличались от рыночных. При этом, однако, не предусмотрено право налогоплательщиков самостоятельно корректировать уже сложившиеся по факту цены (возможность корректировки допускается только в случае симметричных корректировок между российскими организациями по итогам проверки цен налоговым органом). Отсутствие возможности корректировки цен может оказаться существенным ограничением для тех налогоплательщиков, которые используют метод сопоставимой рентабельности или распределения прибыли, так как в итоге может привести к двойному налогообложению прибыли для тех международных компаний, которые будут вынуждены провести такие корректировки в других юрисдикциях.

Согласно Закону документация, обосновывающая рыночный уровень цен (рентабельности) для целей налогообложения, и соответствующие уведомления должны быть подготовлены в отношении всех контролируемых сделок. Данное требование до 1 января 2014 года применяется в случаях, когда сумма доходов от всех контролируемых сделок, совершенных налогоплательщиком в календарном году с одним лицом, превысит 100 млн. руб. в 2012 году или 80 млн. руб. в 2013 году.

Налоговый орган может запросить документацию у налогоплательщика не ранее 1 июня года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки (с учетом вступления Закона в силу с 1 января 2012 года — не ранее 1 июня 2015 года). Налогоплательщик должен будет представить документацию в течение 30 дней со дня получения запроса от налогового органа.

Законом предусмотрен ряд исключений, в которых отсутствует обязанность подготавливать документацию, в частности:

- 1) если цены применяются в соответствии с предписаниями антимонопольных органов или цена является регулируемой;
- 2) при осуществлении сделок с третьими лицами;
- 3) при сделках с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- 4) в случае заключения соглашения о ценообразовании.

Закон № 227-ФЗ содержит перечень данных, которые должны указываться в документации по трансфертному ценообразованию: сведения о налогоплательщике и его деятельности, об используемых методах; иная информация, подтверждающая, что коммерческие или финансовые условия, которые имели место в контролируемых сделках, соответствуют тем, которые имели место в сопоставимых сделках.

При этом в составе информации, обязательной для включения в документацию, отсутствуют сведения о функциях, рисках и активах лиц, являющихся сторонами сделки. Такие сведения необходимо

включать в состав документации только в случае проведения налогоплательщиком функционального анализа. Одновременно с этим Закон преподносит проведение функционального анализа в качестве обязательного условия при рассмотрении сопоставимости условий сделок. Таким образом, с одной стороны. Закон позволяет облегчить бремя составления документации для налогоплательщиков, которые заинтересованы в экономии своих ресурсов, предоставляя им возможность не проводить функциональный анализ; с другой стороны, наличие результатов может снизить риск оспаривания цен налоговым органом.

Еще одно важное замечание: сведения о методах определения рыночных цен (рентабельности) должны предоставляться только в случае, если они соответствуют прямо предусмотренным Законом. Иными словами, если налогоплательщик использует другие методы определения рыночных цен, то обосновывать их необязательно. Тем не менее, при налоговых проверках цен налоговые органы, скорее всего, будут руководствоваться пятью методами, которые прямо предусмотрены Законом, а потому их игнорирование при составлении документации может повлечь разногласия касательно рыночного уровня цен (рентабельности) с налоговыми органами.

Ответственность и налоговый контроль

Законом установлен специальный вид налоговых проверок: проверки соответствия цен (рентабельности), примененных в контролируемых сделках, рыночным. Проверки будут проводиться соответствующим федеральным органом исполнительной власти по месту его нахождения, что ставит под сомнение возможность проведения выездных налоговых проверок налогоплательщиков. В отношении проверок цен установлены специальные переходные положения: проверки за 2012 год не могут быть начаты позднее 31 декабря 2013 года; проверки за 2013 год – не позднее 31 декабря 2015 года. Начиная с 2014 года проверкой могут быть охвачены три года, предшествующие году, в котором было вынесено решение о проведении проверки.

Во время проверки проверяющие будут вправе истребовать информацию у всех участников сделки, а не только у проверяемого лица. Проверка будет проводиться в срок, не превышающий шесть месяцев, однако в исключительных случаях срок проверки может быть продлен до 12 месяцев. В случае необходимости получения информации от иностранных государственных органов, проведения экспертиз и(или) перевода на русский язык документов налогоплательщика срок проверки может быть продлен дополнительно. В ходе проверки налоговый орган не может применить иной метод определения рыночной цены, кроме метода, используемого налогоплательщиком, если такой метод предусмотрен Законом. Исключение составляют случаи, если налоговый орган докажет, что метод, примененный налогоплательщиком, не позволяет определить сопоставимость условий сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Если по результатам проверки налоговый орган выявил факты отклонения примененной цены от рыночной, которые привели к занижению налога, выдается акт проверки. Состав, процедура оспаривания акта проверки и порядок принятия решения по результатам проверки согласно Закону № 227-ФЗ аналогичны общему порядку рассмотрения материалов налоговой проверки. Если налоговыми органами установлено, что цена, используемая в контролируемой сделке, не соответствует рыночной цене, и вынесено решение об увеличении налоговой базы в отношении одной из сторон этой сделки, другая сторона будет иметь право на симметричную корректировку – право на уменьшение налоговой базы, исходя из скорректированной цены. Однако налогоплательщики не будут иметь возможность проводить такие корректировки самостоятельно. Более того, эти корректировки будут разрешены лишь для российских организаций и только в отношении сделок внутри РФ.

Новыми правилами предусмотрена возможность заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения между налогоплательщиком и федеральным налоговым органом. Данное соглашение определяет порядок цен или методы ценообразования по контролируемой сделке для целей налогообложения в течение срока своего действия. Возможность заключить соглашение будет предоставлена только крупнейшим налогоплательщикам. Для иностранных компаний соглашения о ценообразовании пока будут недоступны.

Налогоплательщик вправе подать заявление о заключении соглашения о ценообразовании с 1 января 2012 года. Соглашения будут заключаться на срок до трех лет с возможностью продления на последующие два года.

Соглашения о ценообразовании будут вступать в силу с 1 января года, следующего за годом их подписания, но могут распространять свое действие и на прошлые периоды, а именно с момента обращения налогоплательщика с заявлением о подписании соглашения.

Законом предусмотрена возможность заключения не только двухстороннего, но и многостороннего соглашения о ценообразовании относительно внешнеторговой сделки, если стороной сделки является налоговый резидент иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

Следует отметить, что согласно Закону налоговые органы обязаны рассмотреть заявление о заключении соглашения о ценообразовании и принять решение о заключении или незаключении соглашения в срок не более шести месяцев с возможностью его продления до девяти месяцев. Такой срок выглядит достаточно оптимистично по сравнению с мировой практикой заключения подобных соглашений и ввиду отсутствия опыта у налоговых органов.

По результатам рассмотрения проекта соглашения и сопутствующих документов налоговый орган обязан либо принять решение о заключении соглашения о ценообразовании, либо отправить проект соглашения на последующую доработку, или принять мотивированное решение об отказе в заключение соглашения. Отметим, что список оснований для принятия решений об отказе, указанных в Законе, является открытым. Законом определено, что такое решение может быть принято в следующих случаях:

- 1) непредставление или представление документов не в полном объеме;
- 2) неуплата или неполная уплата государственной пошлины;
- 3) мотивированный вывод о том, что в результате применения предложенного налогоплательщиком порядка определения цен или методов ценообразования не будет обеспечиваться исполнение положений Закона о сопоставимости сделок.

В отношении проверок цен за 2012 и 2013 годы штрафы начисляться не будут, даже в отсутствие документации (хотя налоговые обязательства могут быть скорректированы, если налоговые органы обоснуют несоответствие цен рыночным). По результатам проверок за 2014–2016 годы штрафные санкции могут составить 20% от суммы неуплаченного налога, а в отношении проверок за 2017 год и далее штрафы будут применяться в размере 40% от суммы неуплаченного налога, но не менее 30 000 руб. Штрафные санкции будут применяться только при одновременном соблюдении следующих критериев: цены (рентабельность) выходят за пределы интервала рыночных цен (рентабельности), что привело к неуплате или неполной уплате налогов, и отсутствует подготовленная документация, обосновывающая рыночный уровень цен (рентабельности). Таким образом, наличие документации, обосновывающей рыночный уровень цен, является залогом неприменения штрафных санкций. Штрафные санкции также не будут применяться в случае, если цены были установлены в соответствии с соглашением о ценообразовании.

Также, об этом было упомянуто выше, Законом предусмотрен штраф за неправомерное представление в установленный срок уведомления о контролируемых сделках или за представление уведомления с недостоверными данными в размере 5 000 руб.

Если обратиться к сложившейся международной практике, то увидим, что в ряде стран существуют санкции за манипулирование ценами.

Международный опыт свидетельствует, что важным фактором, влияющим на успешность применения трансфертного законодательства, является перечень и доступность информации для контроля цен. В большинстве стран существует возможность использования информации о сделках, осуществленных иностранными организациями. Это особенно актуально для разовых сделок с уникальными товарами, аналоги которых встречаются только за рубежом.

Возможность использования иностранных источников информации о сопоставимых сделках

Возможность использования	Страна
Допускается	США, Англия, Канада, Дания, Ирландия, Швеция, Голландия, Бразилия, Мексика, Перу, Чили, ЮАР, Новая Зеландия, Казахстан
Допускается (при отсутствии внутренних данных)	Испания, Португалия, Чехия, Финляндия, Израиль, Китай, Корея, Малайзия, Сингапур, Австралия
Допускается (только в рамках Еврозоны)	Франция, Германия, Бельгия
Не допускается	Норвегия, Япония

Для упрощения отношений в сфере налогового регулирования трансфертных цен в мировой практике используется «предварительное соглашение о ценообразовании». В нем устанавливаются условия закрепления цены для целей налогообложения и срок его действия. В результате налоговое ведомство может точно прогнозировать налоговые поступления. Как правило, за рассмотрение и заключение соглашения сборы не взимаются (Англия, Германия, Франция), а, например, в США размер пошлины может колебаться от 5 до 50 тыс. долларов в зависимости от категории налогоплательщика и количества сделок, предусмотренных в соглашении.

Размеры штрафных санкций также различаются в зависимости от страны, например:

Австралия – размер штрафа за применение трансфертных цен может достигать до 50% величины заниженной налоговой базы. Штраф уменьшится на 80%, если налогоплательщик добровольно заявит о занижении базы до начала проведения в отношении него налоговой проверки; на 20% – после начала проверки;

Англия – штрафные санкции за минимизацию налоговой базы с использованием трансфертных цен достигают 100%;

Франция – в случае признания судом «недобросовестности» налогоплательщика взимается штраф в размере 40% от «реальной налоговой базы», а в случае признания мошенничества – в размере 80%.

В заключение следует отметить, что введение нового порядка регулирования трансфертных цен не только своевременно, но и, как показывает международный опыт, необходимо. С введением данной нормы существенно усложнится процедура подготовки документов для представления в налоговые органы; к тому же, поскольку у налоговых органов нет достаточного опыта работы в этой области, на начальном этапе можно прогнозировать некоторое наличие ошибок в их действиях.

© 2011 г.

О. А. Ногина

НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РФ: ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Ногина Оксана Аркадьевна – доцент кафедры государственного и административного права юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, к.ю.н.

(E-mail: nalogi@nalogprof.ru)

Аннотация. Автор анализирует форумы различных сайтов, аудитория обсуждения которых состоит в основном из налогоплательщиков-физических лиц, бухгалтеров, работников юридических служб организаций, государственных служащих налоговых органов, сотрудников юридических фирм.

