

# НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ИНСТИТУТА ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ ФНС РОССИИ

№ 3/2013

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор) (Свидетельство от 21 января 2013 года ПИ № ФС77-52472)

## УЧРЕДИТЕЛЬ:

Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России  
(Интернет-сайт <http://www.nalogprof.ru>)

## ИЗДАТЕЛЬ:

Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России

## 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», 2013 г.

## Адрес редакции:

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

Цена свободная.

Подписано в печать: 27.09.2013

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России

196105, Санкт-Петербург, ул. Иркутская 2  
Заказ № 83

## РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

### Верстова Маргарита Евгеньевна

Судья Девятого арбитражного апелляционного суда,  
д-р юрид. наук

### Власова Виктория Михайловна

Зав. кафедрой экономики и финансов  
Санкт-Петербургского государственного  
университета аэрокосмического  
приборостроения, профессор, д-р экон. наук

### Ерофеева Вера Арсентьевна

Профессор Санкт-Петербургского государственного  
университета экономики и финансов, д-р экон. наук

### Лаврентьева Елена Александровна

Заместитель начальника Государственной морской  
академии им. адм. С.О. Макарова,  
профессор, д-р экон. наук

### Мурашов Сергей Борисович

Ректор Федерального государственного  
бюджетного образовательного учреждения  
дополнительного профессионального образования  
«Северо-Западный институт повышения  
квалификации Федеральной налоговой службы»,  
г. Санкт-Петербург, канд. экон. наук, д-р социол. наук.

### Патров Виктор Владимирович

Профессор Санкт-Петербургского государственного  
университета, член Методологического совета  
по бухгалтерскому учету при Минфине России,  
д-р экон. наук

## 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)

Журнал включен в систему Российского индекса  
научного-цитирования (РИНЦ):

<http://www.elibrary.ru>

# СОДЕРЖАНИЕ

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

<b>Об установлении налоговых вычетов по налогу на недвижимость .....</b>	<b>6</b>
--	----------

*Пылаева Алена Владимировна,*  
доцент кафедры геоинформатики и кадастра ФГОУ ВПО  
«Нижегородский государственный архитектурно-строительный университет»,  
научный руководитель АНО «Институт развития территорий», канд. экон. наук

**Аннотация.** Планируемое изменение имущественного налогообложения физических лиц в части замены налоговой базы на кадастровую стоимость не должно привести к резкому увеличению налоговой нагрузки, что вполне возможно вследствие существенного отличия кадастровой стоимости от инвентаризационной. Установление налогового вычета по площади объекта налогообложения позволит смягчить налоговую нагрузку.

**Ключевые слова:** недвижимость, налогообложение недвижимости, налоговая база, налоговые вычеты, налоговая нагрузка, кадастровая стоимость, инвентаризационная стоимость, модель налога.

## ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

<b>Обсуждаем проблемы учета инвестиций в капитальное строительство .....</b>	<b>10</b>
--	-----------

*Ерофеева Вера Арсентьевна,*  
генеральный директор  
аудиторской фирмы ООО «Интерсистемаудит»,  
профессор, д-р экон. наук

*Принцева Светлана Алексеевна,*  
директор по аудиту ООО «Интерсистемаудит»,  
профессор, канд. экон. наук

**Аннотация.** В статье рассмотрены вопросы бухгалтерского и налогового учета инвестирования в капитальное строительство инвесторами, застройщиками и заказчиками. Даются рекомендации по совершенствованию учета инвесторами, застройщиками и заказчиками при использовании ими смешанных форм договорных отношений.

**Ключевые слова:** инвестиции, капитальное строительство, застройщик, инвестор, бухгалтерский и налоговый учет.

## ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ

<b>Отдельные вопросы налогового климата в странах-членах Таможенного союза – России и Беларуси, перспективы гармонизации прямого налогообложения .....</b>	<b>21</b>
--	-----------

*Великова Елена Евгеньевна,*  
ведущий научный сотрудник  
Центра развития налоговой системы РАНХиГС при Президенте РФ

**Аннотация.** Автор рассматривает отдельные вопросы налогового климата, перспективы гармонизации прямого налогообложения в ТС на примере действующего налогового законодательства Российской Федерации и Республики Беларусь.

**Ключевые слова:** Таможенный союз, налоговый климат, гармонизация налогообложения.

<b>Отдельные вопросы правового климата и гармонизации антимонопольного регулирования в рамках ЕЭП: монополисты как субъекты антимонопольного регулирования .....</b>	<b>29</b>
--	-----------

*Постникова Наталья Юрьевна,*  
старший научный сотрудник  
Центра развития налоговой системы РАНХиГС при Президенте РФ

**Аннотация.** Автор рассматривает отдельные вопросы создания правового климата ЕЭП, перспективы гармонизации антимонопольного регулирования в ТС на примере действующего антимонопольного законодательства Российской Федерации и Республики Казахстан, связанного с ограничениями деятельности монополист.

**Ключевые слова:** ЕЭП, Таможенный союз, гармонизация антимонопольного законодательства ТС, монополия, монополистически низкая цена, монополист, модельный закон ЕЭП о конкуренции.

# СОДЕРЖАНИЕ

## ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

### **Понятие окончательной антидемпинговой пошлины .....35**

*Шепенко Роман Алексеевич,*  
профессор кафедры административного  
и финансового права МГИМО (У) МИД РФ, профессор, д-р юрид. наук

**Аннотация.** Окончательная антидемпинговая пошлина является одной из антидемпинговых мер. Антидемпинговые меры могут быть применены на двух разных стадиях антидемпингового расследования: предварительные меры и обязательство по ценам — после вынесения властями предварительного утвердительного определения и окончательная антидемпинговая пошлина — после вынесения властями заключительного утвердительного определения.

В настоящей статье предпринята попытка рассмотреть основные элементы окончательной антидемпинговой пошлины с учетом требований унифицированных правил, антидемпингового законодательства участников ВТО и практики его применения.

**Ключевые слова:** ВТО, антидемпинговая пошлина, правило меньшей пошлины, методы оценки, ретроактивность, льготы.

## ТАМОЖЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

### **Особенности подтверждения экспорта товаров из государств-участников Таможенного союза в связи с уплатой НДС ..... 40**

*Лабоськин Михаил Алексеевич,*  
главный государственный таможенный инспектор  
службы организации таможенного контроля  
Северо-Западного таможенного управления, канд. юрид. наук

**Аннотация.** В статье рассматриваются вопросы, связанные с особенностями порядка подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации и Таможенного союза и экспорта в рамках Таможенного союза с целью применения ставки НДС 0 процентов.

**Ключевые слова:** НДС, нулевая ставка НДС, экспорт, таможенная декларация, Налоговый кодекс Российской Федерации, Таможенный кодекс Таможенного союза.

## СОЦИАЛЬНЫЕ ОТНОШЕНИЯ

### **Общее социальное пространство России и Беларуси: интеграционные процессы и унификация законодательства действующих систем социального страхования ..... 45**

*Максимов Алексей Владимирович,*  
начальник юридического отдела Северо-Западного института управления –  
филиала ФГОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства  
и государственной службы при Президенте Российской Федерации», канд. филос. наук

**Аннотация.** Статья посвящена аспектам формирования правового механизма, регулирующего обеспечение граждан пособиями по обязательному социальному страхованию, как части общего социального пространства России и Беларуси. На примере процесса унификации действующего законодательства Российской Федерации и Республики Беларусь в социально-трудовой сфере (включая гарантии обеспечения пособием по временной нетрудоспособности в случае болезни) и происходящих интеграционных процессов показана необходимость расширения этого процесса.

Поэтапная работа в этом направлении в итоге обеспечит устойчивое социальное развитие Союзного государства.

**Ключевые слова:** социальное пространство, социальная политика, социальное страхование, пособие по временной нетрудоспособности.

# CONTENTS

## ACCOUNTING AND TAXATION

### **On setting tax deduction for real estate tax..... 6**

*Pylaeva Alena Vladimirovna,*

Associate professor of Geoinformatics and Cadaster Department  
of the Federal State Educational Institution of Higher Professional Education  
«Nizhny Novgorod State University of Architecture and Civil Engineering»,  
research supervisor of the autonomous non-commercial organization  
«Territory Development Institute», Candidate of Economics.

