

НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

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

№ 1/2012

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.nalogprof.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», 2012 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: 29.03.2012

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Центр подготовки персонала
ФНС России, г. Санкт-Петербург
196105, Санкт-Петербург, ул. Иркутская 2
Заказ № 15

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Верстова Маргарита Евгеньевна

Судья Девятого арбитражного апелляционного суда, 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

Заместитель начальника Государственной морской
академии им. адм. С.О. Макарова,
профессор, д.э.н.

Мурашов Сергей Борисович

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

Патров Виктор Владимирович

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

ОФОРМЛЕНИЕ ПОДПИСКИ

НА ЖУРНАЛ

«НАЛОГИ И ФИНАНСЫ»:

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

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

СОДЕРЖАНИЕ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Выручка в иностранной валюте: налогообложение и бухгалтерский учет 6

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

*Бурдейная Наталья Юрьевна
гл. бухгалтер ООО «Еврострой».*

*В статье рассмотрены вопросы налогообложения и бухгалтерского учета
для российских организаций, получающих выручку в иностранной валюте.*

Актуальные вопросы исчисления налога на имущество организаций..... 11

*Филиппова Людмила Ивановна,
старший преподаватель кафедры «Налогообложение»
Юридического института Санкт-Петербургского государственного университета
Сервиса и Экономики, Советник государственной гражданской службы РФ 2 класса*

*В статье рассматриваются актуальные вопросы исчисления налога на имущество организаций
в свете изменений, внесенных в законодательство на федеральном и региональном уровне.*

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Налоговый кодекс РФ: проблемы правоприменения и совершенствования 17

*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

ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ.

Целостная макроэкономическая модель. Обобщение 21

*Владимиров Сергей Арсеньевич,
д.э.н. профессор кафедры городского хозяйства Выборгского филиала СПбГИЭУ*

*Целостная макроэкономическая модель, предложенная в статье,
позволит оценить современное и спрогнозировать будущее состояние
сбалансированной открытой экономики, научно обосновать и жестко контролировать ее эффективность.*

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Система положений международных договоров об обмене информацией 33

*Шепенко Роман Алексеевич,
профессор кафедры административного и финансового права МГИМО (У) МИД РФ, д.ю.н.*

*Правовое регулирование обмена информацией для налоговых целей осуществляется
на национальном и международном уровне.*

*Существует значительное разнообразие международных договоров,
содержащих положения об обмене информацией.*

*Исходя из их связи с налогообложением, можно выделить торговые и налоговые соглашения.
В настоящей статье предпринята попытка систематизации соответствующих положений.*

Законодательство о налогообложении контролируемых компаний: зарубежный опыт и российские перспективы 39

*Воронова Анна Вениаминовна,
юрист Roche&Duffay LLP*

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

CONTENTS

ACCOUNTING AND TAXATION

Foreign currency revenue: Taxation and accounting6

Plavinskaya Galina Alexeyevna,

Ph.D. in Economics Associate Professor of State Marine Academy n.a. Admiral S.O. Makarov

Burdeynaya Natalya Yuryevna,

Chief Accountant of "Eurostroy" LLC.

The issues of taxation and accounting for Russian organizations, receiving proceeding in foreign currency, have been viewed in the article.

Topical issues of computation of tax on organizations' property 11

Filippova Lyudmila Ivanovna,

Senior Lecturer of "Taxation" department of

Law Institute of Saint-Petersburg State University of Service and Economics,

Class 2 Advisor of the State Civil Service of the RF.

The topical issues of computation of tax on organizations' property in view of amendments, introduced into the legislation at the federal and regional level have been viewed in the article.

ARBITRATION PRACTICE

The Tax Code of the RF:

problems of law enforcement and improvement 17

Nogina Oksana Arkadyevna,

Associate Professor of Public and Administrative Law Department of Law Faculty of Saint-Petersburg State University, PhD in Law.

The author analyzes fora of different sites, which discussion audience mostly consists of taxpayers – individuals, accountants, employees of legal services of organizations, public officers of tax authorities, employees of legal firms.

CONTENTS

PROPOSALS. CONCEPTS. PROSPECTS.

Integral macroeconomic model. Summary 21

Vladimirov Sergey Arsenyevich,

D.Sc. Economics, Professor of Municipal Facilities

Department of Vyborg Branch of Saint-Petersburg State University of Engineering and Economics

Integral macroeconomic model given in the article will allow appraising of actual state of the balanced open economy and forecasting of its future state, as well as to prove scientifically and control strictly its efficiency.

FOREIGN EXPERIENCE

System of international agreements' provisions concerning information exchange 33

Shepenko Roman Alexeyevich,

Professor of Administrative and Financial Law Department of Moscow State Institute of International Relations (University) of Ministry of Foreign Affairs of the RF, Doctor of Juridical Science.

Legal regulation of information exchange for tax purposes is carried out at international and national level. There is a considerable variety of international agreements, containing provisions concerning information exchange. Trade and tax agreements may be distinguished, proceeding from their relation to taxation. An attempt to systematize the corresponding provisions has been made in this article.

Taxation law of controlled companies: foreign experience and Russian prospects 39

Voronova Anna Veniaminivna,

lawyer of Roche&Duffay LLP

This article covers such section of tax regulation as the law concerning controlled foreign companies. Foreign experience of taxation regulation of such companies has been viewed, its fundamental principles and common features have been distinguished, and also prospects of its implementation in the Russian Federation have been briefly viewed in the article.

© 2012 г.

Г.А. Плавинская

Н.Ю. Бурдейная

ВЫРУЧКА В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ: НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

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

Бурдейная Наталья Юрьевна – гл. бухгалтер ООО «Еврострой».

(E-mail: gplav@yandex.ru)

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы налогообложения и бухгалтерского учета для российских организаций, получающих выручку в иностранной валюте.

Ключевые слова: Выручка, иностранная валюта, налог на прибыль организаций, НДС, бухгалтерский учет, курс ЦБ РФ.

При выполнении услуг по агентскому договору, заключенному с иностранной организацией для поиска покупателей на территории РФ, возникают вопросы, связанные с определением ставки по НДС и отражением операций в бухгалтерском учете.

Взаимоотношения сторон по агентскому договору регулируются гл. 52 ГК РФ. В соответствии со ст. 1005 ГК РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. Принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре (ст. 1006 ГК РФ). Принципал обязан, помимо уплаты вознаграждения, возместить посреднику затраты, связанные с исполнением договора (ст. 1001, ст. 1011 ГК РФ).

К доходам агента в целях бухгалтерского учета и исчисления налога на прибыль относится только его вознаграждение. Суммы, полученные агентом в связи с исполнением обязательств по договору или в порядке компенсации понесенных затрат, для целей исчисления налога на прибыль доходом не признаются (пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ). В расходах агента не учитываются и сами затраты, которые он осуществил в связи с исполнением договора, и подлежащие компенсации принципалом по условиям договора (п. 9 ст. 270 НК РФ).

Агент при исчислении налогов должен учитывать следующие особенности.

Налог на добавленную стоимость

Объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Порядок определения места реализации работ (услуг) установлен ст. 148 НК РФ.

По общему правилу, установленному пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ, местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории Российской Федерации (в части выполнения видов работ (оказания видов услуг), не предусмотренных пп. 1 - 4.1, 4.3 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих виды работ (оказывающих виды услуг), не предусмотренные пп. 1 - 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ, считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации или

индивидуального предпринимателя на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии - на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации либо места жительства индивидуального предпринимателя (п. 2 ст. 148 НК РФ).

Оказание услуг по поиску на территории РФ покупателей товаров, принадлежащих иностранной организации, не поименована в названных подпунктах.

Таким образом, местом оказания услуг, оказываемых российской организацией на основании агентского договора, заключенного с иностранной организацией по поиску покупателей иностранного товара, признается территория РФ. Следовательно, реализация этих услуг облагается НДС. При этом применяется ставка НДС в размере 18%.

Иностранная организация осуществляет расчеты с российским агентом в иностранной валюте.

В соответствии с п. 7 ст. 169 НК РФ, если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Согласно п. 3 ст. 153 НК РФ при определении налоговой базы по НДС выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), имущественных прав, установленному ст. 167 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг);

день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В случае, если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы (п. 14 ст. 167 НК РФ).

Таким образом, порядок исчисления НДС зависит от условий агентского договора в части оплаты оказанных услуг.

Иностранным принципалом оплата производится после подписания акта оказанных услуг.

В этом случае налоговая база определяется на дату подписания акта. Выручка пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ на эту дату. При последующей оплате следует учитывать положения пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ, согласно которому налоговая база увеличивается на суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

Следовательно, при росте курса иностранной валюты по сравнению с курсом на дату подписания акта, на сумму полученных положительных курсовых разниц формируется налоговая база по НДС (письмо Минфина России от 26.03.2007 № 03-07-11/74). При этом сумма НДС, в соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ, определяется расчетным методом (18/118).

При уменьшении курса иностранной валюты перерасчет налоговой базы на сумму отрицательной курсовой разницы НК РФ не предусмотрен.

Иностранным принципалом осуществляется предварительная оплата услуг.

При получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом НДС (абз. 2 п. 1 ст. 154 НК РФ). Согласно п. 4 ст. 164 НК РФ сумма НДС исчисляется расчетным методом (18/118). На дату подписания акта выполненных работ (оказанных услуг) вновь производится формирование налоговой базы по НДС (п. 14 ст. 167 НК РФ). Пересчет выручки производится по курсу иностранной валюты на дату подписания акта. Суммы НДС, исчисленные и уплаченные в бюджет с полученной предоплаты, принимаются к вычету при исчислении НДС (п. 5 ст. 171 НК РФ).

Налог на прибыль

В соответствии с п. 8 ст. 271 НК РФ доходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату признания соответствующего дохода.

В случае получения аванса, задатка доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату получения аванса, задатка (в части, приходящейся на аванс, задаток).

Согласно абз. 3 ст. 316 НК РФ в случае, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации. В случае получения аванса, задатка налогоплательщиком, определяющим доходы и расходы по методу начисления, сумма выручки от реализации в части, приходящейся на аванс, задаток, определяется по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату получения аванса, задатка.

Положительные и отрицательные курсовые разницы, возникающие при получении авансов, не учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль (п. 11 ст. 250 НК РФ, пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ). Выручка определяется по курсу иностранной валюты на дату получения предоплаты (ст. 316 НК РФ).

Таким образом, порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль, также как и НДС, зависит от условий агентского договора в части оплаты оказанных услуг.

Иностранным принципалом оплата производится после подписания акта оказанных услуг.

В этом случае выручка определяется по курсу Центрального банка РФ на дату реализации. При последующей оплате возникающие курсовые разницы учитываются в составе внереализационных доходов (п. 11 ст. 250 НК РФ) или внереализационных расходов (пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Иностранным принципалом осуществляется предварительная оплата услуг.

Выручка определяется по курсу Центрального банка РФ на дату получения предварительной оплаты. Курсовые разницы не учитываются при налогообложении.

При получении частичной оплаты выручка складывается из 2-х частей:

по курсу на дату получения частичной оплаты;

по курсу на дату выполнения работ (услуг) в оставшейся части.

Пример.

Договором с иностранным заказчиком предусмотрена стоимость оказанных услуг в размере 3 000 дол. США (НДС в данном примере не рассматривается). Частичная оплата в размере 1 000 дол. США поступила при курсе иностранной валюты 30 руб. за дол. США.