Ключевые слова: налог на имущество, НДС, арендатор.

НОРМЫ ЧАСТИ II НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ

Вопрос: Организация является арендатором здания, имеющего режим памятника федерального значения. Утвержден план реконструкции арендованного памятника. Имеет ли организация право на льготы по налогу на имущество в отношении неотделимых улучшений, если они учитываются на балансе организации по счету 01 у арендатора, а здание – на балансе арендодателя?

Заключение эксперта

В соответствии со ст. 374 НК РФ объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Понятие движимого и недвижимого имущества определяется гражданским законодательством, согласно которому (ст. 130 ГК РФ) к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства, а также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Остальные вещи относятся к движимому имуществу. Неотделимые улучшения недвижимого имущества не могут существовать самостоятельно без объекта недвижимого имущества и составляют вместе с последним единый имущественный комплекс объекта недвижимости.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 14.12.2004 № 451-О и в Определении от 21.04.2011 № 500-О-О, по смыслу п. 1 ст. 38 и ст. 374 Налогового кодекса, объектом налогообложения налогом на имущество организаций являются элементы обособленного имущества юридического лица, учитываемые на его балансе в качестве основных средств, т.е. таких активов организации, которые составляют экономическую базу ее предпринимательской деятельности.

В соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ критерием для отнесения имущества организации к объекту налогообложения по налогу на имущество организаций является признание такого имущества в качестве основного средства по правилам бухгалтерского учета. Объектами же бухгалтерского учета согласно

п. 2 ст. 1 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» признаются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности. Разработанным на основании данного Федерального закона Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Министерства финансов от 29.07.1998 № 34н) определены характеристики основных средств.

Таким образом, п. 1 ст. 374 НК РФ устанавливает, что объектом налогообложения по налогу на имущество организаций является имущество организаций, относящееся к категории основных средств. Что касается положений по ведению бухгалтерского учета, утверждаемых Министерством финансов, то этими нормативными актами на основании Федерального закона «О бухгалтерском учете» закрепляются лишь правила и способы ведения организациями учета имущества, включая основные средства. При этом содержащиеся в таких актах характеристики основных средств отражают объективные экономические свойства указанного имущества - использование для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени, способность объекта приносить организации экономическую выгоду и т.д.

Поскольку объектом налога на имущество является недвижимое имущество, учитываемое на балансе, постольку способ ведения учета такого имущества вместе с неотделимыми от него улучшениями, когда арендованный объект учитывается у одной стороны, а неотделимые улучшения у другой, не влияет на правовой режим имущественного комплекса недвижимого объекта в целом как единого объекта недвижимости. При этом и сам объект недвижимости и его неотделимые улучшения учитываются в качестве объектов основных средств согласно ПБУ, и в совокупности они составляют единый объект налогообложения, который исключительно в целом может служить экономической базой предпринимательской деятельности, как отметил Конституционный Суд РФ. Заметим, что «распределенный» способ ведения учета не влияет на предоставление налоговых льгот, поскольку льгота предоставляется именно по имущественному объекту.

Согласно п.5 ст. 381 НК РФ организация освобождается от уплаты налога на имущество в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения. Как было отмечено ВАС РФ, присвоение конкретному объекту статуса особо ценного объекта культурного наследия народов Российской Федерации означает отнесение его к высшей категории охраны и учета, предполагающей особые формы государственной поддержки, включая установление налоговой льготы по таким объектам (Определение ВАС РФ от 06.09.2010 № ВАС-12048/10 по делу № А40-97101/09-99-738).

Согласно ст. 3 Федерального закона № 73-ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации» (далее - Закон № 73-ФЗ), к объектам культурного наследия относятся объекты недвижимого имущества со связанными с ними произведениями живописи, скульптуры, декоративно-прикладного искусства, объектами науки и техники и иными предметами материальной культуры, возникшие в результате исторических событий, представляющие собой ценность с точки зрения истории, археологии, архитектуры, градостроительства, искусства, науки и техники, эстетики, этнологии или антропологии, социальной культуры и являющиеся свидетельством эпох и цивилизаций, подлинными источниками информации о зарождении и развитии культуры.

Статьей 40 Закона № 73-ФЗ установлено, что сохранение объекта культурного наследия предусматривает направленные на обеспечение физической сохранности объекта культурного наследия ремонтно-реставрационные работы, в том числе консервацию объекта культурного наследия, ремонт памятника, реставрацию памятника или ансамбля, приспособление объекта культурного наследия для современного использования, а также научно-исследовательские, изыскательские, проектные и производственные работы, научно-методическое руководство, технический и авторский надзор.

На основании Закона № 73-ФЗ (гл. VII) и Инструкции о порядке учета, обеспечения сохранности, содержания, использования и реставрации недвижимых памятников истории и культуры, утвержденной Приказом Министерства культуры СССР от 13.05.1986 № 203 (п.п. 92–99), на недвижимых памятниках выполняются производственно-реставрационные работы, к которым отнесены консервация, реставрация, воссоздание, ремонт, приспособление, осуществляемые на памятнике в различных сочетаниях.

Именно с учетом указанных выше положений, определяющих правовой режим памятника федерального значения необходимо решать вопрос о применении налоговой льготы к его составным частям (письмо Минфина от 08.12.2009 № 03-05-04-01/99).

В результате реконструкции не только восстанавливается сам объект недвижимости, но указанный объект приобретает новые качественные характеристики, позволяющие сохранить и использовать объект в условиях современных требований по пожаробезопасности, использованию новых коммуникаций и связи и др. При этом вновь создаваемые неотделимые улучшения приобретают тот же правовой режим, что и объект недвижимости, - памятника федерального значения, поскольку являются его технологически неотъемлемыми частями.

Как показывает судебная практика, льготы по налогу на имущество должны применяться и к тем основным средствам, которые являются неотъемлемой частью льготируемых объектов. К ним относятся, например, кабели связи, телефонизация станции, сооружения электропередачи, здания ТЭЦ, котельные, отделения электрофильтров и т.д. (Постановления ФАС Центрального округа от 22.09.2011 № А54-201/2011, ФАС Московского округа от 01.07.2010 № КА-А40/5697-10, ФАС Поволжского округа от 21.07.2009 № А12-17296/2008, ФАС Северо-Западного округа от 16.04.2009 № А21-2088/2008, от 11.01.2009 № А42-1804/2008, ФАС Уральского округа от 15.02.2011 № Ф09-353/11-СЗ, от 13.01.2011 № Ф09-10880/10-СЗ, от 14.12.2010 № Ф09-10337/10-СЗ (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 20.06.2011 № ВАС-4052/11)). Правомерно применять льготу и в том случае, когда неотъемлемые части установлены организацией на арендованном имуществе (см., например, Письмо УФНС России по г. Москве от 15.11.2010 № 16-15/119641).

Вопрос: Организация (исполнитель) заключила с заказчиком договор на проведение работ с указанием суммы НДС. Исполнитель получил авансовые платежи, с которых уплатил НДС в бюджет, в свою очередь заказчик возместил НДС, уплаченный с авансов. Однако с 01.01.2012 реализация осуществляемых подрядчиком работ в отношении памятника федерального значения перестала облагаться НДС в связи с принятием Федерального закона от 19.07.2011 № 245-ФЗ. Как должна складываться ситуация с НДС, уплаченным с авансов, если отгрузка произойдет в 2012 году?

Заключение эксперта

С 1 января 2012 года вступает в силу новая редакция пп.15 п.2 ст.149 НК РФ (пп. «а» п.4 Федерального закона от 19.07.2011 № 245-ФЗ), согласно которой расширяется перечень необлагаемых работ, связанных с реконструкцией объектов культурного наследия. Поскольку законодатель в указанном выше федеральном законе не устанавливает каких-либо специальных правил вступления в силу или распространения анализируемой нормы ст.149 НК РФ на предшествующие периоды, необходимо руководствоваться общими правилами уплаты НДС, установленными в главе 21 НК РФ.

В случае, если налогоплательщиком, осуществляющим работы по реконструкции памятника, до 01.01.2012 г. были получены авансы от заказчика соответствующих работ и уплачен НДС в бюджет, а в свою очередь покупатель возместил НДС, уплаченный с авансов, могут быть рассмотрены следующие варианты:

1. В случае применения льготы поставщиком по договорам, заключенным до 1 января 2012г.

Пунктом 8 ст. 149 НК РФ установлено, что при отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению, налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты. В связи с этим, если в договор выполнения работ, заключенный до 1 января 2012г., в котором стоимость работ определена с учетом налога на добавленную стоимость, внесены изменения, предусматривающие новую стоимость работ без учета налога на добавленную стоимость, то при реализации этих работ после 1 января 2012г. налогоплательщиком, не отказавшимся на основании п. 5 ст. 149 НК РФ от освобождения от налогообложения, налог на добавленную стоимость не исчисляется и в бюджет не уплачивается. При этом продавец вправе заявить о возврате излишне уплаченных сумм НДС из бюджета в порядке, предусмотренном ст.78 НК РФ.

Что касается вычетов налога на добавленную стоимость, то на основании пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ в случае использования приобретенных товаров (работ, услуг) для осуществления операций, освобождаемых от налогообложения налогом на добавленную стоимость, суммы НДС, ранее принятые к вычету

по таким товарам (работам, услугам), подлежат восстановлению. В связи с этим при использовании приобретенных товаров (работ, услуг) в операциях по реализации работ, освобожденных от налогообложения с 1 января 2012г. на основании пп. 15 п.2 ст. 149 НК РФ, суммы налога по указанным товарам (работам, услугам), ранее принятые к вычету, подлежат восстановлению в порядке, установленном п. 3 ст. 170 НК РФ. При этом если до 1 января 2012г. исполнителем получен аванс в счет предстоящего выполнения работ, то в случае их реализации после 1 января 2012г. НДС не уплачивается на основании п. 8 ст. 149 НК РФ (см. также Письмо Минфина России от 11.05.2011 № 03-07-10/08). По мнению Минфина, уплаченный с аванса налог можно принять к вычету, но это возможно при условии, что в договор внесены изменения, предусматривающие уменьшение стоимости работ на сумму НДС, и данная сумма возвращена покупателю (см. также Письма Минфина России от 11.05.2011 № 03-07-10/08, от 31.08.2010 № 03-07-10/11).

Согласно абз. 2 п. 5 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае изменения условий договора либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

При этом налогоплательщик вправе зачесть излишне уплаченный налог, подав уточненную налоговую декларацию за соответствующий налоговый период, предварительно возвратив заказчику ранее предъявленную сумму НДС (см. также письмо УФНС по Москве от 06.04.2009 № 16-15/32228).

2. Если подрядчик отказался от льготы в порядке, предусмотренном ст.149 НК РФ, начиная с 01.01.2012, сумма НДС с аванса принимается к вычету в общем порядке при фактическом выполнении работ. (Письмо Минфина России от 31.08.2010 № 03-07-10/11; Письмо Минфина России от 07.02.2011 № 03-07-14/06).

Необходимо отметить, что в соответствии с п. 5 ст. 149 НК РФ налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 ст. 149 НК, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование. То есть, исполнитель работ для освобождения должен представить заявление не позднее 1 января 2012 года.

Если исполнитель работ отказался от освобождения, то сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная до 1 января 2012 г. при получении авансовых платежей в счет предстоящего выполнения ремонтных работ, подлежит вычету в общеустановленном порядке на основании п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 НК РФ.