**Abstract.** *Planned revision of real estate taxation of natural people regarding the change of taxable base for cadastral values shall not lead to steep increase of tax burden, which is possible due to the cadastral values being essentially different from the assessed value. Setting of the tax deduction on the basis of the area of the taxation base will ease tax burden.*

**Key words:** *: real estate, real estate tax, tax base, tax deduction, tax burden, cadaster values, assessed value, taxation model.*

## PROBLEMS AND SOLUTIONS

### **Discussion of the accounting of the investment in capital construction problems ..... 10**

*Erofeeva Vera Arsent'yevna,*

General Director of audit company «Intersistemaudit» LLC,  
Ph.D. in Economics, professor

*Printseva Svetlana Alekseevna,*

Audit director of «Intersistemaudit» LLC,  
Ph.D. in Economics, professor

**Abstract.** *The article covers the questions of accounting and taxation management of the investment in capital construction by investors, developers and clients. Recommendations on accounting and taxation management rationalization by investors, developers and clients when using mixed forms of contract relationships are given.*

**Key words:** *investments, capital construction, developer, investor, auditing and taxation management.*

## PROPOSALS. CONCEPTIONS. PROSPECTS.

### **Separate issues of the tax climate in Customs union member countries, Russia and Belorussia, direct taxation harmonization prospects..... 21**

*Velikova Elena Evgenyevna,*

Senior Researcher of the Russian Academy of National Economy and Governmental Service  
under the President of the Russian Federation Taxation Development System Centre

**Abstract.** *The author studies separate issues of the tax climate, direct taxation harmonization prospects in the Customs union as exemplified by the current tax regulations in the Russian Federation and the Republic of Belarus.*

**Key words:** *Customs union, tax climate, taxation harmonization.*

### **Separate issues of the regulatory environment and antimonopoly regulation harmonization within the Common Economic Space: monopsonists as subjects of antimonopoly regulation ..... 29**

*Postnikova Natalya Yuryevna,*

Senior Scientist of the Russian Academy of National Economy and Governmental Service  
under the President of the Russian Federation Taxation Development System Centre

**Abstract.** *The author studies separate issues of the development of the Common Economic Space regulatory environment, antimonopoly regulation harmonization in the Customs union prospects as exemplified by the current antimonopoly regulations of the Russian Federation and the Republic of Kazakhstan, related to the monopsonists activity restriction.*

**Key words:** *Common Economic Space, Customs union, Customs union antimonopoly regulations harmonization, monopsony, monopsony-low price, monopsonist, Common Economic Space model law on business competition.*

# CONTENTS

## FOREIGN EXPERIENCE

### **Final antidumping duty notion..... 35**

*Shepenko Roman Alekseevich,*

Professor of the administrative and financial law

in Moscow State Institute of International Relations of the Ministry of Foreign Affairs  
of the Russian Federation, professor, Ph.D. in Law

**Abstract.** *Final antidumping duty is one of the antidumping measures. Antidumping measures can be used at the two stages of antidumping research: preliminary measures and obligations for prices after rendering of the preliminary positive decision by the authorities and final antidumping duty after rendering of the final positive decision by the authorities. In this article an attempt to study main elements of the final antidumping duty with provision for the unified rules, antidumping legislation of the WTO participants and practice of its application was made.*

**Key words:** *WTO, antidumping duty, smaller duty rule, estimation method, retroactivity, allowances.*

## CUSTOMS ACTIVITY

### **Goods export confirmation from the Customs union member countries features in connection with the VAT payment..... 40**

*Laboskin Mikhail Alexeyevich,*

Chief State Customs Officer of the Customs Control Service of the North-Western Customs  
Administration, Candidate of Law

**Abstract.** *The questions connected with the goods export from the customs territory of the Russian Federation and the Customs union confirmation order and export within the Customs union features with the purpose of application of 0 % VAT rate are studied in the article.*

**Key words:** *VAT, 0 % VAT rate, export, customs declaration, the Tax Code of the Russian Federation, the Tax Code of the Customs union.*

## SOCIAL RELATIONS

### **Russia and Belorussia common social space: integration processes and unification of the current social insurance systems legislation ..... 45**

*Maksimov Alexey Vladimirovich,*

North-West Institute of Management branch

of the Russian Presidential Academy of National Economy  
and Public Administration (Saint-Petersburg)

Head of legal department,

PhD in philosophical sciences

**Abstract.** *The article covers the aspects of formation of the legal route, regulating the provision of citizens with compulsory social insurance allowances as a part of Russia and Belorussia common space. The necessity of widening the process of unification of the current legislation of the Russian Federation and the Republic of Belarus in social and labour spheres (including the guarantees of temporary incapability due to decease allowances provision) is shown by the example of the process itself and continuing integration processes. Gradual work in this direction shall eventually lead to stable social development of the common state.*

**Key words:** *social space, social policy, social insurance, temporary disability allowance.*

© 2013 г.

А.В. Пылаева

## ОБ УСТАНОВЛЕНИИ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА НЕДВИЖИМОСТЬ

---

*Пылаева Алена Владимировна – доцент кафедры геоинформатики и кадастра ФГОУ ВПО «Нижегородский государственный архитектурно-строительный университет», научный руководитель АНО «Институт развития территорий», канд. экон. наук*

*(E-mail: alena.pylaeva@gmail.com, info@irt.su)*

---

В налоговой системе особое место занимают налоги на недвижимость. Визуальная определенность, стабильность и долгосрочность существования, обязательная государственная регистрация, а также высокие стоимостные параметры, формирующиеся в условиях свободного рынка, предопределяют повышенный интерес государства к недвижимости. Именно поэтому налог на недвижимое имущество – один из основных исторически сложившихся налогов во всех развитых странах мира.

Начиная с проведения эксперимента по налогообложению недвижимости в Великом Новгороде и Твери в 1997–2005 гг., неоднократно заявлялось о создании условий для введения соответствующего налога в Российской Федерации как стратегической цели налоговой политики. В Послании Президента РФ Федеральному Собранию<sup>1</sup> отмечено: «...считаю также, что для укрепления собственной налоговой базы регионов надо предоставить им право перейти к налогообложению недвижимого имущества, исходя из кадастровой стоимости, причем начиная уже с 2014 года. Но это должен быть самостоятельный выбор регионов, и при этом должна быть завершена вся работа по оценке объектов недвижимости и выверке данных об их владельцах». Основные направления налоговой политики РФ на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов также подтверждают это.

Не проработанные и не подготовленные к введению налоги, как и любые новации в сфере общественных финансов, могут иметь негативные последствия в социальной и экономической сферах. Необходима продуманная концепция внесения изменений в действующее законодательство, задачей которых будет, в том, числе, минимизация социальных рисков от введения новой модели налога в действие.

*Социальная справедливость в налогообложении недвижимости.* Принцип справедливости – это и один из принципов налогообложения, и принцип построения социального государства, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие граждан (ст. 7 Конституции РФ). «Налог на недвижимость, как никакой иной налог, в условиях правильного установления его элементов, отражает принцип социальной справедливости»<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Послание Президента Владимира Путина Федеральному Собранию РФ от 12.12.2012, «Российская газета», № 287, 13.12.2012.

<sup>2</sup> Безруков В.Б. Налогообложение и кадастровая оценка недвижимости: / В.Б. Безруков, М.Н. Дмитриев, А.В. Пылаева; Нижегород. гос. архитектур.-строит. ун-т. – Н. Новгород: ННГАСУ, 2011. (9,1 п.л.) С. 24–27.

Подготовка к введению налога на недвижимость на основе рыночной стоимости в России началась в 1994 году<sup>3</sup>. Как возникла эта идея? Она явилась следствием глобальной задачи формирования в России социального государства и гражданского общества.

Пять столетий назад Никколо Макиавелли (1469–1527) одним из первых обосновал понятие гражданского общества и применил термин «государство» так, как принято сейчас – для обозначения политической организации общества. Одним из современных примеров успешной реализации идеи социального государства является Западная Германия. Людвиг Эрхард (1897–1977), канцлер ФРГ, разработал и претворил в жизнь концепцию социального рыночного хозяйства. Он был идеологом проведения в Западной Германии широкомасштабной экономической реформы, коренным образом преобразовавшей социально-экономическую жизнь страны.

Относительно самостоятельным элементом социально ориентированного рынка в Западной Германии было создание системы эффективной занятости, включающей в себя переподготовку кадров, регулирование рабочих мест, развитие общественных работ и другие звенья этой системы. Были приняты действенные меры по увеличению количества рабочих мест и сокращению безработицы. При этом четко разграничивалось, с одной стороны, милосердие к слабым, обеспечение им общественной защиты и поддержки и, с другой стороны, обеспечение свободы и самостоятельности сильным – лицам, которые в силу своих способностей и мастерства могли самостоятельно добиться успехов в жизни.

Особенно подчеркивалось, что человека «нельзя низводить до уровня опекаемого, принижать до состояния только потребителя государственных услуг». При этом важна солидарность «сильных» и «слабых», забота общества о потерпевших неудачу в жизни. Тем самым главной задачей объявлялось создание не системы тотального обеспечения, а предпосылок такой жизни, за которую ответственны сами граждане<sup>4</sup>.