На дату подписания акта оказанных услуг курс иностранной валюты составил 31 руб. за дол. США. Оплата оставшейся части выручки (2 000 дол. США) произведена по курсу 31,50 руб. за дол. США.

Для целей исчисления налога на прибыль выручка от реализации составит:

$(30 \text{ руб.} * 1\,000 \text{ дол. США}) + (31 \text{ руб.} * 2\,000 \text{ дол. США}) = 92\,000 \text{ руб.}$

При получении оставшейся части выручки (31,50 руб. * 2 000 дол. = 63 000 руб.) образуются положительные курсовые разницы в размере 1 000 руб.

$(31,50 \text{ руб.} - 31 \text{ руб.}) * 2\,000 \text{ дол.}$

Бухгалтерский учет

В соответствии с п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, определяются на дату признания доходов (приложение к Положению по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006).

Согласно п. 9 ПБУ 3/2006 доходы организации при условии получения аванса, задатка, предварительной оплаты признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Таким образом, формирование доходов в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета и исчисления налога на прибыль совпадает.

Пример.

Российская организация по агентскому договору осуществляет поиск покупателей для иностранной организации. Контрактная стоимость услуги составляет 5900 дол. США (в том числе НДС 900 дол. США). По условиям контракта иностранная организация оплачивает вознаграждение агент путем предварительной оплаты в размере 70%. Окончательный расчет производится после подписания акта оказанных услуг.

Курс Центрального банка на дату:

получения предварительной оплаты - 30 руб. за дол. США;

подписания акта оказанных услуг - 30,20 руб. за дол. США;

осуществления окончательного расчета – 30,50 руб. за дол. США.

Отражение операций в учете российской организации

Таблица

Содержание операции	Бухгалтерская проводка		Сумма
	Дебет	Кредит	
Поступление предоплаты от иностранного заказчика в размере 70% 5900\$ x 70% = 4130\$	52 «Валютный счет»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/ субсчет «Расчеты с иностранным заказчиком по полученным авансам»	4130\$ По курсу ЦБ РФ на дату зачисления 30 руб. x 4130\$ = 123 900 руб.
Начислен НДС с суммы полученной предоплаты	76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»/ субсчет «НДС с авансов полученных»	68 «Расчеты по налогам и сборам»/ субсчет «Расчеты по НДС»	123 900 x 18/118 = 18 900 руб.
Подписан акт оказанных услуг Отражена дебиторская задолженность заказчика и признана выручка (для исчисления налога на прибыль и для бухгалтерского учета совпадает)	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/ субсчет «Расчеты с иностранным заказчиком»	90 «Продажи»/ субсчет «Выручка от оказания услуг»	5900\$ 30 руб. x 4130\$ + 30,2 руб. x 1770\$ = 123 900 руб. + 53 454 руб. = 177 354 руб.
Исчислен НДС суммы вознаграждения, сформированного для налога на прибыль и бухгалтерского учета	90 «Продажи»/ субсчет 3 «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам»/ субсчет «Расчеты по НДС»	(30 руб. x 5000\$ x 70% + 30,2 руб. x 5000\$ x 30%) x 18% = 27 054 руб.
Доначислен НДС с реализации (в части, приходящейся на разницу между курсом на дату получения предоплаты и дату подписания акта оказанных услуг) Всего НДС с реализации 30,2 руб. x 5000\$ x 18% = 27 180 руб.	90 «Продажи»/ субсчет 3 «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам»/ субсчет «Расчеты по НДС»	(30,2 руб. – 30 руб.) * 3500\$ x 18% = 126 руб. Проверка 27 054 руб. + 126 руб. = 27 180 руб.

Предъявлен к вычету НДС с суммы полученной и зачтенной предоплаты	68 «Расчеты по налогам и сборам»/ субсчет «Расчеты по НДС»	76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»/ субсчет «НДС от авансов полученных»	18 900 руб.
Поступление выручки от иностранного заказчика в оставшейся части 30% 5900\$ x 30% = 1770\$	52 «Валютный счет»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/ субсчет «Расчеты с иностранным заказчиком»	1770\$ По курсу ЦБ РФ на дату зачисления 30,5 руб. x 1770\$ = 53 985 руб.
Отражена в учете курсовая разница (Учитывается при исчислении налога на прибыль и в бухгалтерском учете)	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/ субсчет «Расчеты с иностранным заказчиком»	91 «Прочие доходы и расходы»/ субсчет 1 «Курсовые разницы»	(30,5 руб. – 30,2 руб.) x 1770\$ = 531 руб.
Начислен НДС с полученной курсовой разницы	91 «Прочие доходы и расходы»/ субсчет 1 «Курсовые разницы»	68 «Расчеты по налогам и сборам»/ субсчет «Расчеты по НДС»	531 руб. x 18 /118 = 81 руб.
Зачтена ранее полученная предоплата в иностранной валюте	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/ субсчет «Расчеты с иностранным заказчиком по полученным авансам»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/ субсчет «Расчеты с иностранным заказчиком»	4130\$ 30 руб. x 4130\$ = 123 900 руб.

Таким образом, выручка от оказания услуг (без НДС), признаваемая для целей исчисления налога на прибыль и бухгалтерского учета, составит 150 300 руб. (70% по курсу на дату получения предоплаты и 30% по курсу на дату подписания акта оказанных услуг), курсовые разницы, облагаемые налогом на прибыль – 450 руб. Стоимость реализованной услуги для исчисления НДС равна 151 000 руб. (определяется по курсу на дату подписания акта оказанных услуг), начисленная сумма НДС – 46 161 руб., в том числе с предоплаты – 18 900 руб., с реализации - 27 180 руб., с полученных курсовых разниц – 81 руб., сумма налогового вычета с предоплаты – 18 900 руб.

© 2012 г.

Л.И. Филиппова

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Филиппова Людмила Ивановна – старший преподаватель кафедры «Налогообложение» Юридического института Санкт-Петербургского государственного университета Сервиса и Экономики, Советник государственной гражданской службы РФ 2 класса

(E-mail: nalogi@nalogprof.ru)

Аннотация. В статье рассматриваются актуальные вопросы исчисления налога на имущество организаций в свете изменений, внесенных в законодательство на федеральном и региональном уровне.

Ключевые слова: налог на имущество организаций, Воздушный Кодекс РФ.

В Российской Федерации налог на имущество организаций установлен Налоговым кодексом Российской Федерации. Глава 30 «Налог на имущество организаций» введена в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) Федеральным законом от 11.11.2003 № 139-ФЗ с 1 января 2004 года [4]. Одной из особенностей этой главы НК РФ можно считать сравнительно небольшое число федеральных законов, которые внесли в нее изменения (дополнения) с момента вступления в силу Федерального закона от 11.11.2003 № 139-ФЗ и до сегодняшнего дня.

К одному из основных изменений можно отнести новую редакцию пункта 1 статьи 373 НК РФ, согласно которой с 01.01.2010 года налогоплательщиками налога на имущество организаций «признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 НК РФ (в ред. Федерального закона от 30.10.2009 года № 242-ФЗ)» [1,7]. При этом в соответствии со статьей 11 НК РФ организации – это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ) [1,5]. До 1 января 2010 года налогоплательщиками налога на имущество организаций признавались: российские организации; иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и(или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Таким образом, начиная с 1 января 2010 года организации, не имеющие имущества, признаваемого объектом налогообложения, не обязаны представлять в налоговые органы по истечении отчетного (налогового) периода налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию по налогу. Данная позиция подтверждена в письме Минфина России от 12.10.11 № 03-05-05-01/81 «О представлении налоговой декларации по налогу на имущество организаций». Согласно данному письму, организации не должны сдавать нулевые декларации по налогу на имущество, если у них нет имущества, признаваемого объектом налогообложения. Такие изменения, внесенные в налоговое законодательство, исключают из числа налоговых расчетов и налоговых деклараций «пустые» и приводят к

уменьшению числа таких документов [19]. Это является положительным моментом как для организаций, так и для налоговых органов, поскольку уменьшается время, затрачиваемое на составление и прием налоговой отчетности по налогу на имущество организаций.

Еще одним важным изменением, внесенным в статью 373 НК РФ, является введение Федеральным законом от 30.07.2010 № 242-ФЗ пункта 1.1, согласно которому до 1 января 2017 года не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся организаторами Олимпийских зимних игр и Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи [7]. В соответствии со статьей 3 Федерального закона от 01.12.2007 № 310-ФЗ «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», действие данного закона распространяется на лиц, являющихся маркетинговыми партнерами Международного Олимпийского комитета в соответствии со статьей 3.1 Федерального закона от 01.12.2007 № 310-ФЗ, в отношении имущества, используемого ими исключительно в связи с организацией и(или) проведением Олимпийских зимних игр и Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта [6]. С введением этого изменения в главу 30 НК РФ можно говорить о сокращении числа налогоплательщиков налога на имущество организаций по отдельным видам имущества на период до 1 января 2017 года, что приведет к снижению налоговой нагрузки для таких организаций.

Снижение налоговой нагрузки предусмотрено и для организаций, получивших статус участников проекта по осуществлению, разработке и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково». Так, статья 381 НК РФ дополнена пунктом 19, согласно которому освобождаются от налогообложения организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково» и пунктом 20, согласно которому освобождаются от налога на имущество организаций, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково». Указанные организации утрачивают право на освобождение от налогообложения в случаях, предусмотренных пунктом 2 статьи 145.1 НК РФ. Такие организации освобождены от налогообложения по налогу на имущество Федеральным законом от 28.09.2010 № 243-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об инновационном центре «Сколково» [9]. Для подтверждения права на освобождение от налогообложения эти организации обязаны представить в налоговый орган по месту учета документы, подтверждающие у них статус участников проекта и предусмотренные Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково», а также данные учета доходов (расходов).

Следует отметить, что приказом Минфина России от 08.02.2011 № 14н (зарегистрирован в Минюсте РФ 03.03.2011 года) утверждены особенности учета в налоговых органах организаций, получивших статус участников проекта «Об инновационном центре «Сколково» [12]. Во исполнение этого приказа налоговые органы поставят на учет участников проекта за 5 дней.

Интересным представляется вопрос о расчете налоговой базы по налогу на имущество организаций по лизинговому имуществу, которое может учитываться как на балансе лизингодателя, так и лизингополучателя. В соответствии со статьей 375 НК РФ, сумма налога на имущество зависит от первоначальной стоимости объекта, сформированной в бухучете [1]. В постановлении от 05.07.11 № 2346/11 Президиум ВАС РФ посчитал, что в бухгалтерском учете лизингополучателя, который учитывает лизинговое имущество на своем балансе, установление срока полезного использования исходя из срока действия договора лизинга неправомерно. Срок полезного использования не может быть установлен произвольно и определяется в соответствии с классификацией основных средств, утвержденной постановлением Правительства РФ. После принятия постановления президиума ВАС РФ от 05.07.11 № 2346/11 лизингополучателям необходимо при расчете налога на имущество учитывать выводы этого постановления ВАС РФ о том, что срок полезного использования оборудования – это период времени, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика, а не период действия договора лизинга.