3. Если продавец после 01.01.2012г. продолжит исчислять и выставять НДС своим покупателям по необлагаемым работам в силу пп.15 п.2 ст.149 НК РФ, не отказавшись от применения льгот, то в такой ситуации налоговый орган должен будет применить п.5 ст.173 НК РФ, предусматривающий уплату НДС, подлежащего уплате в бюджет и определяемого как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг) без применения вычетов.

При этом покупатель признается имеющим право на применение соответствующего налогового вычета, поскольку, как указывают суды, в соответствии с положениями п. 5 ст. 173, п. 4 ст. 174 НК РФ лицо, ошибочно получившее налог, обязано исчислить данный налог и перечислить его в бюджет. Следовательно, уплата НДС лицу, не являющемуся плательщиком этого налога, не является обстоятельством, исключающим право налогоплательщика предъявить спорные суммы налога к вычету (см., например, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 07.09.2010 № Ф03-6028/2010; Постановление ФАС Московского округа от 30.03.2011 № КА-А40/2605-11; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 13.08.2010 № А32-2525/2009-70/36).

© 2011 г.

Е. В. Мелконян

ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РФ ГОТОВИТ РАЗЪЯСНЕНИЯ ПОРЯДКА ПРИМЕНЕНИЯ ЧАСТИ I НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Мелконян Елена Витальевна – советник государственной гражданской службы РФ I класса

(E-mail: ElenaMelkonyan@gmail.com)

Аннотация. Статья посвящена рассмотрению предлагаемого Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в проекте Постановления Пленума от 13.09.2011 г. порядка применения части I Налогового кодекса Российской Федерации. Автором анализируются как положительные, так и отрицательные стороны официального опубликования данных рекомендаций и дальнейшего их использования судебными органами при разрешении споров налогоплательщиков и налоговых органов.

Ключевые слова. Высший Арбитражный Суд, налогообложение, налоговая проверка, налоговый контроль, привлечение к налоговой ответственности, взыскание налогов.

На официальном сайте Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ) – www.arbitr.ru – размещен проект Постановления Пленума от 13.09.2011 г. о некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части I Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс). Данный документ, в случае его принятия, будет обязателен для применения как всеми арбитражными судами, так и налоговыми органами.

Проект Постановления содержит 84 пункта, разъясняющих давно наболевшие проблемные методологические и практические вопросы, служившие причинами многочисленных судебных разбирательств между налоговыми органами и налогоплательщиками.

В целях обеспечения единообразного подхода к разрешению данных споров и легкости его практического применения будущее Постановление разделено на ряд разделов, затрагивающих все актуальные спорные моменты, касающиеся применения части I Налогового кодекса. Остановимся на наиболее интересных из них.

I. Участники правоотношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах

Первый раздел будет разъяснять порядок действий участников правоотношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Прежде всего ВАС РФ отмечает, что, получая доход в натуральной форме или в виде материальной выгоды, налоговый агент в отсутствие в данном случае денежных выплат обязан лишь исчислить налог и в течение месяца со дня, когда стало известно о невозможности удержать налог, сообщить об этом в налоговый орган.

Кроме того, Судьи полагают, что суммы налога, не удержанные с налогоплательщика, не могут быть взысканы с налогового агента в принудительном порядке. Однако в указанном случае налоговый орган имеет право предъявить к налоговому агенту иск о возмещении убытков, который будет рассмотрен по общим правилам искового производства.

Также в проекте Постановления зафиксирован такой очевидный факт, что в случае, если налогоплательщик за конкретный налоговый период не указал в налоговой декларации на свое право применить ту или иную налоговую льготу, налоговый орган не имеет права расценивать данное действие как отказ налогоплательщика от использования данной льготы в указанном налоговом периоде.

II. Исполнение обязанности по уплате налогов

Второй раздел проекта Постановления затрагивает вопросы порядка исполнения обязанности по уплате налогов. Вот наиболее интересные из них.

Налоговый орган, применяя расчетный метод, по мнению Судей, не просто определяет действительные суммы налога, подлежащие уплате в бюджет с учетом имеющихся у налогоплательщика расходов, но и вместе с тем не принимает право на применение налоговых вычетов, так как сам факт использования расчетного метода говорит о непредставлении налогоплательщиком документов, необходимых для проведения проверки, в том числе и счетов-фактур, являющихся основанием для данных вычетов. Кроме того, по мнению ВАС РФ, доказать, что расчет налоговым органом произведен неверно, должен сам налогоплательщик, так как именно он вынудил налоговых инспекторов применить данный метод определения налоговых обязательств.

После вступления Постановления в силу налогоплательщики смогут влиять на исключение сумм задолженностей, безнадежных к взысканию, из своих лицевых счетов. ВАС РФ разъясняет, что утрата налоговым органом возможности принудительного взыскания суммы налогов, пеней и штрафов не является основанием для прекращения обязанности по их уплате. Обязанность по уплате в данном случае прекращается на основании судебного акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки в связи с истечением предусмотренного срока. При этом иск в суд о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными к взысканию и обязанность по их уплате прекращенной может подать как налоговый орган, так и сам налогоплательщик. В этом случае налоговый орган обязан исключить соответствующую запись о суммах налогов, пеней и штрафов из лицевого счета налогоплательщика.

При этом, как полагает Пленум, налоговый орган не вправе в счет погашения задолженности, возможность принудительного взыскания которой утрачена, проводить зачет излишне уплаченного (взысканного) налога, пеней и штрафов.

ВАС РФ также отмечает, что при недостаточности средств ликвидируемой организации возложение на ее учредителей (участников) обязанности погасить оставшуюся задолженность по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов возможно только в том случае, если в соответствии с гражданским законодательством учредители (участники) ликвидируемого юридического лица несут субсидиарную ответственность по ее долгам.

III. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах

Третий раздел проекта Постановления посвящен порядку привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Прежде всего, в данном разделе судьи указывают на то, что при наличии хотя бы одного из смягчающих ответственность обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 112 Налогового кодекса, размер подлежащего уплате штрафа следует уменьшить не менее чем в два раза, как указывает пункт 3 статьи 114 Налогового кодекса. При этом, по результатам оценки в совокупности всех обстоятельств дела, в том числе и смягчающих вину налогоплательщика, штраф может быть уменьшен и более чем в два раза.

Кроме того, судебные органы обращают внимание на то, что подав уточненную налоговую декларацию налогоплательщик все-таки должен соблюсти все условия, предусмотренные пунктом 4 статьи 81 Налогового кодекса, в том числе и уплату как налога, так и пеней до подачи такой декларации. При этом налоговому органу предлагается, в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации до момента назначения выездной налоговой проверки, применить положения статей 112 и 114 Налогового кодекса, касающиеся обстоятельств, смягчающих его вину.

Помимо всего прочего, ВАС РФ напоминает, что привлечение к ответственности по статье 119 Налогового кодекса за непредставление или несвоевременное представление организацией расчета авансовых платежей неправомерно, так как из прямого чтения Налогового кодекса данная норма распространяется исключительно на нарушение сроков представления налоговой декларации. Однако следует обратить внимание на то, что даже в отсутствие недоимки по несвоевременно задекларированному налогу налогоплательщик обязан уплатить штраф в минимальном размере, предусмотренном статьей 119 Налогового кодекса, — 1000 рублей.

В отношении порядка привлечения к налоговой ответственности по статье 122 Налогового кодекса в проекте Постановления предложено два варианта расчета штрафных санкций. В первом варианте Судьи предлагают придерживаться позиции, высказанной Пленумом ВАС РФ еще в Постановлении от 28.02.2001 № 5 заключающейся в том, что если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата сумм налогов того же вида, что и заниженный налог, сумм пеней, начисленных в связи с неуплатой налогов того же вида, и штрафа в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога и ранее эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика, то состав правонарушения, предусмотренный статьей 122 Налогового кодекса, отсутствует.

Во втором варианте ВАС РФ говорится о том, что наличие у налогоплательщика переплаты по налогам не освобождает последнего от ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового кодекса.

Какой бы вариант порядка привлечения налогоплательщика к ответственности за неуплату (неполную) уплату сумм налога в бюджет ни остался в утвержденном Постановлении, споры по данному вопросу прекратятся или, по крайней мере, сократятся до минимума.

Кроме того, в корреспонденции с уже высказанной позицией судей о невозможности взыскать с налогового агента неуплаченных или невозможных к удержанию суммы налогов, ВАС РФ указал и на невозможность привлечь в данном случае налогового агента к ответственности по статье 123 Налогового кодекса в случае, если налог не был удержан и, соответственно, перечислен не по вине налогового агента.

IV. Осуществление мероприятий налогового контроля

Четвертый раздел проекта Постановления акцентирует внимание на порядке осуществления мероприятий налогового контроля.

Так, например, Судьи разъяснили, что норма пункта 3 статьи 76 Налогового кодекса связывает возможность налогового органа приостановить операции по счетам налогоплательщиков лишь с пропуском ими срока представления налоговой декларации и не распространяется на несвоевременное представление расчетов налоговыми агентами.

Кроме того, ВАС РФ в очередной раз отметил, что осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), может проводиться только в рамках выездной налоговой проверки и не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля, о чем говорит пункт 1 статьи 82 Налогового кодекса РФ. При этом Суд не дал разъяснений порядка применения пункта 2 статьи 82 Налогового кодекса при проведении камеральных налоговых проверок, который как раз зачастую и является камнем преткновения в большинстве споров в судах по процедуре проведения мероприятий налогового контроля.

В проекте Постановления еще раз озвучена позиция судебных органов о том, что в период приостановления выездной налоговой проверки допускается совершение налоговым органом действий, которые осуществляются вне территории (помещения) налогоплательщика и не связаны с истребованием у него документов.

Таким образом, с принятием данного Постановления развевятся все споры о том, имеет ли налоговый орган право в период приостановления выездной налоговой проверки проводить, например, опросы представителей контрагентов проверяемого лица или экспертизу подписи на оправдательных документах.

Важное внимание в проекте Постановления уделяется допустимости приведенных налоговым органом в акте и решении налоговой проверки доказательств, а именно правомерности их получения. Так, судебные органы указывают на то, что доказательства, полученные за рамками сроков, предусмотренных для проведения камеральной или выездной налоговой проверки, не могут быть использованы при рассмотрении материалов налоговой проверки и учитываться в качестве доказательства своей позиции при рассмотрении дел в арбитражных судах.

Это разъяснение, по всей видимости, дано в целях исключения возможности налоговых органов искусственно продлевать сроки проверок, направляя требования уже за их рамки, используя позицию

Президиума ВАС РФ, высказанную в Информационном письме от 17.03.2003 № 71 о том, что срок для проведения проверки не является пресекательным и его нарушение не является нарушением существенных условий рассмотрения материалов проверки.

Важные разъяснения готовятся в отношении пункта 2 статьи 93.1 Налогового кодекса (истребование информации вне рамок налоговой проверки в отношении конкретной сделки). ВАС РФ разъяснил, что налоговые органы в рамках пункта 2 статьи 93.1 Налогового кодекса вправе истребовать лишь информацию, а не первичные документы.

Кроме того, проектом Постановления проводится аналогия процедуры вынесения и вручения, а также направления по почте акта и об обнаружении фактов нарушения законодательства о налогах и сборах и соответствующего решения (статья 101.4 Налогового кодекса) с процедурой, предусмотренной статьей 101 Налогового кодекса. В связи с этим, ВАС РФ рекомендует, при отсутствии каких-либо норм в статье 101.4 Налогового кодекса, оформляя результаты обнаружения фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, заимствовать их из статей 100 и 101 Налогового кодекса.