Важнейшим аспектом социальной политики была налоговая политика: освобождение от налогообложения всех малообеспеченных слоев общества, отказ от повышения косвенных налогов, осуществление финансирования социальных программ за счет высокого налогообложения и лишения некоторых субсидий наиболее богатых граждан. Одновременно во имя улучшения условий жизни малоимущих обсуждались законопроекты о пособиях для квартиросъемщиков, социальной помощи престарелым и т.д. За время реформы пенсии и другие государственные пособия возросли в несколько раз.

Как отмечает В.А. Щуров, «при Эрхарде усилилось воздействие государства на механизм функционирования рынка посредством разносторонней и взаимосвязанной социально-экономической, валютно-финансовой, научно-технической, инвестиционной и экологической политики, обеспечивающей необходимое развитие производства и решение социальных проблем общества. Вместо административно-директивного планирования вошло в практику так называемое индикативное планирование, предусматривающее установление вместо директивных подробных показателей определенных индикативных показателей»<sup>5</sup>.

Сравнив социально-экономические преобразования в нашем обществе с концепцией Эрхарда, мы увидим много совпадений. Многие господствующие ныне идеи дословно и понятийно совпадают с предложениями Эрхарда. Это, в частности:

- целостный подход в социальной и налоговой политике – важнейшим аспектом социальной политики Эрхарда была налоговая политика;
- социальная справедливость – предоставление налоговых льгот малообеспеченным слоям общества и лишение некоторых субсидий наиболее богатых граждан;

<sup>3</sup> Налог на недвижимость: результаты эксперимента в Великом Новгороде и Твери [Электронный ресурс]: стенограмма «круглого стола» Комитета Совета Федерации по бюджету, 26 янв. 2006 г. // Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной палаты Российской Федерации: офиц. сайт. – URL: <http://www.niisp.ru/News/Events/art67>.

<sup>4</sup> Эрхард Л. Полвека размышлений: речи и статьи. Пер. с нем. / Л. Эрхард. – М. : Руссико : Ордынка, 1993. – С. 7

<sup>5</sup> Щуров В.А. История управленческой мысли и элементы сравнительного менеджмента Запад – Россия – Восток / В.А. Щуров. – Н. Новгород: [б. и.], 2004. – 50 с.

– индикативным показателем для установления налоговой базы по налогу на землю с 2006 года служит кадастровая стоимость, определяемая на основе рыночной стоимости недвижимости. С 2014 года планируется установление кадастровой стоимости в качестве налоговой базы по налогу на имущество физических лиц.

*Определение размера налогового вычета в модели налога на недвижимость.* Пробраз конструкции основных элементов налога сложился в процессе выполнения проекта Международного Банка Реконструкции и Развития «Анализ социально-экономических последствий введения налога на недвижимость» в 2010 г.<sup>6</sup> Первоначальным знаковым изменением явилось изменение налоговой базы (см. табл.1). Однако рыночная стоимость объектов недвижимости достаточно высока, поэтому очень важно было оценить налоговую нагрузку на физических лиц, подавляющее большинство которых являются плательщиками налога на жилую недвижимость.

Таблица 1

**Планируемые изменения налогов, связанных с недвижимостью**

Изменяемые элементы	Налоги, связанные с недвижимостью			Новая модель налога на недвижимость
	налог на имущество физических лиц	налог на имущество организаций	земельный налог	
Год введения	1991	1991	2006	Планируется с 2014 года
Уровень бюджета	Местный	Региональный	Местный	Местный
Учет объектов в целях налогообложения	Органы технической инвентаризации	Налогоплательщики	Государственный кадастр недвижимости	Государственный кадастр недвижимости
Налоговая база	Инвентаризационная стоимость	Остаточная и инвентаризационная стоимость имущества	Кадастровая стоимость	Кадастровая стоимость
Расчет налоговой базы	Органы технической инвентаризации	Остаточная стоимость – налогоплательщик, инвентаризационная стоимость – органы технической инвентаризации	Оценщики	Оценщики
Ставки налога	Устанавливаются органами местного самоуправления*	Устанавливаются органами власти субъектов РФ *	Устанавливаются органами местного самоуправления *	Устанавливаются органами местного самоуправления *
Льготы				
Вычеты	Нет	Нет	Нет	Вводятся

\* – в установленных законодательством пределах

Вследствие существенного превышения планируемой налоговой базы (кадастровой стоимости) над текущей налоговой базой (инвентаризационной стоимостью) было предложено в

<sup>6</sup> Анализ социально-экономических последствий введения налога на недвижимость на основе результатов массовой оценки недвижимости: дайджест контракта МБРР № 52-СА-IIIА-QBS [Электронный ресурс] – 2011 г. / – URL: [http://www.ecsro.ru/uploads/import/doc\\_roseestr/2773665/1.pdf](http://www.ecsro.ru/uploads/import/doc_roseestr/2773665/1.pdf)

новой конструкции налога предусмотреть механизм налоговых вычетов для физических лиц. Оценка налоговой нагрузки была проведена в Калужской области и республике Татарстан, она выявила ее чрезмерность и необходимость установления вычетов по площади объекта налогообложения (см. табл. 2.). Для определения оптимального размера налоговых вычетов были предложены различные варианты численных значений вычетов – от нуля до 50 кв.м. площади объектов налогообложения, для каждого из которых исследовано распределение налогового бремени по социальным группам налогоплательщиков<sup>7</sup>.

Таблица 2

**Оценка планируемой налоговой нагрузки по объектам недвижимости жилого назначения в Калужской области и Республике Татарстан в 2009 году**

Доля налоговых платежей по объектам недвижимости жилого назначения в среднемесячной заработной плате	Калужская область		Республика Татарстан	
	мин %	макс %	мин %	макс %
– для малоимущих граждан	0,11 (Людиновский район)	17,30 (г. Обнинск)	1,39 (г. Набережные Челны)	39,47 (Арский район)
– для граждан иных категорий	0,55 (Бабынинский район)	9,18 (Людиновский район)	1,18 (Менделеевский район)	7,06 (Арский район)

В результате проведенных исследований был определен размер налогового вычета по площади объекта недвижимости в отношении жилого помещения (жилого строения), равный 20 кв. м. Этот вывод подтвержден в информационном сообщении Министерства финансов РФ от 31.01. 2013 «Об основных элементах налога на недвижимое имущество»<sup>8</sup>.

**Выводы**

В 2012 году впервые была проведена кадастровая оценка объектов капитального строительства, результаты которой подтвердили высокий уровень кадастровой стоимости во всех субъектах Российской Федерации<sup>9</sup>. Органам местного самоуправления целесообразно в настоящее время проанализировать применение новой модели налога на недвижимость, основные параметры которой уже определены<sup>10</sup>. Это позволит рассчитать ставки налога, приемлемые с социально-политической и фискальной точек зрения, а также провести оценку налоговой нагрузки на налогоплательщиков. Такой анализ даст возможность исследовать социальный аспект налога на недвижимость и осуществить справедливое установление основных элементов налога.

<sup>7</sup> Безруков В.Б. Социальные аспекты налога на недвижимость. // Налоговая политика и практика. – 2012. № 7. С. 24-27.

<sup>8</sup> Информационное сообщение Министерства финансов РФ от 31.01.2013 г. «Об основных элементах налога на недвижимое имущество» / – URL: <http://www.minfin.ru/ru/official/index.php?id4=18463>.

<sup>9</sup> Пылаева А.В. Налог на недвижимость: какими должны быть основные параметры / А.В. Пылаева // Налоговая политика и практика. – 2013. – № 8. – С. 27-30.

<sup>10</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 06.06.2013 № БС-2-11/407.

© 2013 г.

*В. А. Ерофеева*  
*С. А. Принцева*

## ОБСУЖДАЕМ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ИНВЕСТИЦИЙ В КАПИТАЛЬНОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО

---

*Ерофеева Вера Арсентьевна* – генеральный директор аудиторской фирмы ООО «Интерсистемаудит», д-р экон. наук, профессор.

(E-mail: [nalogi@nalogprof.ru](mailto:nalogi@nalogprof.ru))

*Принцева Светлана Алексеевна* – директор по аудиту ООО «Интерсистемаудит», канд. экон. наук, профессор.

(E-mail: [intersystemaudit@gmail.com](mailto:intersystemaudit@gmail.com))

---

Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» определяет инвестиционную деятельность, как вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и(или) достижения иного полезного эффекта. Порядок отражения инвестиционной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности инвестора зависит от целей инвестирования. Инвестор может вкладывать средства в строительство для собственных нужд, в порядке вклада в уставный капитал или в развитие дочерних предприятий, в совместную предпринимательскую деятельность с другими лицами или в порядке благотворительности.