Федеральным законом от 07.06.2011 № 132-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об инновационном центре «Сколково» статья «Налоговые льготы» дополнена пунктом 21, согласно которому от налога на

имущество организаций с 1 января 2012 года освобождаются организации – в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством РФ предусмотрено определение классов их энергетической эффективности [11]. Льгота предоставляется в течение трех лет со дня постановки на учет такого имущества.

Согласно статье 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими, включая возможность не уплачивать налог или сбор или уплачивать их в меньшем размере. Статьей 381 НК РФ установлены федеральные льготы по налогу на имущество [1]. Министерством финансов России в 2011 году предложено отменить ряд льгот по налогу на имущество организаций с 2013 года.

Федеральным законом от 27.11.2010 года № 308-ФЗ «О внесении изменений в главы 30 и 31 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» дополнена статья 376 НК РФ пунктом 6, в соответствии с которым изменен порядок определения налоговой базы по налогу на имущество, предусматривающий уменьшение налоговой базы на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и(или) модернизацию вводимых, реконструируемых и(или) модернизируемых судходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях Российской Федерации, портовых гидротехнических сооружений, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта (за исключением системы централизованной заправки самолетов, космодрома), учтенных в балансовой стоимости данных объектов [10].

Положения пункта 6 статьи 376 НК РФ применяются в отношении законченных капитальных вложений, учтенных в балансовой стоимости также объектов после 1 января 2010 года. Согласно статье 1 Федерального закона от 25.02.99 № 39-ФЗ, капитальные вложения – это инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение основных средств и другие затраты [3]. Фактически, данное изменение главы 30 НК РФ предоставляет дополнительные льготы организациям, имеющим на балансе объекты транспортной инфраструктуры. Однако действие данной льготы при уплате налога на имущество распространяется лишь только на период до 1 января 2025 года.

В целях применения пункта 6 статьи 376 НК РФ необходимо определить, что следует понимать под авиационной инфраструктурой. Согласно статье 1 Федерального закона от 08.01.98 №10-ФЗ «О государственном регулировании развития авиации», авиационная инфраструктура включает объекты единой системы организации воздушного движения, аэродромы и аэропорты, центры и пункты управления полетами летательных аппаратов, пункты приема, хранения и обработки информации в области авиационной деятельности, объекты хранения авиационной техники, центры и оборудование для подготовки летного состава, другие используемые при осуществлении авиационной деятельности сооружения и технику [2].

Пунктом 2 статьи 40 Воздушного кодекса Российской Федерации установлено, что аэропортом является комплекс сооружений, включающий в себя аэродром, аэровокзал и другие сооружения. Аэропорт предназначен для приема и отправки воздушных судов, обслуживания воздушных перевозок. Для этих целей аэропорт должен иметь необходимое оборудование.

При решении вопроса об отнесении имущества к сооружениям инфраструктуры воздушного транспорта следует учитывать нормы Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент безопасности зданий и сооружений».

То, что нормы пункта 6 статьи 376 НК РФ распространяются на имущество аэровокзала, подтверждается письмом Минфина России от 06.07.2011 года № 03-05-05-01/52 [16].

Федеральным законом от 27.11.2010 № 308-ФЗ были внесены изменения в статью 378 НК РФ, согласно которым был урегулирован вопрос об уплате налога на имущество в отношении имущества, переданного в паевой инвестиционный фонд (далее – ПИФ) [10]. С 1 января 2011 года имущество, переданное в ПИФ, облагается налогом на имущество у управляющей компании и уплачивать налог нужно за счет имущества, составляющего фонд. Следует отметить, что ПИФ не является юридическим лицом. Это обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного учредителями в доверительное управление управляющей компании, и из имущества, полученного в процессе такого управления, доля в праве собственности на которое удостоверяется ценной бумагой.

В соответствии со статьями 10 и 15 Федерального закона от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» доверительный управляющий отражает у себя данное имущество на отдельном балансе и ведет по нему самостоятельный учет. Указания по отражению в бухучете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, утверждены приказом Минфина России от 28.11.2001 № 97н. Разъяснения по исчислению налога на имущество управляющей компании приведены Минфином России в письме от 29.08.2011 № 03-05-05-01/69 [17].

Таким образом, на законодательном уровне определены особенности налогообложения имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд, что, в конечном счете, позволяет улучшить взаимоотношения между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также совершенствовать налоговое администрирование.

Еще в 2010 году Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ в два раза (с 20 000 до 40 000 руб.) была увеличена первоначальная стоимость объекта для признания его в налоговом учете основным средством или амортизируемым имуществом [8]. Для целей бухгалтерского учета, являющегося основанием для определения налоговой базы по налогу на имущество, аналогичные изменения в нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету были внесены приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186-н [13]. Теперь и в бухгалтерском учете основными средствами признается имущество с первоначальной стоимостью от 40 000 руб.

Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24.12.2010 № 186н внесены и другие поправки в нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету. Так, начиная с бухгалтерской отчетности 2011 года из пункта 41 Положения по ведению бухгалтерского учета (ПБУ 6/01) исключено упоминание о том, что при отсутствии документов, подтверждающих государственную регистрацию объекта недвижимости, он учитывается в составе незавершенных капитальных вложений [13]. С 2011 года единственный способ принятия к учету объекта недвижимости, право собственности на который не зарегистрировано, вести бухгалтерский учет по нему на отдельном субсчете счета 01 «Основные средства» сразу же после того, как завершены капитальные вложения и он готов к эксплуатации. И при этом не имеет значения, переданы или нет документы по объекту недвижимости на государственную регистрацию. Разъяснения по этому поводу даны в письме Министерства финансов Российской Федерации от 17.06.2011 № 03-05-05-01/44 [18].

При этом, если объект не соответствует критериям основных средств, его нельзя учитывать на счете 01 и не следует включать в расчет налога на имущество. Даже если в бухгалтерском учете были ошибочно включены объекты в состав основных средств, организация не обязана исчислять по эти объектам налог на имущество (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13.10.2011 № А 53-24208 / 2010).

Анализ изменений, внесенных в федеральное законодательство России по налогу на имущество организаций, не дает полного представления об актуальных вопросах исчисления налога. В связи с тем, что в соответствии со статьей 14 НК РФ налог на имущество организаций относится к региональным налогам, обязательным к уплате на территории которого он введен законом соответствующего субъекта Российской Федерации, представляется интересным рассмотреть изменения в региональном законодательстве по налогу на имущество, в том числе внесенные в законы Санкт-Петербурга дополнительные налоговые льготы и основания для их использования, что предусмотрено статьей 372 НК РФ.

Так, Законом Санкт-Петербурга от 16.11.2010 № 580-138 «О внесении изменений в Закон Санкт-Петербурга «О налоговых льготах» предоставлено право на освобождение от уплаты налога на имущество российским лицам, которые заключили внешнеторговые бартерные сделки или от имени которых заключены такие сделки и поименованные в пункте 2 статьи 11-8 данного закона, являющимся плательщиками налога и осуществляющим в течение не более трех календарных лет подряд начиная с 1 января 2010 года для ведения ими на территории Санкт-Петербурга экономической деятельности, относящейся к видам, указанным в п.2 ст. 11-8 данного Закона, вложения на общую сумму от 800 млн. руб. и более в отношении объектов основных средств, включенных в расчет общей суммы вложений, в соответствии с п.3 ст. 11-8 указанного Закона Санкт-Петербурга, предоставлена льгота по налогу [15].

Право на освобождение от уплаты налога на имущество организаций предоставляется организации на срок, составляющий пять налоговых периодов (пять календарных лет) подряд, начиная с даты возникновения такого права.

Кроме того, в 2010 году был принят Закон Санкт-Петербурга от 28.04.2010 № 207-59 «О внесении изменений в Закон Санкт-Петербурга «О налоге на имущество организаций» и Закон Санкт-Петербурга «О налоговых льготах», в соответствии с которым организации в отношении имущества, находящегося в собственности Санкт-Петербурга и предназначенного для водоснабжения и водоотведения зданий, предприятий коммунального хозяйства специализированных, сооружений коммунального хозяйства специализированных, машин и оборудования для коммунального хозяйства, автомобилей специальных для коммунального хозяйства [14], за период с 1 января 2011 года уплачивают налог на имущество в следующем порядке:

с 1 января 2011 года по 31 декабря 2011 года в размере 25% от суммы исчисленного в соответствии с НК РФ налога, подлежащей уплате в бюджет Санкт-Петербурга;

с 1 января 2012 года по 31 декабря 2012 года в размере 50% от суммы исчисленного в соответствии с НК РФ налога, подлежащей уплате в бюджет Санкт-Петербурга;

с 1 января 2013 года и далее в размере 75% от суммы исчисленного в соответствии с НК РФ налога на имущество организаций, подлежащей уплате в бюджет Санкт-Петербурга в отношении данного имущества.

Рассмотренные в статье изменения (дополнения), внесенные за последнее время в федеральное и региональное законодательство, несомненно, важны как для исчисления, так и для администрирования налога на имущество организаций.

Литература:

1. Налоговый кодекс РФ. Части первая и вторая (текст, вступающий в силу с 01 января 2012 г.). М.: Издательство «Омега-Л», 2011. 704 с.

2. О государственном регулировании развития авиации: Федеральный закон от 08.01.1998 № 10-ФЗ // Российская газета. 1998. 14 января.

3. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений: Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ // Российская газета. 1999. 4 марта.

4. О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов: Федеральный закон от 11.11.2003 № 139-ФЗ // Финансовая газета. 2003. № 482.

5. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования: Федеральный закон Российской Федерации от 27.07.2006 № 137-ФЗ // Российская газета. 2006. 29 июля. № 4131.

6. Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон Российской Федерации от 01.12.2007 № 310-ФЗ // Российская газета. 2007. 5 декабря. № 4535.

7. О внесении изменения в статью 373 части второй Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон Российской Федерации от 30.10.2009 № 242-ФЗ // Российская газета. 2009. 03 ноября.

8. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты РФ, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) РФ в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования: Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ // Российская газета. 2010. 02 августа. № 5248.

9. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об инновационном центре «Сколково»: Федеральный закон от 28.09.2010 № 243-ФЗ // Российская газета. 30 сентября. № 220.

10. О внесении изменений в главы 30 и 31 части второй Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон Российской Федерации от 27.11.2010 № 308-ФЗ // Российская газета. 2010. 29 ноября.

11. О внесении изменений в статью 95 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ»: Федеральный закон от 07.06.2011 № 132-ФЗ // Российская газета. 2011. 08 июня. № 5498.

12. Об утверждении Особенности учета в налоговых органах организаций, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково»: Приказ Минфина РФ от 08.02.2011 № 14н // Российская газета. 2011. 16 марта.

13. О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету: Приказ Минфина РФ от 24.12.2010 № 186н [Электронный ресурс]. URL: <http://www.glavbukh.ru/doc/4592> (дата обращения: 04.01.2012).

14. О внесении изменений в Закон Санкт-Петербурга «О налоге на имущество организаций» и Закон Санкт-Петербурга «О налоговых льготах»(принят ЗС СПб 14.04.2010): Закон Санкт-Петербурга от 28.04.2010 № 207-59 // Санкт-Петербургские ведомости. 2010. 12 мая. № 83.

15. О внесении изменений в Закон Санкт-Петербурга «О налоговых льготах: Закон Санкт-Петербурга от 16.11.2010 № 580-138 // Информационный бюллетень Администрации Санкт-Петербурга». 2010. 29 ноября. № 46.