В части порядка вручения акта и решения по итогам проверки ВАС РФ считает, что акт и решение должны направляться заказным письмом только при невозможности их вручения. При этом факт невозможности вручения и обусловившие его обстоятельства (свидетельствующие об уклонении) налоговому органу необходимо будет обосновать и зафиксировать в акте или решении. В противном случае у судов появятся основания для отмены такого решения, если только налоговым органом не будет доказано, что возможность направить свои возражения налогоплательщику фактически была предоставлена или на момент вынесения решения налоговый орган располагал такими возражениями. Кроме того, если обстоятельства невозможности вручения не связаны с уклонением налогоплательщика от получения решения, то решение считается полученным на шестой день с момента его отправки почтой.

V. Возврат (зачет) сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов

Прежде всего в данном разделе проекта Постановления ВАС РФ указывает на то, что зачет излишне уплаченных (взысканных) федеральных налогов и сборов может быть осуществлен налоговым органом только в счет погашения недоимок по налогам, задолженности по пеням и штрафам, возникшим у налогоплательщика перед тем региональным (местным) бюджетом, в который и были излишне уплачены (взысканы) соответствующие суммы налога, пени, штрафов. Вместе с тем, по мнению ВАС РФ, излишне уплаченный (взысканный) налог нельзя самостоятельно зачесть в счет погашения задолженности, возможность принудительного взыскания которой утрачена.

VI. Рассмотрение материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля

ВАС РФ в проекте Постановления указывает на то, что в случае назначения на основании пункта 6 статьи 101 Налогового кодекса дополнительных мероприятий налогового контроля рассмотрение материалов налоговой проверки и принятие по ним решения применительно к пункту 1 статьи 101 Налогового кодекса должно быть осуществлено руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня истечения срока направления лицом (его представителем), в отношении которого проводилась налоговая проверка, возражений на материалы дополнительных мероприятий налогового контроля.

Введение судебными органами данного пункта Постановления создаст некий резонанс с нормами Налогового кодекса, так как в последнем в принципе отсутствует порядок рассмотрения дополнительных мероприятий налогового контроля и вынесения решения по ним, за исключением единственного временного ограничения — один месяц для их проведения. Учитывая изложенное, возникает законный вопрос: входит ли представление возражений, рассмотрение дополнительных мероприятий налогового контроля и вынесение решения по их результатам в данный месяц или осуществляются уже по его истечении?

Судьи отдельно выделяют то, что при рассмотрении вопроса о возмещении НДС участие налогоплательщика обязательно. Важный вывод ВАС РФ делает в отношении решения налоговыми органами вопроса возмещения НДС по итогам камеральных проверок. В этом случае, по мнению ВАС РФ, налоговый орган обязан обеспечить возможность участия налогоплательщика в рассмотрении материалов налоговой проверки.

Вместе с тем, Суд делает послабление в отношении извещения налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки, говоря о том, что Налоговый кодекс не содержит указаний на

какую-либо конкретную форму направления данного извещения, что позволяет считать налогоплательщика уведомленным надлежащим образом даже при сообщении ему об этом посредством, например, телефонограммы или факсимильной связи.

Еще раз Судьями обращается наше внимание на то, что вынесение решение не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал материалы проверки (дополнительные мероприятия налогового контроля), является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения. Данный вывод ВАС РФ делает в связи с тем, что в данном случае налогоплательщик лишается права предоставить свои пояснения и высказать свои возражения непосредственно тому представителю налогового органа, который будет выносить окончательное решение по результатам проверки.

При этом Судьи обозначили, что Налоговый кодекс не сковывает налоговый орган обязательством вынести решение по результатам рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщика непосредственно в день их рассмотрения, а позволяет сделать и то и другое в течение десяти дней по истечении срока для представления возражений.

Помимо всего прочего, в проекте Постановления подчеркивается, что налоговые органы не вправе в решение о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности вносить изменения, ухудшающие положение лица, в отношении которого такое решение было вынесено. То есть, если в решении, врученном налогоплательщику, не досчитан налог или неправильно определена сумма пеней или штрафов, то внести изменение в сторону их увеличения налоговый орган уже не может.

Заслуживающей внимания также является позиция Судей в отношении доказательств, полученных в результате оперативно-розыскной деятельности. В подобных случаях ВАС РФ полагает, что данные доказательства могут быть использованы и рассмотрены в арбитражных судах только после того, как будут признаны соответствующими требованиям Уголовного кодекса судом, рассматривающим соответствующее уголовное дело.

VII. Вступление решений налогового органа в силу и обжалование их в вышестоящий налоговый орган

Разъяснения, приведенные в данном разделе, являются наиболее впечатляющими и новаторскими, в частности, в отношении того, что решения, вынесенные по статье 101.4 Налогового кодекса, по мнению Пленума, вступают в силу по истечении десяти дней со дня их вручения лицу (его представителю), в отношении которого они были вынесены, либо со дня, когда они считаются полученными, а также подлежат апелляционному обжалованию. Причем, в случае такого обжалования, подобное решение вступит в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом.

VIII. Взыскание налога в принудительном порядке

Прежде всего важным является мнение ВАС РФ о том, что требование об уплате налога не может быть признано недействительным в связи с отсутствием в нем сведений, указанных в пункте 4 статьи 69 Налогового кодекса, если такие сведения содержатся, соответственно, в решении, налоговой декларации, налоговом уведомлении и на эти документы имеется ссылка в данном требовании. Таким образом, если налоговый орган по ошибке не указал в требовании какие-либо сведения, но сослался в нем на документы, в которых данные сведения имеются, то такое требование подлежит неукоснительному исполнению и не может быть обжаловано. Кроме этого Судьи полагают, что требование об уплате налога, направленное по почте заказным письмом, считается врученным по истечении шести дней с даты направления такого письма независимо от даты фактического его получения налогоплательщиком.

Помимо всего прочего, Постановление позволит налоговому органу не устанавливать недостаточность либо отсутствие денежных средств на всех известных ему счетах налогоплательщика и направлять с этой целью предусмотренные пунктом 4 статьи 46 Налогового кодекса поручения в отношении всех таких счетов в процессе исполнения решения о взыскании налога за счет денежных средств.

Таким образом, нельзя не отметить, что в отношении многих проблемных вопросов, возникающих при попытке трактовать и применять ряд норм части I Налогового кодекса, Судьи встали на сторону налогового органа и упростили ряд процедур, при этом права налогового органа остаются ненарушенными.

© 2011 г.

В.А. Кашин

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ ОБОСТРЕНИЯ КРИЗИСА МИРОВОЙ ФИНАНСОВОЙ СИСТЕМЫ

Кашин Владимир Анатольевич – д.э.н. Советник Секретариата Интеграционного комитета ЕврАзЭС

(E-mail: nalogi@nalogprof.ru)

Аннотация. Приведенные в статье аргументы наглядно показывают, что финансовые рынки и действующие на них операторы должны быть возвращены к общим правилам рыночной деятельности и личной финансовой ответственности.

Ключевые слова: международные финансовые отношения, суверенный долг, национальный банк, финансовое посредничество.

Проблеме борьбы с легализацией преступных доходов, обналичиванием денежных средств, выводом капиталов за рубеж и уклонением от уплаты налогов в последние годы уделяется большое внимание как на национальном, так и на международном уровне: проводятся совещания и конференции, принимаются законодательные акты, заключаются международные соглашения, создаются международные организации и специализированные национальные службы по борьбе с этими явлениями и т.д. В конечном счете на все эти меры и мероприятия расходуются крупные денежные средства, но результат от этой активности оказывается практически нулевым. Более того, несмотря на все предпринимаемые меры, объемы оборотов в сфере этой негативной деятельности постоянно нарастают, а масштабы вовлечения в эти «теневые» операции легального бизнеса во всех странах растут практически по экспоненте. Открытым и явным выражением такой тревожащей тенденции является разразившийся в последнее время мировой финансовый кризис.

Отсюда вытекает следующий вывод: существуют некоторые глубинные причины всех этих явлений, и конечная неэффективность действий, предпринимаемых властями на национальном и на международном уровне, определяется тем обстоятельством, что фактически борьба ведется не с причинами этих явлений, а только с их следствиями.

Причины современного кризисного состояния мировой финансовой системы

Считается, что мировая экономика в целом действует в рамках развитого товарно-денежного обмена и основывается на возмездных денежных отношениях. Возмездность в этих отношениях означает, что товары и услуги предоставляются на платной основе, что при нехватке средств на приобретение желаемого товара или услуги покупатель либо воздерживается от покупки, либо прибегает к кредиту, и затем как должник в срок и полностью погашает свои долги. Под денежностью этих отношений понимается то обстоятельство, что все обмены между хозяйствующими субъектами оцениваются в деньгах и ни один из этих субъектов не в состоянии воздействовать на стоимостное значение денег.

Эти общеизвестные постулаты теории товарно-денежного хозяйства (или, как модно сейчас говорить, – рыночной экономики) отменены и не действуют в сфере экономических отношений между странами на протяжении уже примерно 50 лет, что и является основной причиной нынешнего коллапса мировой финансовой системы.

В сфере межгосударственных экономических отношений должники не платят (и не намерены платить) своих долгов – и это прямо предусмотрено действующим сейчас мировым финансовым механизмом. Международный валютный фонд требует от всех государств накопления валютных резервов в так называемых мировых резервных валютах, в качестве которых сейчас признаются доллар США и евро. Но накопление резервов в этих валютах автоматически создает ситуацию бессрочного и бесплатного кредитования США и ЕС со стороны всех остальных стран мира. Соответственно, США и ЕС накапливают долги, по которым не намерены когда-либо расплачиваться. В любой рыночной системе наличие таких должников означает скрытую бомбу, которая неизбежно когда-то должна взорваться. А при существующей взаимозависимости всех участников современной хозяйственной системы неплатежи одного крупного должника в цепном порядке ведут к краху всей системы.

При действовавшей прежде системе золотого стандарта накопление денежных резервов никогда не вызывало этой зависимости («резервы-долги»), поскольку накопление золота любой каждой страной не влекло за собой эмиссии долговых обязательств со стороны другой страны.

В системе межгосударственных экономических отношений главные должники сейчас могут произвольно менять размер своих долговых обязательств. В первую очередь, это – США. Начав с 35 дол. за тройскую унцию золота, сейчас США снизили золотое содержание своей валюты («цену» доллара) до более чем 800 дол. за одну унцию. Соответственно, в той же пропорции обесценились долларовые резервы всех остальных стран мира и в той же пропорции снизились долговые обязательства государственной казны США. Одновременно США переложили заботу о поддержании обменной ценности своей валюты на своих же кредиторов. Среди них Китай и близкие к нему «китайские» государства Гонконг, Тайвань и Сингапур накопили уже более 1,5 триллиона американских долларов в своих резервах, и для них падение обменного курса доллара на каждый процентный пункт приносит реальный убыток в 15 миллиардов долларов!

При этом США не только не поддерживают постоянное стоимостное значение своей валюты, но и сняли с себя все обязательства по оплате долговых требований других стран, выраженных в долларах. Так, стране-держателю долларового резерва сейчас можно надеяться только на возможность переуступки своих требований к США на каких-то договорных условиях, но не требовать у США ранее внесенных золотых депозитов по гарантированному тогда курсу 35 дол. за тройскую унцию.