Источниками финансирования инвестиционной деятельности в форме капитальных вложений могут быть собственные или привлеченные средства. К привлеченным средствам относятся:

заемные средства, получаемые на возвратной и, как правило, возмездной основе от банковских и иных организаций и физических лиц, порядок отражения которых в бухгалтерском учете определен ПБУ 15/2008, утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н;

бюджетные средства, включая субсидии, субвенции, бюджетные кредиты и другие формы государственной помощи, порядок бухгалтерского учета которых определен ПБУ 13/2000, утвержден приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н.

Кроме того, источником инвестиций для строительства объектов могут быть чрезвычайные доходы, полученные в виде страхового возмещения чрезвычайных расходов в связи со стихийными бедствиями и по иным причинам, предусмотренным условиями договоров страхования имущества.

Однако основным источником собственных средств организации для финансирования капитального строительства является чистая прибыль прошлых лет, инвестируемая собственниками организации непосредственно в капитальное строительство или направляемая ими на погашение ранее полученных на эти цели кредитов и займов, а также уставный капитал в части, предназначенной для финансирования капитальных вложений. При инвестировании капитального строительства в любых целях официальное (подтвержденное протоколом собрания) решение собственников необходимо не только по причине их исключительного права распоряжаться чистой прибылью, но и в силу законодательного ограничения полномочий

единоличного исполнительного органа рамками крупной сделки. В соответствии с законодательством крупной сделкой признается сделка или несколько взаимосвязанных сделок по приобретению, отчуждению или с возможностью отчуждения имущества, стоимость которого составляет более 25 % балансовой стоимости активов организации, определяемой по данным финансовой отчетности на последнюю отчетную дату; не являются крупными сделки, совершаемые в процессе обычной хозяйственной деятельности.

Учитывая размеры затрат на строительство и сроки его осуществления, при отсутствии согласия собственников инвестировать капитальное строительство, возрастает вероятность признания действий руководителей организации превышением полномочий, а самой сделки – недействительной по решению суда. Стороны такой сделки в бухгалтерском и налоговом учете по доходам, расходам и налоговым обязательствам должны вернуться в состояние до ее заключения, что при наличии начатого строительства весьма проблематично.

Как известно, использование собственных источников на финансирование капитальных вложений в текущем бухгалтерском учете не отражается. В целях обеспечения надлежащего контроля наличия и использования чистой прибыли в качестве собственного источника капитальных вложений инвестору целесообразно организовать учет распределенной собственниками прибыли по направлениям ее использования на отдельных субсчетах, открываемых к счету 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)». Предлагается открыть следующие субсчета:

- чистая прибыль, предназначенная на социальные нужды и благотворительность;
- чистая прибыль, предназначенная на финансовые вложения;
- чистая прибыль, израсходованная на финансовые вложения;
- чистая прибыль, предназначенная на капитальные вложения;
- чистая прибыль, использованная на капитальные вложения.

В соответствии с решением собственников суммы, предназначенные на соответствующие цели, списываются по дебету балансового счета 84 в кредит соответствующих субсчетов. При расходовании чистой прибыли на заявленные цели, фактически израсходованные средства списываются по дебету соответствующих субсчетов в корреспонденции с кредитом счетов, подтверждающих расходы.

Вложение средств по инвестиционному договору в строительство или реконструкцию объектов в пользу другого лица в порядке благотворительности отражается по дебету субсчета чистой прибыли, предназначенной на эти цели в корреспонденции с кредитом счетов, на которых учитывались израсходованные средства.

Расходы на благотворительность, как правило, не уменьшают налогооблагаемую прибыль, за исключением случаев, прямо предусмотренных главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Налогом на добавленную стоимость (НДС) не облагаются безвозмездно переданные денежные средства, а в случае передачи имущества в форме капитальных вложений или основных средств передающая сторона уплачивает НДС, за исключением случаев, прямо предусмотренных главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.

Инвестиции в строительство объектов для последующей передачи в уставные капиталы других организаций или в совместную деятельность в период строительства могут накапливаться на счетах расчетов с соответствующими дебиторами как авансы. По факту оформления вложенных средств на балансе инвестора в качестве финансовых вложений израсходованные суммы следует списать с субсчета «Чистая прибыль, предназначенная на финансовые вложения» на субсчет «Чистая прибыль, израсходованная на финансовые вложения». Указанные суммы не уменьшают налогооблагаемую прибыль и не облагаются НДС.

В целях обеспечения надлежащего контроля при инвестировании строительства для собственных нужд средства, перечисленные исполнителям в порядке авансов, предлагается учитывать на счетах расчетов как дебиторскую задолженность. Фактически оплаченные капитальные вложения в пределах сумм, принятых к учету на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», следует списать с субсчета «Чистая прибыль, предназначенная на капитальные вложения» на субсчет «Чистая прибыль, израсходованная на капитальные вложения». При этом после ввода

объекта в эксплуатацию целесообразно не реже одного раза в год произвести восстановление ранее вложенных средств по мере начисления амортизации.

Инвестор, намеренный быть пользователем построенных объектов недвижимости, как правило, является застройщиком, то есть лицом, обеспечивающим строительство на принадлежащем ему земельном участке (п. 16 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ). Застройщик должен иметь на свое имя документально подтвержденные права на земельный участок и разрешение на строительство объекта определенного назначения. В ходе строительства застройщик осуществляет учет капитальных вложений. Подробный перечень расходов, составляющих стоимость объекта строительства, приводится в сводном сметном расчете, который составляется по каждому объекту строительства. Порядок и структура затрат по объекту строительства определяются специализированными проектными организациями в соответствии с требованиями нормативных документов с применением Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации, утвержденной Постановлением Госстроя России от 05.03.2004 № 15/1.

В соответствии с действующим Планом счетов бухгалтерского учета затраты на строительство учитываются на субсчете 3 «Строительство объектов основных средств» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Учет капитального строительства организуется в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету, важнейшими из которых являются:

Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, представленное письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н.

Действующий порядок предусматривает ведение учета незавершенного строительства отдельно по каждому объекту строительства. При этом следует учитывать, что при последующей эксплуатации в соответствии с требованиями п. 6 ПБУ 6/01 инвентарным объектом основных средств может быть признан:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, не имеющих самостоятельного значения и способных выполнять свои функции только в составе комплекса.

При наличии у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, если сроки полезного использования каждой части отличаются существенно, каждая из них может учитываться как самостоятельный инвентарный объект. Например, при организации учета незавершенного строительства следует иметь в виду, что такие встроенные конструктивные элементы здания, как котельная, дополнительная система водоочистки, установки по поддержанию микроклимата, лифты, эскалаторы и т. п., при последующей эксплуатации будут изнашиваться с различной скоростью, а потому должны учитываться обособленно как отдельные инвентарные объекты. По таким инвентарным объектам целесообразно изначально организовать отдельный учет затрат.

Расходы, связанные с возведением объекта и обусловленные их технологической структурой, что находит отражение в проектно-сметной документации, подразделяются:

- на строительные работы;
- работы по монтажу оборудования;
- приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа;
- приобретение инструмента и инвентаря, включаемых в сметы на строительство;
- прочие капитальные затраты;
- затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.

По завершении строительства застройщик получает разрешение на ввод объекта в эксплуатацию и принимает его к учету в сумме фактически осуществленных на строительство затрат.

Однако не каждый застройщик намерен в последующем учитывать и эксплуатировать построенный объект в качестве собственных основных средств. Застройщик, осуществляющий строительство для последующей (после получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию) реализации объекта в целом или по частям в форме долевого строительства, фактически производит товарную строительную продукцию, а потому его затраты, связанные с возведением объекта строительства, должны учитываться на балансовом счете 20 «Основное производство» и отражаться в финансовой отчетности как незавершенное производство строительной деятельности по статье «запасы». В этом случае передача инвестору законченного строительством объекта подлежит отражению в полной сумме договора по кредиту балансового счета 90 «Продажи» в корреспонденции с дебетом счетов расчетов с инвестором. Подтверждением целесообразности такого подхода является как экономическое содержание договоров на строительство объектов недвижимости между застройщиками и инвесторами, так и разъяснения МСФО по данному вопросу. Разъяснение 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости» (приложение № 59 к приказу Минфина России от 25.11.2011 № 160н) рассматривает соглашения на строительство только как договоры на строительство (подряд), оказание услуг или продажу товаров, что предполагает признание дохода застройщика в полной сумме сделки. Наиболее распространенным примером таких сделок могут служить отношения сторон по договору долевого строительства жилья, регламентируемые Федеральным законом от 30.12.2004 № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости...», согласно которому застройщик предлагает дольщику представленное в проектной декларации жилье, которое он обязуется предоставить в определенные сроки и с установленной гарантией качества. При этом в договоре оговаривается подлежащий передаче объект или его доля, а также цена и порядок уплаты. В данном случае формирование цены в целом соответствует порядку, установленному для коммерческих сделок, в частности, главой 37 ГК РФ для договоров подряда. В любом случае цена по договору должна покрывать затраты на строительство плюс вознаграждение застройщика. При этом доходы и расходы по договору признаются в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» с учетом особенностей строительства, содержащихся в ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». При таком подходе устраняются вопросы, возникающие у застройщика при необоснованном учете строящегося объекта на счетах собственных капитальных вложений. В частности, во-первых, организация, закрывая свои обязательства перед дольщиками, будет учитывать на счетах реализации финансовый результат от продажи построенного объекта по каждому договору отдельно; во-вторых, застройщик получает возможность обеспечить выданные на 5 лет гарантии качества формированием гарантийного резерва в установленном порядке. Необходимо при этом заметить, что формирование гарантийного резерва при учете затрат на строительство на счете 08 налоговым законодательством не предусмотрено.