16. Об учете при налогообложении имущества организации законченных капитальных вложений в инфраструктуру воздушного транспорта: Письмо Минфина России от 06.07.11 № 03-05-05-01/52. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12087764/> (дата обращения: 15.01.2012).

17. Об определении в целях налогообложения прибыли первоначальной и остаточной стоимости имущества, составляющего закрытый паевой инвестиционный фонд: Письмо Минфина России от 29.08.2011 № 03-05-05-01/69. URL:<http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12089209/> (дата обращения: 15.01.2012).

18. Об определении налоговой базы для уплаты налога на имущества организаций: Письмо Минфина России от 17.06.2011 № 03-05-05-01/44. URL <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12088708/> (дата обращения: 15.01.2012).

19. О представлении налоговой декларации по налогу на имущество организаций: Письмо Минфина России от 12.10.2011 № 03-05-05-01/81. URL:<http://www.akdi.ru/scripts/normdoc/smotri.php?z=2682> (дата обращения: 15.01.2012).

© 2012 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: налоговый контроль, налоговая ответственность, обжалование в конституционном суде РФ.

Вопрос: ИФНС прислала требование о представлении документов по поставке товаров проверяемому контрагенту. Кроме само собой разумеющихся копий товарных накладных и счетов-фактур, затребовали также приход к самому поставщику (включая подтверждение оплаты), если он не является производителем.

1. Правомерны ли такие запросы, по сути распространяющие проверку на поставщика проверяемого?
2. Чем чревато игнорирование такого расширенного запроса, и допустимо ли отправить только копии документов по самой поставке?
3. Какие реально санкции применяются ИФНС в случае неисполнения предъявленных требований?

Комментарий эксперта

Вопросы истребования и представления документов в налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля являются одними из самых спорных и конфликтных в практике деятельности как налоговых органов, так и проверяемых ими лиц и контрагентов.

Истребование документов у третьих лиц (контрагентов налогоплательщика) в настоящее время регламентируется ст. 93.1 НК РФ. Законодатель определяет, что истребование документов у третьих лиц может производиться не только в рамках налоговых проверок, но и в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, а также в случае, когда вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки.

В приведенной ситуации истребование документов осуществляется в связи с проводимой налоговыми органами проверкой. Лицо, у которого осуществляется истребование документов, является контрагентом налогоплательщика и должно исполнить полученное им требование налогового органа, в котором оно состоит на учете. Однако контрагент должен представить налоговому органу исключительно документы, касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика. В случае, если документы не относятся к деятельности проверяемого лица, контрагент может отказаться от их представления, соответствующим образом обосновав свой отказ. В свое время Конституционный Суд РФ, рассматривая вопросы предоставления в налоговый орган информации со стороны кредитных организаций, указал на то, что истребование информации и документов со стороны налогового органа всегда должно быть мотивированным. При этом не исключается право банка отказаться от исполнения требования налогового органа о предоставлении справок по операциям и счетам, если их необходимость не подтверждается целями и задачами

налогового контроля. В этом случае отказ банка не может повлечь ответственность, предусмотренную ст. 135.1 НК РФ. Споры же банка и налогового органа по вопросу законности и обоснованности истребования соответствующих справок подлежат рассмотрению судами в установленном законом порядке (Определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2004 № 453-О).

Истребование документов у контрагента налогоплательщика не может рассматриваться как его проверка, поскольку с помощью полученных от него документов оцениваются действия и исполнение налоговых обязанностей налогоплательщика. В свою очередь, из копии мотивированного поручения на истребование документов, которое должно быть приложено к требованию о предоставлении документов, контрагент должен увидеть правовые основания истребования у него документов.

Другой неурегулированный законодательно вопрос возникает о праве контрагента представить документ не целиком, а заверенную выписку из него или часть документа и т.п. в случаях, когда, например, документ представляет собой многостраничный объемный том или несколько томов (например, строительные документы, сметы, планы и др.). По нашему мнению, в данном случае, если налоговому органу будет предоставлена необходимая ему информация о налогоплательщике в том или ином заверенном виде, то контрагент может быть признан исполнившим свою обязанность. Понятие документа зачастую становится предметом судебного разбирательства для выяснения исполнения возложенных на контрагента обязанностей и возможности привлечения его к ответственности за неисполнение таковой. По нашему мнению, документ, прежде всего, должен содержать необходимую для осуществления налогового контроля информацию о фактах совершенных хозяйственных операций, об оплате, о заключенных договорах, об учете имущества и др.

Истребуемые налоговым органом документы должны быть предоставлены контрагентом в течение пяти дней со дня получения требования (срок исчисляется в рабочих днях и начинается с дня, следующего за днем получения требования). При этом ст. 93.1 НК РФ не устанавливает детального порядка получения документов и информации тем налоговым органом, который проводит проверку налогоплательщика, указанная регламентация осуществляется согласно приказу ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892, регламентирующего взаимодействие между налоговыми органами, согласно которому требование в адрес контрагента должен направить налоговый орган, в котором налогоплательщик состоит на учете и, соответственно, именно ему контрагент должен представить документы. К сожалению, на практике налоговые органы зачастую игнорируют указанный порядок и налоговый орган, проверяющий налогоплательщика, самостоятельно направляет требование о предоставлении документов контрагенту, не состоящему у него на учете, т.е. нарушает порядок истребования документов. В таком случае вряд ли можно ставить вопрос о привлечении лица к ответственности за непредставление документов, которые истребованы налоговым органом с нарушением установленного порядка.

В случае непредставления документов в течение пяти дней после получения требования, контрагент налогоплательщика может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения согласно п. 2 ст. 126 НК РФ.

Вопрос: В деле о признании недействительным решения налогового органа о привлечении организации к налоговой ответственности основной довод защиты, которая руководствовалась письмами Минфина России и УФНС России по г. Москве: освобождение от ответственности на основании пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ. Но на первом судебном заседании судья сказал, что так как все указанные письма адресованы конкретным налогоплательщикам, а не данной организации и не неопределенному кругу лиц, то в данной ситуации пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ неприменим... Так ли это?!

Комментарий эксперта

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ одним из обстоятельств, исключающих вину налогоплательщика или налогового агента, является выполнение ими письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом (уполномоченными должностными лицами этих органов) в пределах их компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания документов).

Во-первых, следует отметить, что ст. 111 НК РФ в своей последней редакции содержит открытый перечень обстоятельств, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Во-вторых, законодатель связал отсутствие вины лица со следованием им письменным разъяснениям, данным ему лично или неопределенному кругу лиц, поскольку налогоплательщик является «слабой стороной» в налоговых отношениях и зависим от действий налогового органа, для которого письменные разъяснения Минфина России, являющегося, согласно п. 1 ст. 34.2 НК РФ, органом, уполномоченным давать письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, являются обязательными (ст. 32 НК РФ) вне зависимости от того, даны они лично налогоплательщику или неопределенному кругу лиц, доведены они по системе налоговых органов или нет. При этом следует иметь в виду, что финансовый орган, давая разъяснения конкретному налогоплательщику по конкретному делу, учитывает фактические обстоятельства, сложившиеся именно у данного налогоплательщика или дает разъяснения неопределенному кругу лиц, давая свое истолкование нормы налогового законодательства для неограниченного числа стандартных ситуаций. Очевидно, что разъяснения, даваемые другим налогоплательщикам, могут отличаться в зависимости от различных фактических обстоятельств, складывающихся в похожих, но не идентичных ситуациях. При этом, если Минфин России многократно повторяет одну и ту же правовую позицию, давая одно и то же истолкование нормы налогового законодательства, то можно рассматривать вопрос о признании такого правового толкования как разъяснения, имеющего характер разъяснения, данного неопределенному кругу лиц. Кроме того, как уже отмечалось, суд может рассмотреть применение толкования Минфина России, данного другому налогоплательщику, как иное обстоятельство, исключающее вину налогоплательщика.

В-третьих, согласно подходам самого Минфина России (письмо Минфина России от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138) к своим разъяснениям, даваемым налогоплательщикам, разъяснения Минфина России по запросам конкретных налогоплательщиков не содержат всей необходимой информации, позволяющей сделать вывод о существовании задаваемого вопроса, что приводит к неверной трактовке сути предоставленного Минфином России ответа. Такие письменные разъяснения не обязательны для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами.

Эти письменные разъяснения не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того, дано ли разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц

Однако Высший Арбитражный суд РФ неоднократно подчеркивал (например, решение ВАС РФ от 30.09.2008 № 11461/08), что в случаях, когда письмо Минфина России содержит правовую норму (правило поведения), обязательную для неопределенного круга лиц, что является признаком нормативного правового акта, положения этого письма должны быть квалифицированы в качестве нормативного правового предписания, изданного федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов, а значит, указанные письма могут рассматриваться на предмет их несоответствия действующему налоговому законодательству в арбитражном судопроизводстве.

Вопрос: Вышестоящий налоговый орган направил материалы дела на новое рассмотрение, что ст. 140 НК РФ не предусмотрено. Если перечень полномочий вышестоящего налогового органа (ст. 140 НК РФ) является закрытым, то ВАС РФ применил расширительное толкование этой нормы (создав очень неприятный прецедент), что может быть обжаловано в Конституционном Суде РФ. Повторное рассмотрение материалов проверки прав не нарушает?

Комментарий эксперта

Действительно, при рассмотрении дела Федеральный арбитражный суд Московского округа, отменивший своим постановлением от 27.05.2011 № КА-А40/4796-11-П решение суда первой инстанции и апелляционной инстанции, фактически допустил повторное рассмотрение материалов проверки в административной процедуре, которое, по его мнению, обеспечило предпринимателю реализацию гарантированного ст. 101 НК РФ права на личное участие в производстве по делу о налоговом правонарушении и дачу пояснений по предъявленным претензиям.

Высший Арбитражный Суд в своем определении по данному делу от 01.08.2011 № ВАС-9488/11 поддержал правовую позицию кассационного суда и не усмотрел нарушений единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, указав на то, что поскольку в настоящем деле решение инспекции было оспорено предпринимателем исключительно по процессуальным основаниям, а не по существу, суд заключил, что принятие налоговым органом обжалуемого решения после отмены ранее принятого решения вышестоящим налоговым органом не нарушает права и законные интересы предпринимателя.

Суд также правомерно отметил, что начисление пеней по дате вынесения оспариваемого налогоплательщиком решения также не нарушает прав заявителя, поскольку наличие у предпринимателя неисполненной обязанности по уплате налога обуславливает правомерность их начисления в соответствии с требованиями ст. 75 НК РФ.

По мнению ВАС РФ, доводам предпринимателя, содержащимся в надзорном заявлении, дана правильная правовая оценка. В свою очередь, иной подход заявителя к интерпретации применимых в настоящем деле нормативных положений не свидетельствует об ошибках суда кассационной инстанции в толковании и применении норм права.

Таким образом, высшие судебные инстанции создали в очередной раз «знаковый» прецедент, фактически легализовав действия вышестоящего налогового органа по отмене решения нижестоящего по итогам налоговой проверки, при условии нового проведения производства по делу о налоговом правонарушении уже с соблюдением процедуры производства, предусмотренной ст. 101 НК РФ. По мнению ВАС РФ, если речь идет о нарушениях процедуры принятия решения налоговым органом по результатам проверки, но не оспаривается по размеру имущественного требования, то указанные «дефекты» процедуры могут быть исправлены в рамках административных процедур путем возвращения сторон вновь на этап рассмотрения результатов налоговой проверки.