Таким образом, фактически вся мировая хозяйственная система функционирует сейчас на базе мерителя с постоянно падающим количественным значением – это равносильно тому, как если бы при строительстве некоторого хозяйственного объекта пользовались метром, который в начале строительства равнялся бы 100 сантиметрам, затем – 90, 80, 70 и так далее.

В самом наглядном виде сейчас эта ситуация продемонстрирована миру на примере Исландии. Все последние десятилетия эта страна гордилась одним из самых высоких в мире показателей ВВП на душу населения (по данным 2003 года – примерно 30 тыс. дол. США). Сейчас же оказывается, что накопленный внешний долг этой страны составляет около 90 млрд. дол. США (около 300 тыс. дол. на каждого ее жителя), и правительство Исландии уже объявило о невозможности его обслуживания. Иначе говоря, как минимум, последние десять лет все население жило за счет средств других стран, фактически даже не задумываясь о том, что эти деньги придется когда-то возвращать.

Следующими за Исландией должны стать США, которые давно уже привыкли к той мысли, что по своим долгам им платить не надо. Но у США, в отличие от Исландии, есть и другие средства заставить остальной мир продолжать снабжать эту страну товарами в обмен на бумажные доллары. Одно уже упоминалось, это – требования к структуре международных валютных резервов, формулируемые подконтрольным США МВФ. Другое – эмиссия бумажных долларов, активно поглощаемых международным криминальным сообществом. И, наконец, принудительные меры, в соответствии с принципом «если не можешь уплатить долг – уничтожь кредитора». В свое время США уже замораживали долларовые активы Ирана и Ливии. Последний пример – «списание» долларовых активов правительства Саддама Хусейна на сумму более чем в 13 млрд. дол.

КНР сейчас в материальном смысле (товарами своего экспорта) содержит население США примерно на 250 млрд. дол. в год, удовлетворяясь пока получением просто долговых расписок американского казначейства. Вопрос о прекращении такого кредитования властями Китая уже поставлен, но «банкротить» США они пока не готовы, принимая во внимание огромные суммы уже накопленных в своих «резервах» долговых обязательств этой страны. Но как только им удастся существенно снизить долю долларов в своих активах, это решение может быть немедленно пересмотрено.

Пока же именно эти ничем не обеспеченные долги США и ЕС, которые до последнего времени были уверены, что им никогда не придется платить по ним, как раз и формируют огромную массу так называемых «горячих денег» (евродоллары, евровалюты и т.д.), которые свободно кочуют по всему миру, расшатывая денежные системы и подрывая фондовые рынки. Эти же деньги и создают питательную почву для формирования капиталов организованной преступности. Эти же «горячие деньги» и стали катализатором разразившегося сейчас мирового финансового кризиса.

Эти деньги – лишние, с точки зрения потребностей мировой финансовой системы. При правильном ее функционировании они вообще не должны были возникать. На самом деле, несмотря на все заявления экономистов монетаристского толка, ни в какой «монетизации» мировая экономика вовсе не нуждается. Наоборот, именно усиленная долларова «монетизация» международных финансовых отношений и вызвала современный кризис всей этой системы, включая и ее общую криминализацию.

Таким образом, можно считать установленным, что причины современного финансового кризиса заключаются в том, что:

а) США и ЕС под видом необходимости формирования международных валютных резервов обеспечивают себе бесплатное и бессрочное кредитование со стороны других стран мира;

б) спусковым крючком для лавины международных платежей являются внешние долги США, покрываемые неконтролируемой эмиссией наличных и безналичных долларов;

в) с подачи США для недобросовестных долларовых должников на международной арене открывается возможность произвольно сокращать суммы своих долговых обязательств, используя для этого «отвязку» стоимостного значения доллара США не только от золота, но и вообще от любого объективного показателя.

В результате возникает уникальная ситуация, когда международные валютные активы и международные валютные резервы формируются за счет прироста долговых обязательств частных банков (ФРС) и наращивания суверенного долга одной страны — и при том, что ни эти банки, ни правительство этой страны открыто и официально не заявили о снятии с себя какой-либо ответственности за стоимость денежной единицы, в которой исчисляется абсолютный объем этих долговых обязательств.

Таким образом, отсюда можно заключить, что любые эффективные меры по выходу из мирового финансового кризиса должны быть направлены на устранение именно этих причин, а не на показную борьбу с их непосредственными или более отдаленными последствиями. Среди них нужно выделить меры и действия в международных финансовых отношениях, в налоговом законодательстве и в регулировании кредитно-денежной системы.

Меры «оздоровления» международных финансовых отношений

Международные финансовые отношения уже на протяжении более полувека функционируют без применения денег, на базе доллара, «цена» и обменный курс которого единолично определяется правительством США. Между тем, и в науке и среди экономистов-практиков давно распространено мнение, что судьбу мировой финансовой системы нельзя оставлять в руках правительства (любого, хотя бы даже и не столь безответственного, как правительство США). Ими разработан целый ряд достойных рассмотрения предложений, включая «приватизацию» денег (вывод денег из-под ведения правительства, предлагаемый экономистами австрийской школы), возврат к золотому стандарту, введение региональных валют и т.д.

Первое. Создание мирового центрального банка и введение реальных мировых денег.

Среди всех вышеизложенных предложений интересам России, как страны, богатой естественными ресурсами, более всего соответствует предложение Дж. Сороса, который предлагает создать систему мирового центрального банка и ввести мировую валюту, основанную на нефти. В этом случае любая страна может создавать свои валютные резервы в нефтяных запасах, определенных мировым банком нефтедобывающих стран, и эти запасы будут контролироваться мировым банком на международной основе, что гарантирует собственнику такого валютного нефтяного резерва неограниченные права в его использовании (продажи, передачу в виде залога и т.д.).

Такой резерв в нефтяных активах однозначно лучше долларового резерва (за последние 20 лет, при всех ценовых колебаниях, нефть выросла против доллара не менее чем в 10 раз), обеспечивая стране-собственнику такого резерва определенный уровень энергетической безопасности и – что самое главное – полностью устраняя возможности манипулирования стоимостью нефтяной валюты в интересах какой-либо одной страны (если спекуляции с тем же долларом будут оказывать негативное влияние на нефтяной рынок, то страна-собственник такого резерва может просто использовать его как производственный ресурс). И, кроме того, поскольку деньгам будет возвращена их изначальная товарная форма, то всякое государство (и даже любое частное лицо) сможет на абсолютно законной основе самостоятельно

«делать» деньги, т.е. разведывать, добывать и накапливать нефть как законный денежный актив (кстати, США так и поступают: покупают арабскую нефть и закачивают ее в подземные хранилища).

Другим вариантом может быть создание искусственной денежной единицы, основанной на корзине основных стратегических продуктов (нефти, газа, золота, некоторых других цветных металлов, составляющих набор с определенными фиксированными «весами» для каждого из этих компонентов). Для такой валюты остаются те же преимущества: твердое товарное содержание и независимость от произвольного вмешательства какого-либо одного государства или международной организации.

Что же касается более длительной перспективы, то, на наш взгляд, назрел переход к единой общемировой энергетической валюте (через которую по твердой формуле будет выражаться энергетическая ценность нефти, газа, угля, торфа и т.д.). Такой вариант наиболее соответствует существующей экономической ситуации, когда фактическим ограничителем и мерой стоимости многих товаров служат энергетические затраты на ее производство. Другое преимущество такого варианта состоит в том, что он автоматически переводит проблему экономии энергии в разряд накопления денег, что резко повысит привлекательность всех действующих и будущих программ энергосбережения.

Второе. Другой серьезной проблемой, как уже отмечалось выше, является бесконтрольное накопление государственных (суверенных) долгов, при том, что значительная часть их формируется как «мировые валютные резервы», даже и без формальной обязанности стран-должников (США и ЕС) по их погашению.

Для решения этой проблемы предлагается следующее:

а) установить порядок регулярного взаимопогашения и разрешения государственных долгов, закрепив обязанность проведения таких периодических сессий за одной из действующих (МВФ, МФРР, ВТО) или вновь создаваемых международных организаций – каждые пять лет, с подготовкой и подписанием соответствующих двусторонних или многосторонних соглашений;

б) разработать и утвердить на международном уровне порядок конвертации суверенного долга в «капитал» (финансовые активы, производственные объекты, природные ресурсы и т.д.), который будет использоваться для принудительного разрешения вопроса о неоплате долга в отношении стран, не способных обеспечить иные способы регулирования своей задолженности на договорной (взаимосогласованной) основе;

в) ввести порядок личной международной ответственности руководителей государств за избыточное накопление внешнего суверенного долга, например, через затребование подтверждения прироста долга единогласным решением парламента (при непарламентских режимах власти — на общенародном референдуме, проводимом под международным контролем, или другим аналогичным образом).

Некоторые выводы и возможные рекомендации для России

Какие действия должны предпринять в этой ситуации власти России? Придерживаться ли по-прежнему либерального курса или приступить, по примеру Запада, к спешному «огосударствлению» сектора финансовых услуг? На наш взгляд, уже пришло время отказаться от привычной традиции бездумно «списывать» у Запада все, что попало под руку (начиная с НДС и кончая дикой биржевой игрой). И если посмотреть внимательнее, то и сейчас на Западе вовсе не все валится с ног. В США более 17 тысяч банков, а терпят бедствие не более десятка из них (правда, наиболее крупные); в промышленности трудности испытывают, в основном, отрасли и компании, наиболее обремененные долгами (когда кредиты брались под залог собственных акций, потерявших значительную часть своей стоимости в результате кризиса), или особыми социальными обязательствами (например, в цене любого американского автомобиля более тысячи долларов составляют платежи компаний в корпоративные пенсионные фонды – сверх прочих обязательных социальных платежей и налогов). И пример прошлого (компания Генри Форда, который принципиально не пользовался кредитами банков и ненавидел биржевую игру, практически безболезненно пережила кризис и депрессию 1930-х годов), и современная действительность доказывают, что производственный сектор может быть вполне надежно защищен от биржевых потрясений простыми мерами собственной осмотрительности и предостерегающими действиями со стороны властей (в отношении последнего яркий пример обратного – требования Центробанка РФ в конце 1990-х годов формировать резервы банков за счет приобретения в качестве «супернадежных» активов ГКО).

На самом деле, в России в финансовом секторе государства одновременно и мало, и избыточно. Мало там, где бизнес вырождается в азартную игру и прямое мошенничество, и избыточно там, где потребители и рынок в целом вполне сами способны «приводить в чувство» недобросовестных поставщиков товаров и услуг. Так, например, в США из общей массы банков большинство составляют так

называемые «бесфилиальные банки» — местные банки, которые действуют в пределах одной местности (городка), их владельцы — местные жители, и их управляющие кредитуют только местных предпринимателей, которых также знают лично. И собственный капитал этих банков может быть как угодно мал — до сих пор в США существуют и банки с капиталом не более 25 тыс. дол.

Кризисы на Уолл-Стрите эти банки обычно не затрагивают, а если какой-то из этих банков и терпит крах, то все последствия от этого имеют строго локальный характер, а «на перехват» клиентов этих обанкротившихся банков обычно выстраивается очередь из банков соседних местностей. При этом мошенники и алчные спекулянты в этих «соседских» и «семейных» банках не задерживаются, они предпочитают «анонимные» (акционерные) банки столичных городов.

Если проанализировать все эти факты и явления, то становится очевидным, что именно игнорирование действительности в регулирующих действиях властей западных стран и приводит к столь печальным последствиям. Сейчас, избегая дальнейшей аргументации, приведем только общую схему правильного, основанного на современных реалиях рыночной экономики, построения и регулирования сектора финансовых услуг для РФ.