В условиях предлагаемого порядка застройщик, осуществляющий строительство для последующей продажи исходя из правовой и экономической сути договоров долевого строительства, в бухгалтерской отчетности будет отражать:

- затраты на незавершенное строительство в составе запасов во II разделе бухгалтерского баланса «Оборотные активы»;
- средства, получаемые от дольщиков в порядке авансирования строительства, в V разделе баланса «Кредиторская задолженность».

Налогом на прибыль в этом случае будет облагаться финансовый результат, сформированный на балансовом счете 90 «Продажи» по строительной деятельности в целом с учетом всех осуществленных и признанных доходов и расходов, связанных со строительством объекта. В соответствии с положениями главы 21 НК РФ реализация жилья, как и услуги застройщика по договору долевого строительства, НДС не облагаются. При этом НДС, уплаченный при строительстве поставщикам и подрядчикам, не предъявляется к вычету, а включается в стоимость объекта строительства. В то же время при долевом строительстве коммерческой недвижимости реализация застройщиком построенного объекта облагается НДС, а входной НДС,

уплаченный поставщикам и подрядчикам, может быть предъявлен им к вычету в период всего срока строительства. Соответственно, НДС с авансов, полученных от дольщиков при строительстве жилья, не начисляется, а с сумм авансовых платежей, полученных по договорам на строительство коммерческой недвижимости, определяется в порядке, установленном главой 21 НК РФ.

В особом порядке рассматриваются условия инвестиционных договоров застройщика с органами местного самоуправления, заключаемые на предмет получения разрешения на строительство или являющиеся условиями открытых торгов на получение земли под застройку. Как правило, такие инвестиционные соглашения содержат обременения, связанные со строительством и передачей органам государственной власти и местного самоуправления объектов социальной и коммунальной инфраструктуры или взносом денежных средств на эти цели. Поскольку без исполнения этих обязательств практически невозможно получить права на землю под застройку и разрешение на строительство, они по факту исполнения учитываются у застройщика на балансовом счете 91 «Прочие доходы и расходы». В налоговом учете передаваемые средства отражаются в составе вне-реализационных расходов застройщика, уменьшающих его налогооблагаемую прибыль. Такой подход к указанным затратам подтверждается соответствующими разъяснениями Минфина России (письма от 22.10.2007 № 03-03-06/1/733, от 16.11.2009 № 03-03-06/1/758). Безвозмездная передача имущества в этом случае НДС не облагается.

Наряду с инвестором и застройщиком участие в инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, могут принимать также заказчики. В соответствии с Федеральным законом от 25.02.1999 № 39-ФЗ заказчик, как лицо, уполномоченное инвестором, осуществляет реализацию инвестиционного проекта. Если заказчик не является инвестором, он наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, установленных договором или контрактом между ними. Поскольку от квалификации лица, осуществляющего реализацию инвестиционного проекта, во многом зависит безопасность процесса строительства и последующей эксплуатации строящегося объекта исполнение этих функций требует определенных навыков и знаний в области строительства. Поэтому право исполнения функций заказчика должно быть подтверждено допусками соответствующих саморегулируемых организаций. При наличии допусков застройщик может выполнять указанные функции лично, а при их отсутствии он обязан нанять технического заказчика, который в его интересах:

- заключает договоры о выполнении изысканий, о подготовке проектной документации;
- организует экспертизу разработанной проектно-сметной документации, в том числе государственную экологическую экспертизу, и ее утверждение в установленном порядке;
- разрабатывает и утверждает техническую часть конкурсной документации, условия проведения конкурса;
- руководит работой конкурсной комиссии после ее утверждения инвестором;
- заключает договоры на работы и услуги по результатам конкурсов;
- получает разрешение на выполнение строительно-монтажных работ;
- согласовывает архитектурно-планировочные решения с градостроительным советом населенного пункта (региона) при строительстве объектов жилья и социальной сферы;
- определяет, как правило, на конкурсной основе поставщиков оборудования, строительных материалов и иных комплектующих, поставка которых по договору возложена на службу заказчика;
- обеспечивает выполнение работ по подготовке и использованию площадки строительства;
- подготавливает задания на выполнение работ по строительству, предоставляет лицам, производящим инженерные изыскания и проектирование материалы и документы, необходимые для выполнения этих видов работ, осуществляет технадзор и выполняет другие работы, предусмотренные по договору.

В области контроля и надзора за ходом строительства технический заказчик:

- передает подрядчику в производство работ утвержденную и прошедшую экспертизу проектно-сметную документацию в количестве, необходимом для выполнения работ подрядчика и привлеченных организаций;

- утверждает графики выполнения работ и контролирует их выполнение;
- согласовывает подрядчику перечень планируемых поставщиков материалов и привлекаемых сторонних организаций для выполнения отдельных видов работ и монтажа оборудования и проверяет наличие у них необходимых лицензий и сертификатов;
- осуществляет приемку, учет, хранение, предмонтажную ревизию и передачу в монтаж или производство работ оборудования, комплектующих и других материально-технических ресурсов, поставка которых по договору возложена на службу заказчика;
- принимает решение о необходимости авторского надзора проектной организации, шефмонтажных услуг производителей оборудования и заключает договора на выполнение указанных работ;
- устанавливает порядок ведения исполнительной и производственной документации, не предусмотренной непосредственно нормативными документами, и сообщает об этом подрядчику;
- дает указания подрядчику о конкретном составе приемосдаточной исполнительной документации, необходимой для приемки объекта в эксплуатацию;
- осуществляет контроль и технический надзор за строительством, соответствие объема, стоимости и качества работ проектам, сметным расчетам и договорным ценам, строительным нормам и правилам на производство и приемку этих работ;
- принимает от подрядчика законченные работы в соответствии с условиями договора подряда;
- производит освидетельствование скрытых работ и промежуточную приемку ответственных конструкций;
- в необходимых случаях организует внесение изменений в проектно-сметную документацию, ее переутверждение и изменяет сроки завершения отдельных видов работ или этапов строительства;
- по согласованию с инвестором принимает решение о временном прекращении строительства и консервации объекта, утверждает смету на выполнение работ по консервации объекта, утверждает смету на выполнение работ по консервации и контролирует их качественное выполнение;
- принимает от подрядчика законсервированные объекты и организует охрану материальных ценностей;
- при обнаружении отступления от проекта, использования материалов и выполненных работ, качество которых не отвечает требованиям технических условий, государственных стандартов и государственных строительных норм и правил, дает предписание о приостановке работ и исправлении обнаруженных дефектов и предъявляет виновной стороне предусмотренные договором санкции;
- организует приемку и ввод в эксплуатацию законченного строительством объекта;
- заключает договоры и организует выполнение шефмонтажных и пусконаладочных работ;
- представляет документы, необходимые для приемки объекта в эксплуатацию;
- после приемки объекта в эксплуатацию передает инвестору (пользователю) объект и необходимую документацию, включая гарантийные обязательства, а также техническую информацию в соответствии с Законом о защите прав потребителей;
- осуществляет необходимую подготовку к выпуску продукции, комплектование объекта кадрами, сырьем, материалами, энергоресурсами и т.д.;
- принимает претензии по качеству от потребителей (пользователей) и предъявляет претензии к исполнителям (поставщикам) в соответствии с законодательством и гарантийными обязательствами по заключенным договорам;
- выполняет другие функции, предусмотренные договором.