С одной стороны, НК РФ в рамках процедуры обжалования решений нижестоящего налогового органа предусматривает полномочия вышестоящего налогового органа лишь по отмене решения нижестоящего налогового органа в случае обнаружения нарушений, но не предусматривает полномочий по возвращению дела налогоплательщика на новое рассмотрение нижестоящего налогового органа для исправления процессуальных нарушений. То есть, строго говоря, налоговое законодательство не предусматривает возможности повторения производства по делу о налоговом правонарушении еще раз по итогам проведенной выездной налоговой проверки. И, поскольку, сфера налоговых отношений – сфера публичного правового регулирования, то следовало бы сделать вывод о незаконности действий вышестоящего и нижестоящего налоговых органов в рассматриваемой ситуации, как это и сделали суд первой инстанции и апелляционная инстанция.

По мнению заявителя, процедура проведения налоговым органом выездных проверок заканчивается принятием одного из двух видов решений, указанных в п.7 ст. 101 НК РФ, причем данный перечень является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит; налоговым законодательством не предусмотрено право налогового органа на повторное рассмотрение материалов проверки и вынесение повторного решения при отмене вышестоящим налоговым органом решения вследствие нарушения процедуры, предусмотренной п. 14 ст. 101 НК РФ; незаконное указание Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве на необходимость возобновления процесса привлечения заявителя к налоговой ответственности путем повторного рассмотрения материалов проверки было направлено не на восстановление нарушенных прав налогоплательщика, а на обеспечение формального выполнения инспекцией своих обязанностей.

Суд кассационной инстанции, отказывая в удовлетворении требования предпринимателя, руководствовался ст. 75, 89, 101 НК РФ, и исходил из того, что повторное рассмотрение материалов проверки обеспечило предпринимателю реализацию его права на личное участие в производстве по делу о налоговом правонарушении и дачу пояснений по предъявленным претензиям.

Суд указал, что в данном случае повторная проверка не проводилась, решение, признанное недействительным, вынесено по материалам уже проведенной налоговой проверки; при вынесении инспекцией решения от 24.06.2009 налоговым органом были учтены возражения заявителя – общая сумма налоговых начислений уменьшена; инспекция предоставила предпринимателю возможность представить возражения на акт проверки и участвовать в рассмотрении материалов проверки.

© 2012 г.

С.А. Владимиров

ЦЕЛОСТНАЯ МАКРОЭКОНОМИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ. ОБОБЩЕНИЕ

*Владимиров Сергей Арсеньевич – д.э.н. профессор кафедры городского хозяйства
Выборгского филиала СПбГИЭУ*

(E-mail: ideal_ideal@mail.ru)

Аннотация. *Целостная макроэкономическая модель, предложенная в статье, позволит оценить современное и спрогнозировать будущее состояние сбалансированной открытой экономики, научно обосновать и жестко контролировать ее эффективность.*

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

Модель экономического выбора доминирует более шестидесяти лет в экономической науке и преподавании «экономиста всех времен и всех народов» П.Самуэльсона. [1-2]. Он утверждал, что язык математики является единственно возможным для изложения положений современной экономической теории. Общеизвестно, что П.Самуэльсон был убежденным центристом, либералом «золотой середины», избегал крайних идеологических позиций: рынок или бюрократия, частное и государственное, кейнсианство или монетаризм, тяготел к институционализму. По этой причине его учебник «Экономика. Вводный курс» с 1948 года широко известен всему капиталистическому миру, он выдержал более 20 изданий на 12 языках, вышел общим тиражом более пяти миллионов экземпляров, сыграл решающую роль в распространении кейнсианства после Второй мировой войны, а с 1964 года признан в СССР и по сей день в новой «переходной» России.

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

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

Современная экономическая система развитого государства должна быть активной (с положительным темпом экономического роста), экономически неуязвимой (независимой), интегрированной в международное разделение труда, безусловно управляемой с точки зрения постоянного обеспечения народнохозяйственного баланса «доходы-расходы». При этом стратегия эффективного социально-экономического

развития и соответствующих преобразований должна исходить из понимания целостности материально-вещественных, социально-психологических, социально-экономических, денежно-финансовых, информационных и др. процессов, составляющих общественное воспроизводство, исследования общих принципов построения механизма оценки и анализа рационального функционирования экономики. Недопустимо выделение какого-то одного регулятора, например монетарного [3].

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

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

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

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

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

Кроме того, введем следующие обозначения: F – темп экономического роста СОЭ, равный отношению численного значения утвержденного госорганами в бюджете или прогнозе прироста ВВП к прогнозируемому ВВП (то есть $F = \Delta Y/Y$); $\psi = 1/(s+g) > 1,0$ – обобщенный показатель структурной эффективности (ОПСЭ); очевидно, что $s = 1/\psi - g$; R – показатель общественной эффективности инвестиций, равный отношению численного значения утвержденного в бюджете или прогнозируемого госорганами прироста ВВП к величине инвестиций (то есть $R = \Delta Y/I = F/s$); S – показатель общественной эффективности государственных расходов, равный отношению численного значения утвержденного госорганами в бюджете или прогнозе прироста ВВП к аналогичной величине государственных расходов (то есть $S = \Delta Y/G = F/g$); r – ставка ссудного процента Центробанка страны. Введем также новое понятие – показатель эффективности и качества макроэкономической политики государства – Ω , определяемый по формуле:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Известно, что в СССР до 80-х годов прошлого века не менее 40% ВВП составляли государственные расходы в капитальные вложения, что весьма близко соответствует требованию идеальных норм инвестиций и темпам экономического роста с нулевым сальдо платежного баланса. Действительно (особенно в 1930-1939 и 1950-1970 гг.), темпы экономического роста СССР (в значительной степени экономически изолированного) намного превышали соответствующие показатели во всех развитых капиталистических странах. Другое дело, потребление советских людей было на уровне прожиточного минимума, а в конце семидесятых годов из-за значительного прогрессирующего отставания в высокотехнологической сфере (в значительной степени по идеологическим причинам) в СССР стали развиваться застойные явления, «подкрепленные теориями» падающей экономической эффективности. В то же время, несмотря на заклинания о грядущем глобальном процветании, кризисы чуть ли не ежегодно поражали капиталистические страны, следовавшие в фарватере идей рыночного фундаментализма (особенно мировой финансовый кризис 2008 года, эквивалентный шоку Великой Депрессии 1929 года).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

а) идеальное (единственное, стратегическое) – по кратчайшему направлению к кривой максимально возможного темпа экономического роста (то есть в направлении перпендикуляра \vec{AA} к касательной из точки А). Более подробно: направление развития реальной экономики выбрано близким к идеальному (наилучшему теоретически возможному), если оно сопровождается повышением экономического роста при снижении суммы норм государственных расходов и средней налоговой нагрузки при одновременном повышении нормы потребления, сбалансированностью основных макроэкономических параметров;

б) неидеальные – стремящиеся (близкие) к идеальному;

в) заведомо неэффективные для общества – такие направления развития реальной экономики, которые сопровождаются снижением экономического роста и нормы потребления, при одновременном росте суммы норм государственных расходов и инвестиций, средней налоговой нагрузки, несбалансированностью всех или большей части основных макроэкономических параметров (коррупционные или заведомо некомпетентные направления экономического развития – «на авось», вплоть до умышленного развала, деградации собственной экономики по советам «экономических убийц»: общеизвестная

проблема «псевдоинвестиций» западных инвесторов в предприятия российского высокотехнологического комплекса, которые зачастую приводят к ликвидации этих предприятий (например, уничтожение конкурентов, скупка земли под предприятиями и др.).

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

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

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

Несложный математический анализ соотношений между основными МЭП при конкретной заданной государственными органами численной величине темпа экономического роста позволяет жестко выделить следующие «иерархические ряды (ИР) МЭП» с соответствующими диапазонами ограничений их «дрейфа» внутри конкретного ряда.

1) Равновесные СОЭ

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

Поэтому иерархический ряд будет в этом случае выглядеть так:

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

где: i – инфляция.

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

а) «общество эффективного потребления – экономическая идиллия»:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Примером катастрофического состояния макроэкономической системы является следующий иерархический ряд МЭП:

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

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

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

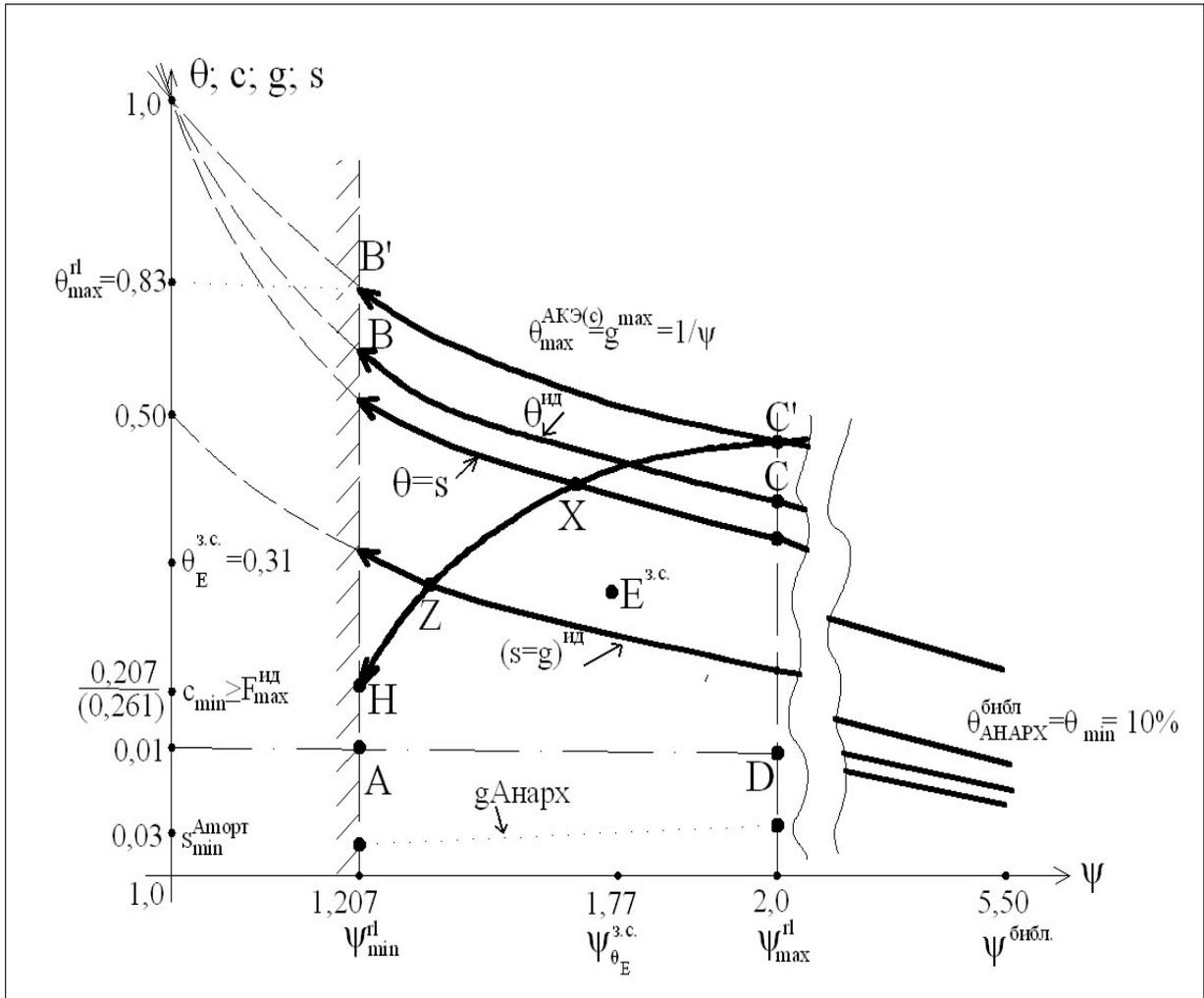


Рис.2. Графическое отображение «поля множества значений налогового бремени» и основных направлений (параметров) налоговой макроэкономической политики (заштрихованы области невозможных значений ψ : меньших, чем ψ_{\min})