Проделанный анализ позволяет предложить следующее.

Первое. За состояние расчетов в стране полную ответственность должно нести государство.

Для этого у государства должна быть и государством же должна управляться единая Национальная расчетная система (НРС), в которой каждому физическому или юридическому лицу обязаны открыть его личный жиро-счет. Все переводы по этим жиро-счетам должны проводиться бесплатно, но должны быть установлены пределы на суммы и частоту таких переводов (ориентировочно — не более 3 000 рублей и не более трех переводов в день). Единственное исключение — для обязательных платежей в виде налогов, административных штрафов и выплат по решениям судов.

Может быть создана одна или две НРС — на основе учреждений почты и сбербанка. Функция кредитования НРС должна быть ограничена правом «продажи» свободных денежных ресурсов другим учреждениям банковского сектора.

Второе. Необходим переход к реальной трехуровневой банковской системе.

При этом условии банковская система РФ в целом будет иметь следующий вид.

Уровень 1. Банки, действующие на основе национальной лицензии (правовая форма — акционерное общество или госкорпорация):

а) НРС, с монополией на общенациональные расчеты и с правом неограниченного открытия корсчетов в иностранных банках — на базе сбербанка, учреждений почты и расчетной системы Центробанка;

б) универсальные национальные банки — не более 4–5, с долей в их капитале государства не менее 25% и при условии, что один другой акционер или связанная между собой группа акционеров не может владеть более 3% капитала; с правом неограниченного открытия корсчетов в иностранных банках; минимальный собственный капитал такого банка — 50 млрд. дол. США;

в) специализированные банки — действуют в национальном или международном масштабе, но строго в рамках своей специализации: банк для внешней торговли, банк проектного финансирования, банк гарантирования и страхования экспортных кредитов и другие.

Уровень 2. Банки, действующие на основании региональной лицензии (правовая форма — акционерное общество, взаимные банки, индивидуальные и семейные банки):

а) универсальные банки с правом расчетного обслуживания в пределах региона и с правом иметь ограниченное число корсчетов в иностранных банках (кроме стран-оффшорных центров);

б) специализированные банки с правом открытия филиалов (только в данном регионе);

в) специализированные бесфилиальные банки.

Уровень 3. Банки, действующие на основе местной лицензии (правовая форма — взаимные банки, индивидуальные и семейные банки):

а) универсальные и специализированные местные однофилиальные банки;

б) банки с правом открытия банковских пунктов обслуживания (отделений) — с ограниченным числом;

в) корпоративные, профсоюзные и т.д. взаимные банки (кассы взаимопомощи).

При этом в соответствии с новой структурой банковской системы меняются роль и функции Центрального банка РФ — на принципах исключения дублирования, пересечения и смешения функций, прав и обязанностей, избежания всякого «конфликта интересов». В частности, из него выделяется расчетная функция (передается в НРС), создается отдельное Агентство обслуживания госдолга (по примеру аналогичного в Германии), выделяется Агентство надзора за банковской деятельностью и Агентство страхования вкладов населения. При этом разработка государственной денежно-кредитной политики и утверждение стандартов

бухгалтерского учета для банков передаются в ведение Министерства финансов (в специально образуемый департамент денежно-кредитной политики), а за Центробанком остается только ее реализация – формированием учетной ставки процента.

При такой новой системе у Центробанка остаются только самые главные ключевые функции, оправдывающие его статус как высшего кредитно-денежного органа государства: все, что связано с эмиссией и оборотом национальных денег; валютный контроль (установление норм, надзор); контроль за организацией и функционированием системы расчетов (включая ведение корсчетов и т.д.); контроль за системой банковского лицензирования; эмиссия государственных ценных бумаг.

Третье. Реализуется введение личной (персональной) ответственности граждан, физических лиц – агентов в функции финансового посредничества.

Для этих целей создается особая Гильдия (ассоциация) профессиональных финансовых посредников (ПФП), с подразделениями по группам: банкиры, страховщики, биржевые (фондовые, товарные и т.д.) маклеры, прочие (другой вариант – восстановление понятия «коммерсант», создание Единого реестра коммерсантов, распределение их по разрядным гильдиям и в высшем разряде выделить категорию «коммерсантов-профессиональных финансовых посредников»).

Согласно закону только лицам, являющимся членами данной Гильдии, разрешается вести лично, самостоятельно или в группе деятельность «финансового посредничества», занимать любые ответственные посты в организациях, осуществляющих деятельность «финансового посредничества», а также контролировать любым образом такие организации. При этом должно быть установлено, что Гильдия ПФП несет прямую финансовую (солидарную) ответственность за действия своих членов. Эта ответственность должна быть застрахована в надежных страховых компаниях, выплата страховой премии осуществляется за счет членских взносов членов Гильдии. При таком порядке Гильдия в целом и все ее члены будут заинтересованы немедленно исторгать из своих рядов любых лиц, в отношении которых будут хотя бы малейшие подозрения в их порядочности, допускающих злоупотребления, нарушающих законы и т.д. (серьезная санкция, поскольку с исключением из Гильдии ПФП это лицо лишается всякой возможности действовать в этой сфере). Соответственно, и при приеме в члены Гильдии каждый кандидат должен будет представить доказательства своей квалификации, порядочности и законопослушания. Никакой фаворитизм в этом случае не будет возможен, поскольку никто из членов Гильдии не захочет рисковать своими деньгами в случае злоупотреблений возможного новобранца.

Кроме того, для контроля над крупными ПФП (банками, страховыми компаниями, пенсионными фондами, биржами и т.д.), деятельность которых имеет непосредственно общественный характер (т.е. услуги которых обращены к широкой публике и имеют крупные масштабы), вводится институт «государственных финансовых инспекторов» (ГФИ).

В рамках этой новой системы личной ответственности целесообразно первичным из определений «банк» и «банкир» выбрать последнее. Тогда «банком» будет считаться финансовое учреждение, контролируемое и управляемое «банкиром» («банкирами») – аналогично порядку, действующему сейчас в отношении биржевых брокеров. В связи с этим и лицензии на занятие банковской деятельностью должны выдаваться только отдельным гражданам, либо действующим индивидуально, либо действующим в группах – каждому, на основе солидарной неограниченной ответственности, либо лицам, действующим через организации, - на основе их личной достаточно высокой застрахованной ответственности за деятельность этой организации.

Четвертое. Настоятельно необходимо ужесточить государственное регулирование биржевой деятельности.

В современной действительности игра на бирже фондовых и товарных спекулянтов ничем не отличается от любой другой азартной игры – на тотализаторе, в казино, через букмекерские конторы и др., но ее возможные последствия далеко не сравнимы с потерями за карточным столом. Соответственно, и социальная, экономическая, финансовая опасность для общества от азартных игр на бирже много выше, чем в сфере традиционных азартных игр.

Между тем, в сфере азартных игр и сами игорные учреждения нередко принадлежат государству (Монако, Финляндия и т.д.), и посредникам всегда строго запрещено непосредственно принимать участие в игре (крупье, банкометы и др. обязаны давать личную подписку с обязательством неучастия их и их родственников в игре по месту работы). Если обратиться непосредственно к сфере биржевых операций, то для развитых стран и в прошлом, и в настоящем вовсе не редкость, когда и биржи являются государственными учреждениями, и брокеры являются государственными служащими.

С учетом всех этих обстоятельств предлагается следующее:

а) установить, что любые биржи (как фондовые, так и товарные) могут быть образованы только как государственные учреждения;

б) торговые операции на биржах могут вести только зарегистрированные операторы (брокеры), которые являются государственными служащими (либо входят в ограниченный список лицензированных брокеров с правом работать на бирже и с обязательством не заниматься никакой иной коммерческой деятельностью) и которым категорически запрещено (как прямо, так и через посредников) вести операции на бирже за свой счет и от своего имени;

в) для ограничения спекуляции ввести специальный налог на любые сделки, не завершающиеся поставкой реального товара (материального продукта или ценной бумаги); при этом установить такой порядок, что налог удерживается с любой биржевой сделки и затем возвращается – при подтверждении реального характера сделки (возможен также и иной вариант – введение обязательного государственного страхования всех биржевых сделок спекулятивного характера – как сделок пари по смыслу ГК РФ);

г) ввести государственную монополию на осуществление депозитарной деятельности; для реализации этой меры - создать Центральный депозитарий для регистрации акций крупнейших эмитентов и операций с ними, и при этом для ограничения спекуляций с акциями российских эмитентов за пределами РФ ввести специальный налог на регистрацию сделок, совершенных вне рамок российских бирж, и налог на «анонимность сделок» — на сделки, совершаемые от имени или в пользу так называемых «номинальных собственников».

Такие меры никак не затрагивают «рыночную природу» и «рыночный характер» самой биржевой деятельности, но лишь более надежно защищают интересы реальных инвесторов, вкладывающих свои капиталы в сделки на фондовом рынке. Аналогичным образом присутствие на шоссейных дорогах ГАИ как государственного регулятора дорожного движения и сама государственная принадлежность государству этих шоссейных дорог вовсе не препятствуют рыночному обороту на них грузов и пассажиров.

Пятое. Ввести определенные финансовые и фискальные ограничения в отношении операций, проводимых через международные оффшорные центры и с так называемыми «горячими (анонимными) капиталами».

На международном уровне такого рода действия уже получили некоторую поддержку – например, на уровне ЕС, который добился принятия рядом стран-международных финансовых центров обязательства собирать налог с доходов резидентов стран-членов ЕС, получаемых на их вклады в банковских учреждениях этих центров, и затем перечислять суммы этих налоговых сборов в казну соответствующих стран-членов ЕС. Правда, США пока отказываются занять аналогичную позицию, а в Европе она встречает активное противодействие со стороны Швейцарии.

В частности, в России может быть введен специальный налог на международные «спекулятивные» валютные переводы (т.е. за исключением оплаты товарных сделок и расчетов по ссудным операциям) – идея нобелевского лауреата Дж. Тобина – с дифференцированными (в сторону повышения) ставками для операций с оффшорными центрами и для сделок, в которых стороной (сторонами) выступает номинальный собственник (собственники).

В конечном счете, все основное содержание предлагаемых мер можно свести к следующему: а) финансовые рынки и действующие на них операторы должны быть возвращены к общим правилам рыночной деятельности и личной финансовой ответственности, действующим в других секторах и сферах частно-предпринимательской деятельности, и б) государство должно силой закона и действиями своих надзорных органов оградить производственный механизм экономики и общество в целом от эгоизма и злоупотреблений со стороны «виртуальных», спекулятивных структур и учреждений финансового сектора.

© 2011 г.

А. А. Орлова

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ РЕГУЛИРОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В КОНТЕКСТЕ БОРЬБЫ С УКЛОНЕНИЕМ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Орлова Анастасия Александровна – доцент кафедры «Финансов» СПбГУЭФ, к.э.н.

(E-mail: Anastasya_orlova@mail.ru)

Аннотация. В условиях тотальной глобализации проблемы налогообложения каждой страны, а также проблемы государственного и корпоративного налогового планирования необходимо рассматривать во взаимосвязи с развитием общей налоговой политики мирового сообщества. В условиях глобализации происходит определенная гармонизация налоговых систем и налоговой политики разных стран, включающая в себя создание различных международных организаций, занимающихся вопросами налогообложения, и совместную борьбу с отмыванием преступных доходов.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, аффилированные лица, уклонение от налогообложения, руководство ОЭСР, международная налоговая конкуренция.