Как правило, договор между застройщиком (инвестором) и заказчиком имеет смешанную форму, так как содержит признаки как посреднического договора, так и договора на оказание услуг в области строительства. Ввиду определяющего влияния условий договора на организацию бухгалтерского учета и налогообложение представляется целесообразным разделение посреднических и профессиональных функций в области строительства услуг в предмете и цене договора. При этом заказчик, выполняя посреднические (не требующие специальных

допусков, выдаваемых саморегулируемой организацией (далее – СРО) функции, затраты, произведенные в интересах застройщика (инвестора), и полученное от него возмещение, отражает в бухгалтерском учете на счетах расчетов с дебиторами и кредиторами. Доходом в этом случае признается только вознаграждение за оказанные посреднические услуги, подтвержденные соответствующими документами: отчетом посредника и актом об оказании услуг, формы и сроки представления которых следует предусмотреть в договоре или приложении к нему. Посредник должен предъявить принципалу отдельные счета-фактуры, в том числе один – с суммы НДС собственного вознаграждения, другие – в порядке перевыставления НДС контрагентов по оказанным и переданным в представленном отчете работам и услугам. В этой части договором должны быть предусмотрены разумные сроки отчетности заказчика, предоставляющие возможность застройщику (инвестору) свое-временно отразить в учете соответствующие затраты и предъявить к вычету НДС по ним. При этом следует иметь в виду, что НК РФ и Правилами заполнения счетов-фактур, установленными Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 г. № 1137, составление посредниками сводных счетов-фактур не предусмотрено. Данное мнение неоднократно подтверждено письмами Минфина России (от 21.06.2012 № 03-07-15/66, от 31.07.2012 № 03-07-09/97). В вычете НДС по счетам-фактурам, оформленным с нарушением установленных правил, может быть отказано (п. 2 ст. 169 НК РФ). То есть в каждом перевыставленном счете-фактуре, технический заказчик должен отразить количество и стоимость переданных работ и услуг, сумму НДС и прочие показатели конкретного счета-фактуры, выставленного продавцом (подрядчиком).

Затраты, связанные с оказанием профессиональных услуг по реализации инвестиционного проекта, требующие допуска СРО, заказчик должен учитывать на счетах по учету основного производства в соответствии с требованиями ПБУ 2/2008, а выручку в размере договорной стоимости выполняемых работ и оказываемых услуг на счете 90 «Продажи». Налогообложение при этом осуществляется в общеустановленном порядке.

Для иллюстрации представляем типовые бухгалтерские проводки по учету инвестиционной деятельности в форме капитальных вложений в строительство.

№ п/п	Содержание операции	Документы, являющиеся основанием для отражения операций в учете	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
<i>Учет капитальных вложений в строительстве</i>				
1.	Приняты к учету затраты по предпроектным согласованиям и изысканиям для строительства	Акты выполненных работ и счета-фактуры организаций	08-3, 19	76, 60
2.	Перечислены в счет выполнения инвестиционных условий денежные средства на развитие местной инфраструктуры	Распоряжение местной администрации, платежное поручение, выписка банка	08-3	51
3.	Передано КУГИ или иным унитарным или бюджетным организациям имущество в счет выполнения инвестиционных условий разрешения строительства объекта	Распоряжение местной администрации, акт приемки-передачи	91-2	01, 07, 10, 08-3
4.	Зачтена в счет инвестиционных условий передача имущества	Аviso стороны получателя о постановке на учет принятого имущества	08-3	91-1

1	2	3	4	5
5.	Приняты к учету выполненные проектно-изыскательские работы	Акт выполненных работ и счет-фактура подрядчика	08-3, 19	76, 60
6.	Приняты к учету выполненные подрядчиком строительно-монтажные работы	Акт о приемке выполненных работ по форме КС-2, справка о стоимости выполненных работ и затрат по форме КС-3, счет-фактура подрядчика	08-3, 19	60
7.	Приняты к учету приобретенные для строительства материалы	Накладные, счета-фактуры поставщиков	10-8, 19	60
8.	Принято к учету требующее монтажа оборудование, приобретенное для строительства	Накладные, счета-фактуры поставщиков	07, 19	60
9.	Передано подрядчику оборудование в монтаж	Акт передачи оборудования в монтаж	08-3	07
10.	Приняты к учету затраты по монтажу оборудования, выполненные подрядчиком	Акт о приемке выполненных работ по форме КС-2, справка о стоимости выполненных работ и затрат по форме КС-3, счет-фактура подрядчика	08-3, 19	60
11.	Переданы подрядчикам в работу без оплаты материалы	Накладная на передачу материалов в переработку	10-7	10.8
12.	Приняты к учету выполненные подрядчиками с использованием материалов заказчика работы (без стоимости материалов)	Акт о приемке выполненных работ по форме КС-2, справка о стоимости выполненных работ и затрат по форме КС-3 (за вычетом стоимости материалов), счет-фактура подрядчика	08-3, 19	60
13.	Списаны материалы, использованные подрядчиком при производстве строительно-монтажных работ	Акт о приемке выполненных работ по форме КС-2, отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, поределенным по производственным нормам ОКСа или представителя технадзора заказчика по форме М-29	08-3	10-7
14.	Начислена заработная плата работникам, занятым на строительстве объекта	Табеля по учету рабочего времени, наряды на выполненные работы	08-3	70
15.	Начислены страховые отчисления в ПФР, ФСС, ФМС	Ведомости расчета	08-3	68, 69
16.	Списаны использованные при строительстве собственными силами материалы	Акт о приемке выполненных работ по форме КС-2 и отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, поределенным по производственным нормам по форме М-29 производителя работ	08-3	10-8
17.	Приняты к учету затраты по услугам, оказанным сторонними организациями при строительстве и подготовке объекта к сдаче	Акты выполненных работ, счета и счета-фактуры организаций	08-3, 19	76, 60

1	2	3	4	5
<i>Учет расчетов по финансированию строительства по инвестиционным договорам</i>				
1.	Получены денежные средства в счет инвестиций на строительство объекта	Выписка банка, платежное получение плательщика, приходный кассовый ордер	50, 51, 52	86
2.	Получено имущество в счет инвестиций на строительство объекта	Акт приемки-передачи или накладная	01, 07, 10-8	86
3.	Получен в счет инвестиций незавершенный строительством объект	Акт приемки-передачи	08-3	86
4.	Оказаны услуги или выполнены работы в счет инвестиций на строительство объекта	Акт сдачи-приемки выполненных работ, Акт о приемке выполненных работ по форме КС-2, справка о стоимости выполненных работ и затрат формы КС-3	08-3	86
<i>Учет расчетов по кредитам и займам, полученным на финансирование строительства</i>				
1.	Получен на расчетный счет заем на финансирование строительства	Выписка банка, платежное поручение займодавца	51, 52	66, 67
2.	Зачислен на расчетный счет кредит банка для строительства	Выписка и авизо банка по расчетному или валютному счету	51, 52	66, 67
3.	Открыт в банке специальный счет для кредитования строительства объекта (операции проводятся по мере осуществления платежей)	Выписка банка по специальному кредитному счету, платежный документ	55	66, 67
4.	Оплачены в счет кредита банка счета поставщиков и подрядчиков со специального счета в банке, открытого для кредитования строительства объекта	Выписка банка по специальному кредитному счету, платежный документ	60	55
5.	Получен заем имуществом	Акт приемки-передачи имущества (накладная), счет-фактура	01, 07, 10-8, 19	66, 67
6.	Начислены проценты по кредитам и займам, полученным до завершения строительства	Расчет в соответствии с условиями договора кредита или займа	08-3	66, 67
7.	Начислены проценты по кредитам и займам после завершения строительства	Расчет в соответствии с условиями договора кредита или займа	91	66, 67
8.	Начислены курсовые (суммовые) разницы по займам и кредитам, полученным в инвалюте (условных единицах)	Расчет курсовых (суммовых) разниц по курсу на дату погашения кредитов и займов	91	66, 67
9.	Погашен денежными средствами заем или кредит	Выписка банка, платежное поручение	66, 67	51, 52
10.	Передано займодавцу имущество в счет погашения займа	Акт приемки-передачи имущества (накладная)	91-2	01, 07, 10-8
11.	Начислен НДС по факту погашения имущественного займа	Счет-фактура	91-3	68