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

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

б) кривой (отрезком) B'C', - соответствующей максимально возможному значению налоговой нагрузки, - $\theta_{\text{max}}^{\text{max}} = g_{s=0}^{\text{max}} = 1/\psi$, имевшему место в административно-командных экономиках (системах АКЭ(С) – «единых фабриках» с господством государственной собственности (например, в СССР); или BC - кривой идеальной средней налоговой нагрузки $\theta_{\text{ср}} = 1/(2\psi-1)$;

в) прямой (отрезком AB'), параллельной оси θ , определяющей минимально возможное значение обобщенного показателя структурной эффективности СОЭ, равное: $\psi_{\min}^{\text{реал}} = 1,207$ [7];

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

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

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

β) по прямой из точки $B[\psi_{\min=1,207}; 1/\psi_{\min=1,207}]$ в точку $D[\psi_{\max}^{\text{реал}} = 2,0; \theta_{\text{Анарх}}^{\text{Библ}} = 0,10]$, что эквивалентно переходу «от суперАКЭ(С) к архиданархической экономике».

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

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

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

б) точка C¹, пересечения кривых нормы потребления и кривой равенства максимальных значений средней налоговой нагрузки и государственных расходов в АКЭ(С), в которой $s = \theta = g$;

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

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

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

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

Интересным и близким к «эконофизическому» направлению в современной экономической теории может быть сравнение авторской модели идеального состояния макроэкономической системы с циклом Карно в термодинамике, сущностью которого является определение максимального теоретически возможного коэффициента полезного действия тепловой машины - η_i (в идеальном случае $\eta = 1,0$, - в действительности всегда меньше этого значения). В авторской интерпретации полученная экономической системой конкретная сумма государственных расходов и инвестиций всегда может привести в идеальном случае («нулевых потерь» максимально возможных общественных эффективностей государственных расходов и инвестиций) к максимально возможному темпу экономического роста, соответственно к максимальному теоретически возможному обобщенному показателю макроэкономической политики,

то есть: идеал $\Omega_{\text{ИДЕАЛ}} = 0,0$ - в действительности всегда заметно больше этого значения при положительном темпе экономического роста и меньше нуля при отрицательных значениях темпа экономического роста. Например, для Японии $\Omega_{\text{Япон}} = 0,33$, поэтому он может быть взят за ориентир для других стран, стремящихся к максимальному значению качества своей макроэкономической политики [7].

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

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

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

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

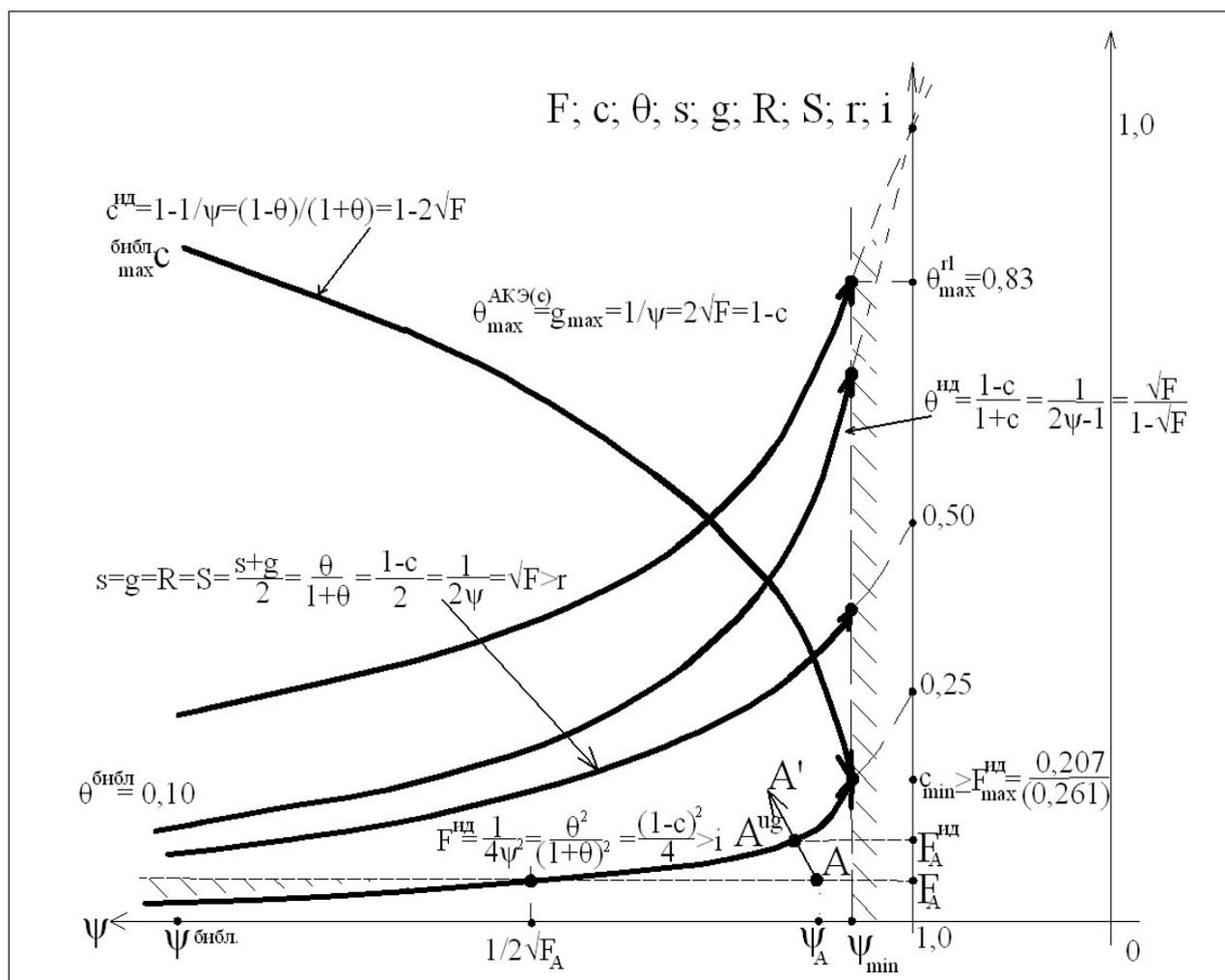


Рис.3. Зеркальное отражение рис.1, на котором легко прослеживается знаменитый график П. Самуэльсона: линия $C^{нд} = 1 - 1/\psi$ эквивалентна его кривой производственных возможностей (кривой потребления)

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

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

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

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

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

Литература:

1-2. Краткая философская энциклопедия. / – М., - «Энциклопедия», 1994., Самуэльсон П. Экономика. Вводный курс.-М.: Экономика, 1964 (оригинал: Economics, 1948).

3. Федоренко Н.П. Россия на рубеже веков / М.: ИНФРА-М, 2003.

4. Овсиенко Ю.В. и др. Устойчивое развитие: концепция и стратегические ориентиры // Экономика и математические методы, 2007, т.43, №4.

5. Губанов С. Рост без развития и его пределы // Экономист, 2006, № 4.

6. Иноземцев В.Л. «Постамериканский мир»: мечта дилетантов и непростая реальность // Мировая экономика и международные отношения, 2008, № 5.

7. Владимиров С.А. Идеальная экономика. Принципиально новый подход к анализу и оценке эффективности макроэкономических состояний. / - СПб: Изд-во СПбГУЭФ, 2006.

8. Форд Г. Моя жизнь, мои достижения. - М.: Госиздат, 1924. Приложение 1.

9. Травкина Н.М. США: партии, бюджет, политика / Ин-т США и Канады РАН.- М.: Наука, 2008.

10. Экономико-математический энциклопедический словарь / Под ред. В.И. Данилова-Данильяна. М.: ИНФРА-М, 2003.

11. Блауг М. Методология экономической науки или, как экономисты объясняют. / Пер. с англ./ М.: НП «Журнал Вопросы экономики», 2004.

12. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. / – М.: Финансы и статистика, 2005.

© 2012 г.

Р.А. Шепенко

СИСТЕМА ПОЛОЖЕНИЙ МЕЖДУНАРОДНЫХ ДОГОВОРОВ ОБ ОБМЕНЕ ИНФОРМАЦИЕЙ

Шепенко Роман Алексеевич – профессор кафедры административного и финансового права МГИМО (У) МИД РФ, д.ю.н.

(E-mail: kaifr@mgimo.ru)

Аннотация. Правовое регулирование обмена информацией для налоговых целей осуществляется на национальном и международном уровне. Существует значительное разнообразие международных договоров, содержащих положения об обмене информацией. Исходя из их связи с налогообложением, можно выделить торговые и налоговые соглашения. В настоящей статье предпринята попытка систематизации соответствующих положений.

Ключевые слова: обмен информацией, налоговые правила, налоговое уклонение, модельные конвенции, налоговые соглашения, ОЭСР.

Известное высказывание «Кто владеет информацией — тот владеет миром» верно для многих сфер общественной жизни. Не является исключением и правовое регулирование налогообложения. Уже в документах Лиги Наций 30-х годов на первом плане оказался именно обмен информацией как инструмент противодействия международному уклонению от уплаты налогов¹. Особое внимание обмен информацией получил в контексте налогового уклонения через налоговые оазисы.

В настоящее время правовое регулирование обмена информацией для налоговых целей осуществляется на национальном и международном уровне.

Национальный уровень включает в себя положения законодательства об обмене информацией (п. 2 ст. 107 Ордонанса Пакистана 2001 года (в ред. от 2002 г.) «О подоходном налоге», п. 1А ст. 49 Ордонанса Гонконга от 3 мая 1947 года (Cap 112) «О внутреннем доходе» и др.). В региональных объединениях относящиеся вопросы могут быть регламентированы так называемыми актами вторичного права. Например, в соответствии с п. 1 ст. 1 Директивы Совета ЕЭС от 19 декабря 1977 года (с посл. изм. и доп.) № 77/799 «О взаимной помощи между компетентными властями государств-членов в сфере прямого налогообложения» уполномоченные субъекты должны обмениваться любой информацией, которая позволит им правильно применять налоги на доход и капитал.

Международный уровень сформирован соглашениями, заключёнными на двусторонней или многосторонней основе. Существует значительное разнообразие международных договоров, содержащих положения об обмене информацией. Исходя из их связи с налогообложением, прежде всего можно выделить:

- торговые соглашения;
- налоговые соглашения.

Группа торговых соглашений образована двусторонними и многосторонними международными договорами.