В условиях глобализации международных отношений одним из вариантов злоупотребления «глобальных налогоплательщиков» механизмами уклонения от уплаты налогов и обхода налогов является **трансфертное ценообразование**, позволяющее перемещать доходы юридических лиц между странами-источниками и государством резидентства компании. В контексте международной торговли трансфертная цена¹ определяется как цена, устанавливаемая при торговле товарами и услугами во внутрифирменных отношениях, т.е. при торговле между структурными подразделениями единого предприятия и его аффилированными лицами, находящимися в различных странах.

При регулировании трансфертного ценообразования прежде всего речь идет о налогообложении прибыли транснациональных компаний (ТНК), которые имеют коммерческое присутствие на территории нескольких налоговых юрисдикций. В результате сложных экономических взаимоотношений между подразделениями таких организаций при реализации ими товаров и услуг возникает необходимость правильного определения налогооблагаемой прибыли каждого из таких подразделений, действующих в различных организационно-правовых формах. При этом основной целью распределения прибыли ТНК в целом является обеспечение справедливой доли налоговой базы для каждой налоговой юрисдикции, в пределах которой функционирует соответствующее подразделение ТНК.

Государства осуществляют антиофшорное регулирование через различные международные организации финансового контроля.

¹ Пункт 7 Протокола к Международному соглашению между Россией и Австралией от 07.09.2000 г.

Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег — ФАТФ (Financial Action Task Force on Money Laundering — FATF) была учреждена семеркой ведущих индустриальных держав (США, Японией, Германией, Великобританией, Францией, Италией, Канадой) и Европейской комиссией во время Парижской встречи на высшем уровне в июле 1989 г.

В настоящее время организация объединяет 31 государство-участник, а также включает в себя Европейскую комиссию и Совет сотрудничества Персидского залива. ФАТФ ведет «черный список» стран и территорий, не уделяющих должного внимания борьбе с отмыванием денег². С июня 2003 г. в ФАТФ входит и Россия. В задачи ФАТФ входит следующее:

1. Выработка рекомендаций по борьбе с «отмыванием» денег.
2. Проведение взаимных оценок в странах-участницах на предмет соответствия национальных законодательств и действующей практики в области борьбы с «отмыванием» денег рекомендациям ФАТФ.
3. Изучение ситуации в странах, которые активно используются международной организованной преступностью для «отмывания» преступных доходов.
4. Организация и проведение на регулярной основе в различных странах мира конференций, симпозиумов и семинаров по финансовым, юридическим и законодательным проблемам.
5. Содействие созданию в различных странах мира подразделений финансовой разведки.

С подачи и под контролем ФАТФ во многих странах были созданы специализированные государственные структуры, занимающиеся борьбой с отмыванием денег. Они получили название подразделений финансовой разведки (ПФР). С 1995 г. ПФР стали работать вместе с неформальной организацией, известной как Группа «Эгмонт» (Egmont Group). Целью этой группы стало создание форума ПФР, который оказывает поддержку национальным программам по борьбе с отмыванием денег, в том числе по расширению обмена финансовой информацией, содействию развития каналов связи с использованием новых технологий. Федеральная служба по финансовому мониторингу России (ФСФМ) была принята в Группу «Эгмонт» в июне 2002 г.

ФАТФ разделяет все мировые национальные системы противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма на 4 условные группы:

I группа – страны, национальные системы которых полностью отвечают требованиям ФАТФ (до 2007 года Украина находилась в этой категории).

II группа – страны, в которых существуют недостатки законодательного поля (Украина, Антигуа и Барбуда, Азербайджан, Боливия, Греция, Индонезия, Кения, Марокко, Мьянма, Непал, Нигерия, Парагвай, Катар, Демократическая Социалистическая Республика Шри-Ланка, Судан, Сирия, Тринидад и Тобаго, Таиланд, Турция, Йемен).

III группа – страны, которые имеют стратегические недостатки национальной системы борьбы с «грязными» средствами (Ангола, Народная Демократическая Республика Корея, Эквадор, Эфиопия, Пакистан, Туркменистан, Сан-Томе и Принсипи).

IV группа – страны, которые находятся под особым режимом санкций (Иран).

Евразийская группа (ЕАГ) была создана по инициативе России. Учредительная конференция ЕАГ прошла в Москве 6 октября 2004 г. при участии президента ФАТФ. В настоящее время в группу входит шесть стран. Руководящим органом ЕАГ является ФСФМ.

Это региональная группа по типу ФАТФ, государствами-участниками которой являются Беларусь, Индия, Казахстан, Китай, Кыргызстан, Россия, Таджикистан, Туркменистан и Узбекистан. Статус наблюдателя в ЕАГ предоставлен 16 государствам и 16 международным и региональным организациям³.

Международная организация экономического сотрудничества и развития — ОЭСР (Organisation for Economic Cooperation and Development — OECD)⁴ занимается вопросами экономического сотрудничества. В нее входит 30 государств, включая основные развитые страны. Помимо прочего, ОЭСР ведет список оффшорных зон, применяющих «некорректную налоговую конкуренцию». ОЭСР, как и ФАТФ, не имеет никаких полномочий на наложение санкций. Это остается компетенцией государств-участников. Однако ОЭСР может предлагать им свои рекомендации по внедрению таковых.

ОЛАФ (OLAF) — это служебная инстанция Европейской комиссии. Комиссия выполняет следующие функции:

² www.fatf-gafi.org.

³ www.eurasiangroup.org.

⁴ www.oecd.org.

- защищает финансовые интересы Европейского Союза, участвуя в борьбе с мошенничеством, коррупцией и любой другой незаконной деятельностью;
- поддерживает репутацию европейских международных организаций, исследуя серьезные нарушения деятельности членов и сотрудников организаций, которые могли бы привести к дисциплинарной ответственности;
- участвует в разработке и реализации политики по предотвращению и борьбе с мошенничеством⁵.

Группа противодействия финансовым преступлениям — ФинСЕН (FinCEN) была создана в 1990 г. для противодействия отмыванию денег. В ее функции входят сбор и анализ предоставляемой банками и другими структурами информации, имеющей отношение к отмыванию средств, а также координация работы всех государственных органов в данном направлении. Группа публикует сведения о том, какие юрисдикции считаются «подозрительными»⁶.

Управление контроля зарубежных активов — ОФАК (OFAC) является подразделением Казначейства США. Эта организация в соответствии с резолюциями ООН вводит в действие международные экономические санкции в отношении стран-нарушителей, «замораживает» незаконные денежные активы, оказавшиеся под контролем на территории США. В «черном списке» OFAC фигурируют страны, считающиеся террористическими⁷.

Стремительное увеличение с 1950 г. числа транснациональных компаний и расширение географической среды их деятельности, активная международная торговля вследствие устранения торговых барьеров стали основной причиной возникновения проблем, связанных с налогообложением в условиях применения трансфертных цен.

Разработка правовых норм и институтов, направленных на предотвращение искажения налоговой базы в результате произвольного перемещения подразделениями ТНК налогооблагаемой прибыли, была инициирована в 1960-х годах на уровне национального законодательства отдельных стран, а позже в двусторонних налоговых соглашениях между государствами. Юридическое закрепление соответствующих правовых инструментов на международном уровне было осуществлено в 1963 г. в Модельной конвенции ОЭСР о налоге на доходы и капитал. Таким образом, трансфертное ценообразование как экономико-правовое явление и, как следствие, правовые механизмы, направленные на его регулирование, появились в рамках национальных юрисдикций отдельных государств⁸.

В середине 1960-х годов США первыми приняли специальное законодательство, детально регулирующее вопросы трансфертного ценообразования. Однако законодательство других государств существенно отличалось от законодательства США и то обстоятельство, что в США находились или осуществляли деятельность ТНК, побудило правительства многих государств искать приемлемые для большинства стран принципы и приемы, определяющие порядок налогового регулирования трансфертного ценообразования⁹.

Одним из первых правовых актов, регулирующих вопросы, связанные с деятельностью ТНК на международном уровне, является Декларация стран-участниц ОЭСР о международных инвестициях и многонациональных предприятиях от 21 июня 1976 г. и приложение к ней – Руководство для многонациональных предприятий.

В условиях бурного долгосрочного роста международной торговли в сочетании со сложной экономической средой и растущим бюджетным дефицитом многих стран правительства особенно заинтересованы в защите налоговых баз. Это усиливает контроль правительства над вопросами трансфертного ценообразования, в том числе такими вопросами, как присвоение убытков при реструктуризации бизнеса, миграция интеллектуальной собственности, финансовые операции. В этой связи развивается и законодательство, регулирующее деятельность ТНК.

⁵ http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_en.html.

⁶ www.fincen.gov.

⁷ Жубрин Р.В. Противодействие легализации преступных доходов (зарубежный и российский опыт)./ Монография. – М.: АПКППРО, 2010, С.43.

⁸ Analysis and Comparison of National Systems and OECD Guidelines. Transfer Pricing Database. International Organizations. OECD.

⁹ Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран./ - М.: Волтерс Клувер, 2007.

Международным стандартом регулирования трансфертного ценообразования (далее ТЦ) является руководство Международной организации экономического сотрудничества и развития — ОЭСР:

1979 год. Доклад «Об общих принципах налогового регулирования трансфертного ценообразования».

1995 год. Принято Руководство о трансфертном ценообразовании для многонациональных предприятий и налоговых администраций.

1996 год. Введены принципы регулирования трансфертного ценообразования в отношении нематериальных активов и услуг (главы VI и VII).

1997 год. Введена глава, устанавливающая принципы распределения затрат (глава VIII).

2009 год. Опубликована в новой редакции глава IV, касающаяся административных процедур по избежанию и урегулированию споров по трансфертному ценообразованию.

2010 год. Введена глава IX, затрагивающая вопросы трансфертного ценообразования при реструктуризации бизнеса. Опубликованы новые редакции глав I-III.

Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и администраций от 27 июля 1995 года (далее – Руководство):

Глава 1. Принцип «вытянутой руки».

Глава 2. Методы трансфертного ценообразования.

Часть I. Выбор метода трансфертного ценообразования.

Часть II. Традиционные методы:

- метод сопоставимой неконтролируемой цены;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод.

Часть III. Методы, основанные на оценке прибыльности:

- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли.

Глава 3. Анализ сопоставимости:

- проведение комплексного анализа специфики налогоплательщика;
- оценка контролируемой сделки и выбор проверяемой стороны;
- рассмотрение сопоставимых неконтролируемых сделок.

Глава 4. Административные процедуры по избежанию и урегулированию споров по трансфертному ценообразованию.

Глава 5. Документирование.

Глава 6. Особые положения в отношении нематериальных активов.

Глава 7. Особые положения при оказании услуг внутри группы компаний.

Глава 8. Соглашение о распределении затрат.

Глава 9. Вопросы ТЦ при реструктуризации бизнеса.

Руководство ОЭСР является ориентиром для совершенствования национального законодательства многих стран.