Продолжение

1	2	3	4	5
12.	Погашен имущественный заем	Акт приемки-передачи имущества (накладная), счет-фактура	91-1	66, 67
13.	Выявлен финансовый результат по сделке имущественного займа – убыток (прибыль)	Сальдо по сделке имущественного займа	99 (91-9)	91-9(99)
<i>Учет операций по завершению строительства и расчетов между его участниками</i>				
1.	Принят к учету завершенный строительством объект основных средств (или его часть, принадлежащая на праве собственности)	Разрешение на ввод, свидетельство о собственности, акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) формы ОС-1 (для зданий и сооружений)	01	08-3
2.	Предъявлен к вычету НДС, уплаченный поставщикам и подрядчикам	Книга покупок, счета-фактуры поставщиков и подрядчиков	68 – субсчет НДС	19
3.	Начислен износ по введенному объекту основных средств	Ведомость начисления износа	20, 23, 26, 44	02
4.	Переданы инвесторам доли объекта, предназначенные для них по инвестиционным договорам	Разрешение на ввод, акт приемки-передачи объекта (доли объекта)	86	08-3
<i>Учет расчетов по посредническим договорам (поручения и агентским) на балансе исполнителя – застройщика по доверенности</i>				
1.	Получены средства от заказчика (доверителя, принципала) для строительства объекта	Выписка банка, платежное поручение заказчика (доверителя, принципала)	50, 51, 52	76 – субсчет платежи заказчика
2.	Оплачены для заказчика (доверителя, принципала) выполненные подрядные работы, услуги, материалы, оборудование	Выписки банка, кассовые отчеты и платежные документы исполнителя	76 – субсчет затраты заказчика (или 08-3)	50, 51, 52
3.	Акцептован заказчиком отчет исполнителя о выполненных для него работах по строительству объекта	Отчет исполнителя с приложением справок о стоимости выполненных работ и затрат формы КС-3, актов о приемке выполненных работ формы КС-2, отчетов о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, поределенным по производственным нормам формы М-29, других документов о затратах, копии платежных документов исполнителя	76 – субсчет платежи заказчика	76 – субсчет затраты заказчика (или 08-3)
4.	Начислено исполнителем вознаграждение за оказанные услуги по посредническому договору	Расчет вознаграждения по условиям договора и акт сдачи-приемки оказанных услуг	76 – субсчет заказчик (или 08-3)	90-1
5.	Начислен налог на добавленную стоимость от суммы полученной выручки	Счет-фактура исполнителя	90-3	68
6.	Списаны собственные затраты исполнителя, связанные с оказанием услуг по посредническому договору	Расчет распределения затрат исполнителя в соответствии с его учетной политикой	90-2	20, 26
7.	Выявлен финансовый результат от оказания услуг по посредническому договору	Сальдо по реализованной посреднической сделке – прибыль (убыток)	90-9 (99)	99 (90.9)

1	2	3	4	5
<i>Учет расчетов, связанных с долевым строительством в форме простого товарищества</i>				
1.	Приняты к учету обязательства участников по договору совместной деятельности	Договор совместной деятельности, протокол общего решения участников	75 (76)	86
2.	Приняты взносы участников	Акты приемки-передачи, накладные, платежные документы	01, 07, 10, 08-3, 50, 51, 52, 58	75
3.	Приняты к учету расходы по строительству объекта	Справки о стоимости выполненных работ и затрат формы КС-3, акты о приемке выполненных работ формы КС-2, акты выполненных работ и оказанных услуг, отчеты о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, поределенным по производственным нормам по форме М-29, ведомости начисления зарплаты и страховых платежей	08-3	60, 76, 07, 10, 70, 69
4.	Переданы участникам доли построенного объекта	Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией по форме КС-14, акты-приемки передачи долей объекта	75 (76)	08-3
5.	Возмещены участниками расходы, превышающие ранее внесенные вклады	Окончательный расчет затрат на строительство, причитающихся на доли объекта, согласованный всеми участниками	50, 51	75 (76)
6.	Возврат участникам излишне внесенных средств	Окончательный расчет затрат на строительство, причитающихся на доли объекта, согласованный всеми участниками	75 (76)	01, 10, 50, 51, 52
7.	Ликвидация баланса совместной деятельности	Протокол собрания участников	86	75
<i>Учет операций по строительству хозспособом</i>				
1.	Выполнены работы по строительству объекта силами ремонтно-строительного цеха (ОКСа)	Журнал учета выполненных работ по форме № КС-6а	23 08-3	10,70,69
2.	Закончен строительством объект силами ремонтного цеха	Акт приемки законченного строительством объекта по форме № КС-11	08-3	23
3.	Введен в эксплуатацию законченный строительством объект	Разрешение на ввод	01	08-3
4.	Начислен НДС из расчета фактических затрат на строительство	Счет-фактура (собственная), книга продаж	19	68
5.	Предъявлен НДС по материалам и услугам, используемым при строительстве	Счета-фактуры поставщиков, книга покупок	68	19

© 2013 г.

Е. Е. Великова

# ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГОВОГО КЛИМАТА В СТРАНАХ-ЧЛЕНАХ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА – РОССИИ И БЕЛАРУСИ, ПЕРСПЕКТИВЫ ГАРМОНИЗАЦИИ ПРЯМОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

*Великова Елена Евгеньевна – ведущий научный сотрудник Центра развития налоговой системы РАНХиГС при Президенте РФ*

*(E-mail: velikova@iet.ru)*

Таможенный союз (далее –ТС) представляет собой форму торгово-экономической интеграции России, Беларуси, Казахстана<sup>1</sup>, предусматривающую единую таможенную территорию, в рамках которой не применяются таможенные пошлины, ограничения экономического характера, за исключением специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер, и применяются единые меры регулирования торговли с третьими странами.

Таможенный союз был создан Россией, Беларуссией и Казахстаном в соответствии с Договором от 6 октября 2007 года<sup>2</sup>. С 1 июля 2011 года таможенный контроль в рамках стран-членов ТС был перенесен на внешний контур его границ.

В связи с созданием ТС был принят целый ряд нормативных правовых актов, посвященных вопросам косвенного налогообложения как на национальных, так и на наднациональном уровнях. Вопросы прямого налогообложения пока не отражены в нормативных правовых актах, однако учет вопросов гармонизации прямого налогообложения, в первую очередь в части трансграничных вопросов, может привести как к улучшению налогового климата, развитию новых экономических связей внутри ТС, так и к усилению экономических позиций ТС на международном уровне.

## **Краткий сравнительный обзор структуры налога на прибыль**

В целом можно сказать, что налогообложение прибыли в России (далее – РФ) и Беларуси (далее – РБ) имеет схожие подходы в связи с наличием общего исторического прошлого, а также совершенствованием налоговой системы РБ по примеру, в частности, России. При этом отметим, что постоянное совершенствование налогообложения прибыли характерно как для РФ, так и для РБ, но наиболее значительные изменения за последние несколько лет производили в РБ. С 2012 г. в РБ начали применяться перенос убытков на будущее, правила трансфертного ценообразования, введена амортизационная премия. Здесь отметим лишь, что перенос убытков на будущее, а также перенос убытков в прошлое разрешается во многих странах, например Австралии, Великобритании, Новой Зеландии, Бельгии, Германии, США, Швеции, Ирландии и многих других<sup>3</sup>. С 2013 г. в РБ начинают действовать правила тонкой капитализации. Введение

<sup>1</sup> Планируется расширение Таможенного союза, в первую очередь путем присоединения Киргизии.

<sup>2</sup> <http://www.tsouz.ru/AboutETS/Pages/default.aspx>.

<sup>3</sup> Анисимова Л., Малинина Т., Шкробела Е. / Под ред. С. Синельникова-Мурылева, И. Трунина / Налог на прибыль организаций: основные проблемы и направления совершенствования./В 3 томах/ М.: ИЭПП, 2008. Том 1, Глава 2.

данных положений отражает значительные изменения, происходящие в налоговой системе РБ, и стремление РБ использовать положительный международный опыт.

Налог на прибыль организаций (далее – налог на прибыль) в России, именуемый в Беларуси налогом на прибыль, в обеих странах является прямым налогом

В РФ налог на прибыль организаций относится к федеральным налогам, налог на прибыль в РБ – к республиканским, то есть к налогам, которые также распространяются на всю территорию государства. Правовое регулирование рассматриваемых налогов осуществляется в первую очередь нормами НК РФ (глава 25) и НК РБ (глава 14). Кроме налога на прибыль в РБ существует налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РБ через постоянное представительство (глава 15). То есть налогообложение иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность в РБ через постоянное представительство, осуществляется в рамках налога на прибыль, а налогообложение иностранных организаций, не осуществляющих свою деятельность в РБ через постоянное представительство, осуществляется в рамках налога на доходы иностранных организаций. В РФ обложение иностранных организаций так же, как и российских организаций осуществляется в рамках налога на прибыль. Данная ситуация вытекает из отставания РБ от РФ в сфере совершенствования налогообложения. Так, только с 2007 г. в РБ отказались от разделения налогообложения прибыли организаций на налог на доходы и на налог на прибыль. Ранее объектом обложения налогом на доходы являлись дивиденды и некоторые другие доходы. В свою очередь, базой для налога на прибыль являлась сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей (включая основные средства, товарно-материальные ценности, нематериальные активы, ценные бумаги), имущественных прав и доходов от внереализационных операций, уменьшенная на сумму расходов по этим операциям. Таким образом, с 2007 г. те виды доходов, которые ранее облагались налогом на доходы, включены в объект налога на прибыль<sup>4</sup>.

Налоговые ставки в РФ и РБ различны. Так, в России налоговая ставка по общему правилу устанавливается в размере 20 % (иные ставки предусмотрены пунктами 1.1–5.1 ст. 284 НК РФ). В РБ ставка налога на прибыль – 18 % (иные ставки предусмотрены пунктами 2–7 ст. 142 НК РБ<sup>5</sup>).