¹ League of Nations Fiscal Committee Report to the Council on the Seventh Session of the Committee. C.490.M.331.1937.II.A. Geneva, October 11th to 16th, 1937. P. 2.

Двусторонним торговым соглашением является Соглашение между Республикой Албания и США о торговых отношениях (Вашингтон, 14 мая 1992 г.). В п. 1 ст. VII этого соглашения закреплено, что каждая сторона должна сделать доступным общественности на своевременной основе все законы и инструкции, относящиеся к коммерческой деятельности, включая торговлю, налогообложение инвестиций, банковское дело, страхование и другие финансовые услуги, транспорт и занятость.

Многосторонним торговым соглашением является Соглашение о выполнении ст. VI ГАТТ 1994 года (Марракеш, 15 апреля 1994 г.). У этого соглашения есть Приложение 2, которое называется «Наилучшая имеющаяся информация в значении пункта 8 статьи 6». В нём, в частности, предусмотрено, что в кратчайшие возможные сроки после инициирования расследования компетентные органы расследования должны подробно указать информацию, требуемую от любой заинтересованной стороны, и способ, которым такая информация должна быть представлена в ответе заинтересованной стороны. Компетентные органы должны также обеспечить понимание заинтересованной стороной того, что если информация не предоставляется в разумный срок, то компетентные органы будут вправе выносить определения на основе имеющихся фактов, включая те, которые содержатся в просьбе об инициировании расследования, поданной отечественной отраслью промышленности (п. 1).

Рассмотренные положения Соглашения о выполнении ст. VI ГАТТ 1994 года не являются единственными, в которых проявляются требования к налоговым мерам. Обязательства по уведомлениям, содержащимся в этих соглашениях, также увеличивают информационную открытость налоговых мер. Она предусмотрена также Механизмом обзора торговой практики (Марракеш, 15 апреля 1994 г.). Цель этого механизма — содействие усовершенствованному соблюдению всеми участниками правил, норм и обязательств, принятых по многосторонним торговым соглашениям и, следовательно, уравновешенному функционированию многосторонней торговой системы путём достижения в ней большей информационной открытости и понимания торговой политики и практики участников, включая налоговые меры. В случае с налогообложением информационная открытость включает несколько элементов, а именно описание природы налоговых мер, их целей, их стоимости (или выгоды) в свете полученного дохода (или собранных налогов), экономической оценки эффективности индивидуальных налоговых мер (в отношении альтернативных мер) в достижении их целей. Соответственно, рассматриваемый механизм позволяет проводить регулярную оценку всего диапазона торговой политики и практики участников, а также их воздействия на функционирование многосторонней торговой системы. Однако Механизм обзора торговой практики не предназначен для обеспечения исполнения обязательств по соглашениям или для урегулирования споров. Не предназначен он и для установления новых обязательств участников. Тем не менее, он позволяет оценить торговую и относящуюся к торговле политику и меры, даже если они не являются нарушением². Механизм обзора торговой практики включает периодические пересмотры Органа обзора торговой практики, оформляемые в виде доклада, представляемого в Секретариат ВТО в рамках его обязанностей и докладов, представляемых участниками.

Г.Т. Люмер считает, что есть две основных цели налоговых соглашений. Первая — уменьшение или устранение двойного налогообложения межнациональной торговли и инвестиций. Вторая — предотвращение налогового уклонения через открытый обмен информацией между договаривающимися государствами³.

Игнорируя вопрос о том, относятся ли соглашения об административном сотрудничестве и об обмене информацией к собственно налоговым соглашениям (так как имеют иной предмет регулирования), в группу налоговых соглашений следует включить:

- общие соглашения;
- специальные соглашения.

Подгруппа общих соглашений образована соглашениями об избежании двойного налогообложения и соглашениями об административной помощи.

Соглашения об избежании двойного налогообложения традиционно содержат статью, предусматривающую обмен информацией. Такая практика получила распространение достаточно давно. Например, еще в ст. VII Конвенции между США и Норвегией об избежании двойного налогообложения и предотвращении налогового уклонения в отношении налогов на собственность и наследования (Вашингтон, 13 июня 1949 г.) было провозглашено, что в целях более эффективного наложения налогов,

² См.: Daly M. The WTO and Direct Taxation // Discussion Paper No. 9. Geneva: WTO. June 2005. P. 8.

³ Loomer G.T. Tax Treaty Abuse: Is Canada Responding Effectively? Oxford Un-ty Centre for Business Taxation. WP 09/05. P. 5.

к которым применяется конвенция, каждое из договаривающихся государств обязуется, на условиях взаимности, предоставлять такую информацию по вопросам налогообложения, которую власти заинтересованного государства имеют в распоряжении или имеют возможность получить по собственному закону, которая может быть полезна для властей другого государства при оценке рассматриваемых налогов и предоставить помощь в рассмотрении документов в связи с тем же.

Несмотря на определённые отличия, текст соответствующей статьи обычно основан на формате ст. 26 модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доход и капитал (в настоящее время в ред. 2010 г.).

В ст. 26 модельной конвенции ОЭСР 5 пунктов. Вначале провозглашено общее правило, а затем оговорены некоторые исключения и закреплены специальные правила.

В п. 1 два положения. Во-первых, установлено, что компетентные органы договаривающихся государств обмениваются информацией. Во-вторых, предусмотрено, что обмен информацией не ограничивается ст. 1 и 2. Упоминание этих статей означает, что обмен информацией не ограничивается лицами, являющимися резидентами одного или обоих договаривающихся государств, и налогами, на которые распространяется действие конвенции.

В п. 2 также два положения. Вначале определена конфиденциальность информации. Затем закреплено её целевое использование.

Норма п. 3 представляет собой оговорку, согласно которой ни в каком случае положения п. 1 и 2 не будут толковаться как налагающие на договаривающееся государство определённое обязательство, например, проводить административные мероприятия, противоречащие законодательству и административной практике этого или другого договаривающегося государства. Эта оговорка распространяет своё действие и на п. 4.

В этом пункте прописано основание, по которому договаривающееся государство не вправе отказаться от предоставления информации. В качестве такого основания названо отсутствие внутренней заинтересованности в ней, т.е., если информация запрошена одним договаривающимся государством в соответствии со ст. 26, другое договаривающееся государство должно использовать мероприятия для получения запрошенной информации, даже если такая информация не требуется этому другому государству для собственных налоговых целей.

В п. 5 подчёркивается, что ни в каком случае положения п. 3 не должны толковаться как разрешающие договаривающемуся государству отказать в предоставлении информации исключительно по причине того, что обладателем информации является банк, другое финансовое учреждение, номинальный держатель или лицо, выступающее агентом или поверенным, или по причине того, что информация относится к правам собственности лица.

Эти предписания включаются в двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения. Так, положения п. 1 и 2 ст. 26 модельной конвенции ОЭСР объединены в п. 1 ст. 26 Конвенции между Королевством Саудовская Аравия и Республикой Австрия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения в отношении налогов на доход и капитал (Эр-Рияд, 16 марта 2006 г.). С одной стороны, в п. 1 ст. 26 названной конвенции нет содержащегося в п. 1 ст. 26 модельной конвенции ОЭСР указания на налоги любого вида и описания, взимаемых от имени договаривающихся государств, или их политических подразделений или местных органов власти, а также о том, что обмен информацией не ограничивается ст. 2. С другой стороны, п. 1 ст. 26 Конвенции между Королевством Саудовская Аравия и Республикой Австрия дополнен предложением, которого нет в п. 2 ст. 26 модельной конвенции ОЭСР. В нём определено, что в конфиденциальности данных, связанных с человеком, можно отказать только, если это необходимо для охраны превалирующих законных интересов другого человека или публичных интересов.

В соответствии с подп. «с» п. 3 ст. 26 модельной конвенции ОЭСР ни в каком случае положения п. 1 и 2 не должны толковаться как налагающие на договаривающееся государство обязательство предоставлять информацию, раскрывающую торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну или торговый процесс, или информацию, раскрытие которой противоречило бы публичному порядку. В подп. «с» п. 2 ст. 26 Конвенции между Королевством Саудовской Аравии и Республикой Австрия эта оговорка дополнена указанием также на фундаментальные права, предоставленные государством, в особенности в области защиты данных.

Положений п. 4 и п. 5 ст. 26 модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доход и капитал в ст. 26 Конвенции между Королевством Саудовская Аравия и Республикой Австрия нет.

Соглашения об административной помощи, так же как и торговые соглашения, заключаются на двусторонней и многосторонней основе.

Изначально соглашения об административной помощи заключались на двусторонней основе. Считается, что первым было заключено Соглашение между Бельгией и Францией о взаимной административной помощи (Париж, 12 августа 1843 г.)⁴.

Сегодня многие государства и территории заключают такие международные договоры.

Как указано в ст. 3 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Королевства Швеция о взаимной помощи в области борьбы с нарушениями налогового законодательства (Стокгольм, 2 декабря 1997 г.), компетентные органы могут использовать следующие формы оказания взаимной помощи:

- обмен информацией о налоговых нарушениях, совершённых юридическими и физическими лицами;
- предоставление документов, связанных с налоговыми нарушениями;
- расследование и другие меры, направленные на предупреждение, выявление и пресечение налоговых нарушений;
- обмен опытом по созданию и функционированию информационных систем, используемых в борьбе с налоговыми нарушениями;
- создание рабочих групп, обмен представителями, офицерами связи и экспертами, а также организация обучения кадров.

В Соглашении между компетентными властями Бельгии и Дании о взаимной административной помощи в отношении налогов на доход (Брюссель, 12 сентября 2008 г., Копенгаген, 3 сентября 2008 г.) обмену информацией посвящены ст. 1-3.

Соглашения об административной помощи на многосторонней основе стали заключать позднее. Один из самых ранних примеров многостороннего сотрудничества — Конвенция о взаимной помощи во взимании налогов (Брюссель, 5 сентября 1952 г.), подписанная Бельгией, Нидерландами и Люксембургом⁵. Она предусматривает взаимодействие как в отношении прямых, так и косвенных налогов, включая наложенные местными властями.

Характерная особенность рассматриваемых соглашений состоит в том, что они заключаются, как правило, на региональной основе.

Так, участниками Южно-азиатской ассоциации регионального сотрудничества выработана собственная наднациональная правовая основа обмена информацией и помощи в сборе налогов. Несмотря на название, в Многостороннем соглашении об избежании двойного налогообложения и взаимной административной помощи в налоговых делах, ограниченном участниками Южно-азиатской ассоциации регионального сотрудничества (Дакка, 13 ноября 2005 г.), основное внимание уделено именно административным вопросам. В ст. 5 регламентирован обмен информацией, а в ст. 6 — помощь в сборе налогов. Причём в двух пунктах ст. 5 практически дословно повторяется содержание п. 1 - 3 ст. 26 модельной конвенции ОЭСР.

Наиболее известным примером регионального сотрудничества является подготовленная под эгидой Совета Европы Конвенция о взаимной административной помощи в налоговых вопросах (Страсбург, 25 января 1988 г.). Эта многосторонняя конвенция требует, чтобы каждое договаривающееся государство обеспечило административное содействие друг другу в налоговых вопросах. Согласно п. 2 ст. 1 административное содействие включает:

- обмен информацией, включая совместные расследования по налоговым вопросам и участие в таких расследованиях в других государствах;
- содействие во взимании, включая меры по аресту имущества;
- документооборот.