Международная практика регулирования трансфертного ценообразования базируется на принципах и нормах, утвержденных Руководством ОЭСР:

1. «Принцип вытянутой руки» действует в большинстве развитых стран «arm's length basis» — правило «вытянутой руки». Оно означает, что в налоговых целях условия внутрифирменной сделки определяются на базе аналогичных операций в аналогичных условиях. В соответствии с Руководством ОЭСР применение принципа имеет две цели: сохранение надлежащей налогооблагаемой базы в рамках заинтересованных налоговых юрисдикций и устранение двойного налогообложения доходов (п. 7 Введения к Руководству). С точки зрения экономического смысла, обоснование применения принципа «вытянутой руки» заключается в том, что «...принцип «вытянутой руки» обеспечивает равенство правил взимания налогов для международных групп и в широком смысле независимых предприятий. Поскольку принцип «вытянутой руки» ставит связанные и независимые предприятия на более равное в налоговых целях основание, удается избежать создания налоговых преимуществ или препятствий, которые иначе исказили бы относительные конкурентные позиции одного из этих типов юридических лиц. Таким образом, удаляя налоговые соображения от экономических решений, принцип «вытянутой руки» стимулирует рост международной торговли и инвестиций»¹⁰.

¹⁰ Повышение эффективности налогового контроля неденежных расчетов транснациональных корпораций. / Монография / Под общ. ред. проф. И.А. Максимцева, проф. М.В. Романовского. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2008. – С.228.

2. Документация. Стандарты документации содержатся в Кодексе составления документации по ТЦ для транснациональных компаний в ЕС:

- описание сделок со связанными сторонами;
- анализ функций, выполняемых каждой из сторон сделки;
- оценка возможных методов трансфертного ценообразования;
- оценка условий и допущений, которые могли повлиять на анализ ценообразования.

3. Методы трансфертного ценообразования:

- метод сопоставимых неконтролируемых цен - применяется по сделкам с биржевыми товарами;
- метод цены перепродажи, метод «издержки плюс», метод сопоставимой рентабельности, метод распределения прибыли – применяются по товарам, услугам, кроме биржевых.

Законодательство многих стран предусматривает возможность выбора метода, который должен зависеть от обстоятельств конкретного дела.

В международной практике при применении того или иного метода возникают трудности с реализацией методов, так как метод «издержки плюс» и метод цены перепродажи не учитывают уровень спроса на товар (услугу). При применении метода «издержки плюс» сложности связаны с различной в разных странах системой учета расходов, а также распределением косвенных затрат применительно к контролируемой сделке. В Новой Зеландии и Австралии часто применяются методы, основанные на анализе прибыли, поскольку большинство товаров, на которые распространяются правила о трансфертных ценах, являются уникальными или имеют отличия.

Также необходимо отметить, что законодательство многих стран предпочтение отдает методу распределения прибыли, если сделка связана с нематериальными активами.

Руководством допускается использование нескольких методов одновременно или методов, не регламентированных в законе, при условии, что они соответствуют принципу «вытянутой руки». Смешанные методы применяют в Германии, США, Японии, Австралии, Новой Зеландии. Пакистане.

При этом самым популярным показателем является коэффициент Бэрри (валовая прибыль/операционные расходы), к операционным расходам относят коммерческие и управленческие. Активно используется при анализе посреднических сделок, когда проверяемая сторона сделки покупает товары у одного зависимого лица и перепродает их другому зависимому лицу.

Показатель рентабельность капитала (чистая прибыль/стоимость операционных активов), в стоимость операционных активов принято включать оборотные (основные средства, НМА) и внеоборотные (запасы, дебиторская задолженность). ОЭСР рекомендует применять в отношении компаний технологических отраслей, отличающихся большой капиталоемкостью и имеющих высокие инвестиционные риски.

Показатель рентабельность затрат (чистая прибыль/сумма затрат по реализации продукции), в стоимость затрат по реализации продукции включают себестоимость проданной продукции, коммерческие и управленческие расходы, затраты на НИОКР. Данный показатель целесообразно применять, когда рассматриваемая сторона контролируемой сделки выполняет производственные функции или оказывает какие-либо услуги.

Показатель рентабельность продаж (валовая прибыль (операционная или чистая)/выручка от реализации). Показатель часто применяется в международной практике, чтобы определить рыночную цену закупок у зависимой компании для последующей реализации независимым лицам.

4. Предварительное соглашение о ценообразовании – соглашение между налогоплательщиком и одним или несколькими налоговыми органами о выбранной методологии трансфертного ценообразования.

Процедура взаимного соглашения сторон:

- процедура актуальна в решении международных налоговых споров между различными юрисдикциями, в частности, при решении вопросов двойного налогообложения;
- процедуры выполняются только между налоговыми органами, заключившими налоговое соглашение друг с другом;
- прохождение процедуры не гарантирует заключения соглашения.

Однако юридический статус Руководства не везде одинаков: в Нидерландах Руководство рассматривается как часть национального права, в Германии оно не обладает силой статусного права. В Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии данный документ имеет официально признанное нормативное действие. В скандинавских странах Руководство формально не имеет обязательной юридической силы, хотя широко используется в правоприменительной практике. В Новой Зеландии помимо национального руководства используется руководство ОЭСР, а также руководства, изданные компетентными органами Австралии и США.

В ряде стран правила трансфертного ценообразования отсутствуют либо руководство по регулированию трансфертного ценообразования в процессе разработки – всего 35 стран: Андорра, Ангола, Ангилья, Армения, Аруба, Багамы, Республика Беларусь, Ботсвана, Бруней, Болгария, Камбоджа, Каймановы острова, Коста Рика, Сальвадор, Грузия, Гондурас, Исландия, Казахстан, Кения, Кувейт, Македония, Малави, Маврикий, Мозамбик, Намибия, Нидерландские Антильские острова, Нигерия, Оман, Саудовская Аравия, Танзания, Тринидад и Табаго, Уганда, ОАЭ, Замбия, Зимбабве.

Рейтинг стран, ведущих жесткую политику в области регулирования трансфертного ценообразования, состоит из 10 стран и возглавляет его Япония*.

Рейтинг стран, ведущих жесткую политику в области регулирования трансфертного ценообразования

№ п/п	Страна	Ранг в 2010 году	Ранг в 2007 году	Изменения
1	Япония	1	1	-
2	Индия	2	6	Выше на 4
3	Китай	3	8	Выше на 4
4	Канада	4	9	Выше на 5
5	США	5	3	Ниже на 2
6	Франция	6	5	Ниже на 1
7	Германия	7	2	Ниже на 5
8	Австралия	8	4	Ниже на 4
9	Корея	9	7	Ниже на 2
10	Великобритания	10	10	-

*TP week "Transfer pricing weekly news from International tax review", 16.06.2010.

Несмотря на длительную историю применения и совершенствования норм в области регулирования трансфертного ценообразования, в международной практике некоторые вопросы остаются актуальными и в настоящее время, в том числе: *устранение двойного налогообложения* - налоговое регулирование трансфертного ценообразования предполагает корректировку налоговой базы и доначисление налогов, однако результат вторичной корректировки в одной стране может не признаваться в другой, вследствие чего может возникнуть двойное налогообложение; *манипулирование ценами* в сделках с нематериальными активами - как правило, сложно определить не только сопоставимую неконтролируемую цену применительно к таким объектам, но и место оказания соответствующих видов услуг. Избежание налога путем использования трансфертного ценообразования при передаче НМА между аффилированными лицами может быть осуществлено в различной правовой форме. Проблема определения правильной цены НМА может решаться путем использования косвенных методов, когда не имеется аналогичных НМА для применения метода сопоставимой цены. Так, в Австралии налоговая служба применяет следующие методы: метод дисконтирования будущей выгоды от использования НМА на основе прогнозов его доходности, установление стоимости замены НМА; применение исторических издержек. В Германии используется метод дробления остаточной прибыли, при котором определяется прибыль налогоплательщика исходя из прибыли сопоставимых лиц, а оставшаяся часть прибыли относится в пользу лицензиара в качестве вознаграждения за пользование НМА; услуги - специфика правовой природы услуг порождает сложность с их разграничением от смежных правовых явлений. Например, командировку работника материнской компании в дочернюю можно квалифицировать двояко: первое – командировочные расходы, которые возмещаются в фактическом размере, второе – оказание услуги, тогда в составе цены учитывается сумма прибыли. На практике существуют проблемы с определением юридического факта оказания услуг и с распределением доходов и расходов при оказании услуг, результат которых приносит пользу нескольким аффилированным лицам, особенно, если эти лица находятся в разных юрисдикциях. Страна, в которой находится исполнитель услуг, требует учета прибыли в составе цены, страна, в которой находится получатель услуг настаивает только на вычете фактических расходов без учета прибыли. В результате налоговой конкуренции между странами может возникнуть двойное налогообложение доходов транснациональных

корпораций. Финансирование инвестиций – налоговые преимущества привлечения заемных средств в виде возможности вычета процентов становятся определяющим фактором фактического замещения уставного капитала заемным. В мировой практике для решения «недостаточной капитализации» (явление, когда фактическое финансирование предприятия оформляется сделкой займа, сумма или проценты по которой необоснованно завышены) используются два основных подхода: 1) корректировка налоговой базы исходя из анализа условий каждого займа; 2) правило, когда заем является взносом в уставный капитал, если его сумма превышает фиксированный кратный размер уставного капитала заемщика. В зависимости от законодательства страны второй подход может быть опровержимым или неопровержимым. При использовании второго подхода можно не учитывать факты конкретного займа, следовательно, больше вероятности нарушения принципа «вытянутой руки».

Таким образом, правовое регулирование трансфертного ценообразования, как правило, сопровождается налоговой конкуренцией между странами, на территории которых осуществляют деятельность подразделения транснациональных корпораций. ОЭСР в качестве возможного механизма решения данной проблемы рекомендует предусматривать специальный порядок регулирования этого вопроса в договорах об избежании двойного налогообложения исходя из нормы ст 9. Модельной конвенции ОЭСР (ассоциированные предприятия) либо использовать взаимосогласительные процедуры согласно налоговому договору.

Разработка и внедрение законодательства о трансфертном ценообразовании в Российской Федерации основаны на методических рекомендациях по контролю за трансфертными ценами Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР), а также имплементированы нормы национального права государств, имеющих достаточно зрелое законодательство по трансфертному ценообразованию, – США, Китай, Австралия¹¹. Однако следует отметить ряд особенностей: к контролируемым относятся внешнеторговые сделки, заключенные между лицами, не являющимися взаимозависимыми; для целей налогообложения по каждому виду сделки предусмотрена сумма доходов, при превышении которой сделка признается контролируемой; установлен приоритет применения метода сопоставимых рыночных цен; определена иерархия использования источников информации; введен штраф за непредоставление в налоговые органы информации о совершении контролируемой сделки.

В целом российское законодательство в области регулирования трансфертного ценообразования нацелено на контроль крупных налогоплательщиков и борьбу с уклонением от налогообложения с использованием оффшоров, в то же время новые нормы смягчают контроль для большинства налогоплательщиков Российской Федерации.

Международный опыт показывает, что переход на новую систему регулирования трансфертного ценообразования занимает порядка пяти лет, а эффективность регулирования ТЦ зависит, прежде всего, от качества финансово-экономического анализа деятельности компаний и их взаимоотношений с контрагентами.

В российском законодательстве предусмотрены переходные положения и послабления для налогоплательщиков в первые годы действия норм, регулирующих трансфертное ценообразование, так как необходимо время для наработки опыта по применению новых норм. При этом, очевидно, что принятие и совершенствование норм по регулированию трансфертного ценообразования в РФ в соответствии с международными стандартами позволят выстроить более конкурентоспособную налоговую систему, базирующуюся на эффективном налоговом контроле¹².

¹¹ Интернет-интервью с директором Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации И.В. Труниным в Информационном агентстве «ГАРАНТ».

¹² Голишевский В.И. «Методы трансфертного ценообразования: ОЭСР рекомендует» / «Налоговая политика и практика», 2011, №9, 10.