Протоколом (Париж, 27 мая 2010 г.) был внесён ряд изменений в эту конвенцию. В частности, в соответствии с п. 1 ст. VIII этого протокола, ст. 28 конвенции была дополнена новым п. 5. В нём предусмотрено, что после вступления в силу Протокола 2010 года любое государство, которое не является членом Совета Европы или ОЭСР, может просить о приглашении для подписания и ратификации конвенции с изменениями Протокола 2010 года. Так Конвенция о взаимной административной помощи в налоговых вопросах стала открыта для всех государств. Можно предположить, что со временем состав её подписантов увеличится.

Подгруппа специальных соглашений образована соглашениями об обмене информацией.

Рабочей группой по эффективному обмену информацией Глобального форума по информационной открытости и обмену информацией, состоявшей из представителей от участников ОЭСР и делегатов от

⁴ См.: Cartou L. Droit fiscal international et européen. P., 1986. P. 120.

⁵ См.: Veder P.M. Cross-border Insolvency Proceedings and Security Rights. Kluwer Legal Publishers, 2004. P. 169.

Арубы, Бермудских островов, Бахрейна, Каймановых островов, Кипра, острова Мэн, Мальты, Маврикия, Нидерландских Антильских островов, Сейшельских островов и Сан-Марино, в 2002 году была разработана модельная конвенция ОЭСР об обмене информацией по налоговым делам.

Целью этой модели, в п. 1 предисловия к ней, названо содействие сотрудничеству в налоговых вопросах через обмен информацией. Как и модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доход и капитал, это соглашение не является обязательным документом.

Соглашение представлено и как многосторонний документ и как модель для двусторонних соглашений. Многосторонний документ — это не многостороннее соглашение в традиционном смысле. Он предусматривает основание для интегрированной связки двусторонних международных договоров. У стороны многостороннего соглашения возникают обязательства в отношении определённых субъектов, с которыми она соглашается быть связанной. Сторона, желающая быть связанной в соответствии с многосторонним соглашением, должна идентифицировать в своей ратификационной грамоте сторону или стороны, с которыми она желает быть связанной. Соглашение вступает в силу и создаёт права и обязанности только между теми сторонами, которые взаимно идентифицировали друг друга в их ратификационных грамотах, которые были депонированы у депозитария соглашения. Двусторонняя версия предназначена, чтобы служить моделью для двусторонних соглашений об обмене информацией. Изменения к тексту могут быть согласованы в двусторонних соглашениях для осуществления стандартного набора положений модели.

Как уже было отмечено, соглашение необходимо для установления стандарта эффективного обмена информацией во исполнение инициативы ОЭСР о вредной налоговой практике. Однако цель соглашения не состоит в установлении определённого формата того, как этот стандарт должен быть достигнут. Таким образом, соглашение в любой из его форм — это один из нескольких путей, посредством которых может быть осуществлён стандарт. Другие документы, включая налоговые соглашения, могут также использоваться, при этом другие документы обычно являются более широкими по своей сфере действия.

Для каждой статьи в соглашении есть детальный комментарий, предназначенный, чтобы иллюстрировать или толковать её положения. Уместность комментария для толкования соглашения определена принципами международного права. На двустороннем уровне стороны, намеренные закрепить за комментарием статус авторитетного толкования, могут включить ссылку на комментарий в текст документа, подлежащего обмену.

На основе этой модели между государствами и территориями, имеющими статус налоговых оазисов или с их участием заключаются соглашения об обмене информацией.

В качестве примера можно назвать Соглашение между островом Мэн и островом Гренландия об обмене информацией, относящейся к налоговым вопросам (Осло, 30 октября 2007 г.). Согласно ст. 1 стороны должны предоставлять помощь через обмен информацией по управлению и исполнению внутренних законов сторон относительно налогов, охваченных в соответствии с этим соглашением, включая информацию, которая связана с определением, оценкой и сбором таких налогов, взысканием и исполнением налоговых требований относительно лиц, ответственных за такие налоги, или с расследованием или судебным преследованием по налоговым делам в отношении таких лиц.

Заключены были также Соглашение между Королевством Швеции и островом Мэн об обмене информацией, относящейся к налоговым вопросам (Осло, 13 октября 2007 г.), Соглашение между островом Мэн и Ирландией об обмене информацией, относящейся к налоговым вопросам (Дублин, 24 апреля 2008 г.) и др. Тем самым, остров Мэн стал одной из первых юрисдикций, начавших сотрудничать с государствами ОЭСР в усилиях по борьбе со злоупотреблением компаниями и физическими лицами возможностями оффшорных финансовых центров и налоговых оазисов в уклонении от налогов.

Этому примеру последовали и другие юрисдикции (Соглашение между Правительством Содружества Багамских островов и Правительством США о предоставлении информации в отношении налогов и по другим вопросам (Вашингтон, 25 января 2002 г.)).

В заключение следует отметить, что положения международных договоров об обмене информацией имеют двойное действие: положительное и отрицательное.

Положительное действие состоит в том, что обмен информацией представляет собой инструмент, предназначенный для противодействия уклонению от налогов. Правда, несмотря на название налоговых соглашений (в котором упомянуто предотвращение налогового уклонения), обмен информацией является единственным инструментом, призванным содействовать решению данного вопроса. Его эффективность относительна, но пока иного средства нет.

Отрицательное действие состоит в том, что обмен информацией понижает инвестиционную активность. Это актуальный вопрос для экономик, ориентированных на внешние капиталовложения. Так как власти

договаривающихся государств обмениваются информацией, возможности юридических и физических лиц в избежании или уклонении от уплаты налогов посредством того же искажения расходов уменьшаются. В результате налоговое соглашение понижает инвестиционную активность, обусловленную возможной минимизацией налогообложения.

Так или иначе, но обмен информацией — это важная составляющая международных налоговых правил. Об этом свидетельствует и значительный массив положений, содержащийся в различных международных договорах. При этом важно обратить внимание на различия информационной открытости, предусмотренной торговыми и налоговыми соглашениями. Если торговыми соглашениями провозглашена, например, необходимость «сделать доступными общественности на своевременной основе все законы и инструкции, относящиеся к коммерческой деятельности», то налоговые соглашения санкционируют «обмен информацией о налоговых нарушениях, совершённых юридическими и физическими лицами».

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.

© 2012 г.

А.В. Воронова

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ КОНТРОЛИРУЕМЫХ КОМПАНИЙ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ И РОССИЙСКИЕ ПЕРСПЕКТИВЫ

Воронова Анна Вениаминовна – юрист Roche&Duffay LLP

(E-mail: nalogi@nalogprof.ru)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Контролируемая иностранная компания (*Controlled Foreign Corporation – (CFC)*) – иностранная компания, определенная часть акций которой принадлежит налоговым резидентам данной страны.

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

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

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

Это правовая конструкция, применяемая налоговыми органами разных стран и описывающая юридическое лицо, осуществляющее свою деятельность в одной стране (юрисдикции), но принадлежащее или контролируемое налоговыми резидентами другой страны (юрисдикции). Законов, запрещающих владеть долей в иностранном юридическом лице, практически не существует, однако правительства многих государств требуют заявлять о наличии таких долей и платить налоги по ним, понимая, что аккумуляция прибыли в оффшорных или низконалоговых юрисдикциях лишает государственный бюджет части налоговых поступлений.

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

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

Можно выделить два основных подхода к получению такой информации:

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

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

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

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

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

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

В Германии налогоплательщики обязаны сообщать об инвестициях в иностранные компании, в которых они имеют 10% или более акций (в прямом владении), или 25% или более акций в случае косвенного владения. Кроме того (поскольку при определении того, является ли иностранная компания

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

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

³ Там же. С. 227–230.

контролируемой, учитываются все национальные акционеры), налогоплательщик должен сообщать о владении долями в любой иностранной компании.

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

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

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

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

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

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

Законодательство сконструировано таким образом, чтобы покрыть все наиболее типичные формы использования оффшорных компаний (получение пассивного дохода, активные торговые операции со связанными лицами, получение дохода от оказания услуг связанным лицам или от их имени). Однако

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

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

активный коммерческий доход зарубежных компаний от операций с несвязанными лицами не облагается налогом в США (если только он не получен от источников в США или через место деятельности в США).

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

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

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

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

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

- 1) законодательно определить понятие иностранной контролируемой компании, основываясь на определении взаимозависимых лиц, а также стратегического участия в организациях;
- 2) ввести обязанность для российских компаний и компаний-резидентов указывать в налоговых декларациях все свои иностранные аффилированные иностранные компании;
- 3) законодательно закрепить ряд условий, которые будут обуславливать возникновение налоговой обязанности у российских налогоплательщиков в отношении прибыли, полученной иностранной контролируемой компанией;
- 4) ввести обязанность предоставления налогоплательщиком сведений о его доле в контролируемой иностранной компании и уплате налога с соответствующей доли нераспределенного дохода этой компании; установить, что уклонение от этого обязательства должно приравниваться к налоговому правонарушению и наказываться взиманием штрафов;
- 5) обеспечить возможность эффективного налогового администрирования, для чего необходимо расширение сети двусторонних и многосторонних договоров об обмене информацией (как справедливо замечено в «Основных направлениях...»: «основной задачей будет являться подписание договоров об обмене информацией с вполне определенными странами и территориями»);
- 6) введение понятия консолидированного налогоплательщика налога на прибыль организаций.

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

26 мая 2008 года Правительством были одобрены «Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов»³, а 25 мая 2009 года – «Основные направления налоговой политики на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов»⁴. 7 июля 2011 года Правительством были одобрены «Основные направления налоговой политики на 2012 год и на плановый

¹ 26 U.S.C. § 1291–1298.

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

³ Доступно на сайте: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/policy/>

⁴ Там же.

период 2013 и 2014 годов»¹. В первом документе из вышеизложенного списка упомянут лишь последний пункт – разработка понятия консолидированного налогоплательщика, направленный на регулирование трансфертного ценообразования, срок введения которого обозначен 2009–2010 годами. Во втором же документе указано заключение соглашений об обмене информацией с Германией и Чехией, а также завершены переговоры по проектам протоколов к соглашениям об избежании двойного налогообложения с Арменией, Италией, Финляндией. Оба документа содержат указание на разработку мер, направленных на регулирование трансфертного ценообразования, на регулирование избежания минимизации налогообложения различными методами, однако положения, касающиеся контролируемых иностранных компаний, в этих документах отсутствуют.

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

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

Литература:

1. С. Будылин, Г. Матвеев. Международное налоговое планирование. Курс лекций. С. 20. (еще не издан).
2. Paragraph 23 of the Commentary to Art.1 of the OECD Model, added in 1992.
3. Tax treaties and controlled foreign company legislation: pushing the boundaries. Sandler, Daniel. Kluwer Law International, 1998, The Institute of Taxation, UK.
4. «Налог на офшоры»: законодательство США о контролируемых иностранных компаниях. Будылин С.Л. // Журнал «Налоги» № 2, 2009.
5. 26 U.S.C. §§ 1291–1298.
6. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 годы. Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации 2 марта 2007 года.
7. Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов. Одобрены на заседании Правительства 26 мая 2008 года.
8. Основные направления налоговой политики на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов. Одобрены на заседании Правительства 7 июля 2011 года.

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