Совпадает ряд принципов определения налоговой базы. Налоговый период в обеих странах идентичен и равняется календарному году. При этом для уплаты налога на прибыль с дивидендов в РБ предусмотрен иной период, равный календарному месяцу.

Основное отличие в части налогоплательщиков между РФ и РБ – в РБ отсутствует институт консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН). Введение института консолидированного налогоплательщика для целей налога на прибыль дает положительный эффект для федеральной бюджетной системы. Помимо этого, невозможность консолидации налоговых обязательств различных налогоплательщиков, входящих в один холдинг или группу компаний, создает стимулы для применения трансфертных цен внутри холдинга для перераспределения финансовых ресурсов, что также негативно сказывается на налоговых доходах региональных и местных бюджетов<sup>6</sup>. Плюсы введения института КГН очевидны, однако в РБ он пока не введен.

<sup>4</sup> Существование двух налогов в РБ не требует срочного обязательного изменения, так как проблема двойного налогообложения не возникает. Однако целесообразно объединить два налога в один в целях упрощения налогового администрирования как с точки зрения налоговых органов, так и с точки зрения налогоплательщиков.

<sup>5</sup> Закон Республики Беларусь от 30 декабря 2011 года № 330-З «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Беларусь».

<sup>6</sup> Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. /Под ред. С. Синельникова-Мурылева, И. Трунина / Налоговое администрирование. Основные итоги реформы / В 3-х томах / М.: ИЭПП, 2008. Том 1, Глава 2.

### Налоговая юрисдикция Российской Федерации и Республики Беларусь

В РФ и РБ в основу налоговой юрисдикции положен «смешанный принцип» налогообложения, который предусматривает распространение национальных законов как на резидентов в отношении всех полученных ими доходов, так называемый «принцип резидентства», так и на нерезидентов, получающих доходы из источников на территории государства и(или) осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории государства через постоянное представительство, так называемый «принцип территориальности». При этом в НК РФ понятие «резидент» в отношении юридических лиц отсутствует, в отличие от РБ. Статус налоговых резидентов РБ имеют белорусские организации. Белорусской организацией в соответствии с НК РБ признается организация, местом нахождения которой является РБ.

В главе 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» используется понятие «налоговый резидент» в отношении только соответственно физических лиц, в главе 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» и главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» используется понятие «резидент особой экономической зоны» для применения специального режима ОЭЗ в части НДС и учета особенностей исчисления и уплаты налога на прибыль организациями-резидентами ОЭЗ в Калининградской области.

В информационном сообщении ФНС России о процедуре подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации указано, что выдача подтверждения осуществляется российским организациям, филиалам, представительствам и другим обособленным подразделениям иностранных организаций, осуществляющим деятельность на территории Российской Федерации, гражданам Российской Федерации, иностранным гражданам и лицам без гражданства, а также физическим лицам, зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей, поставленным на учет в налоговых органах и осуществляющим уплату на территории Российской Федерации налогов и сборов, предусмотренных договорами (соглашениями, конвенциями) об избежании двойного налогообложения.

Отсутствие понятия «резидент» в отношении юридических лиц в НК РФ может создавать трудности для налогоплательщиков как российских организаций (в случае, если например, они могут стать налоговым агентом иностранных компаний), так и иностранных организаций при определении порядка налогообложения прибыли и доходов, полученных в РФ. Кроме того, отсутствие данного понятия в НК РФ при наличии в НК РБ и НК Казахстана выглядит как необоснованное усложнение нашего законодательства с учетом отсылки к информационному сообщению ФНС России. В целом установление в российском налоговом законодательстве только категории «организация» и «иностранная организация» и отсутствие понятия «резидент» в отношении юридических лиц не соответствует терминологии международных налоговых договоров. Такой пробел затрудняет применение международных соглашений, потому как реализация их положений опирается на нормы национального законодательства. Целесообразно дополнить статью 11 НК РФ понятием «резидент» в отношении юридических лиц.

Право подтверждения постоянного местопребывания резидентов РБ юридических и физических лиц предоставлено инспекциям Министерства по налогам и сборам РБ по месту регистрации юридического лица и проживания физического лица.

Выдачу подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации осуществляет Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных, которая находится в Москве. Посредники предлагают получить подтверждение за 5 тыс. руб. Данная ситуация представляет собой явное усложнение процедуры подтверждения статуса налогового резидента РФ и приводит к усложнению налогового администрирования для налогоплательщиков. Условия и порядок получения подтверждения статуса налогового резидента РФ в отличие от РБ указаны не в НК РФ, а в информационном сообщении ФНС России. Кроме того, подтверждение налогового резидентства РФ выдается в единственном экземпляре; если налогоплательщику необходимы два и более экземпляров подтверждения за один календарный год для направления нескольким контрагентам, при наличии соответствующего пакета документов по каждому из контрагентов, выдается по одному экземпляру подтверждения

на каждого контрагента. Срок рассмотрения заявлений о выдаче подтверждения составляет 30 календарных дней, то есть на практике при наличии значительного числа контрагентов у налогового резидента усложняется налоговое администрирование и затягиваются сроки представления подтверждения контрагентам, возникают дополнительные трудности ведения международной экономической деятельности, в частности, что особенно важно создаются проблемы в развитии торгово-экономических связей на территории единого экономического пространства в рамках ТС, ухудшается налоговый климат.

Предоставление справки о налоговом резидентстве для получения преференций, установленных международными соглашениями, в РБ не требуется от иностранных организаций, включенных в международный справочник «The Bankers Almanac» (издательство Reed Business Information), международный каталог «BIC Directory» (издание S.W.I.F.T., Customer Operations Services, 1 Av, Adele, 1310 La Hulpe, Belgium) или международный справочник «Airline Coding Directory» (издание «International Air Transport Association», Montreal - Geneva), а также центральных (национальных) банков иностранных государств, органов государственного управления и(или) местных органов власти этих государств. Данные положения указаны непосредственно в НК РБ. Для этих иностранных организаций предусмотрена упрощенная процедура применения положений международных налоговых соглашений. Так, для освобождения этих организаций от уплаты налога на доходы или уплаты этого налога по пониженным ставкам налоговому агенту достаточно сделать выписку из вышеупомянутых справочников и приложить ее к налоговой декларации либо представить ее в налоговый орган до установленного законодательством срока представления налоговой декларации.

В НК РФ определено, что в случае выплаты доходов российскими банками и банком развития – государственной корпорацией по операциям с иностранными банками подтверждение факта постоянного местонахождения иностранного банка в государстве, с которым имеется международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, не требуется, если местонахождение подтверждается сведениями общедоступных информационных справочников. В п. 5.4 раздела II Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных приказом МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150, даны разъяснения, что к таким общедоступным информационным источникам относятся, в частности, международные справочники «The banker's Almanac» (издание «Reed information services», England) или международный каталог «International bank identifier code» (издание S.W.I.F.T., Belgium & International Organization for Standardization, Switzerland). У нас ограничено лишь банковскими организациями. Отметим, что документ утратил силу в связи с изданием Приказа ФНС России от 19.12.2012 № ММВ-7-3/980. Упрощение налогового администрирования улучшает налоговый климат, является вкладом в улучшение условий ведения международной экономической деятельности и способствует развитию новых экономических связей между хозяйствующими субъектами стран. Целесообразно определить единый список международных каталогов для данной цели, взяв за основу список РБ.

### **Налогообложение дивидендов**

В РФ установлены три ставки налога на прибыль по дивидендам. Доходы, полученные в виде дивидендов российскими организациями от российских и иностранных организаций, по общему правилу облагаются по ставке 9 %. А доходы, полученные в виде дивидендов иностранными организациями от российских организаций, облагаются по ставке 15 %.

При условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды российская организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50 %-ным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме соответствующей не менее 50 % общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов ставка, составляет 0 %. При этом в случае, если

выплачивающая дивиденды организация является иностранной, нулевая ставка применяется в отношении организаций, государство постоянного местонахождения которых не включено в утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации перечень офшорных зон.

В РБ налоговая ставка налога на прибыль по дивидендам установлена в размере 12 %, некоторые виды дивидендов не подлежат налогообложению, к таким, в частности, относятся:

– дивиденды, начисленные общественным объединениям «Белорусское общество инвалидов», «Белорусское общество глухих» и «Белорусское товарищество инвалидов по зрению» унитарными предприятиями, собственниками имущества которых являются эти объединения;

– дивиденды, начисленные венчурным организациям, Белорусскому инновационному фонду инновационными организациями.

При налогообложении дивидендов может возникать проблема двойного экономического налогообложения дивидендов. Данная проблема заключается в том, что государство, в котором расположена материнская компания, вправе облагать налогом полученную от дочерней компании распределенную прибыль и государство местонахождения дочерней компании также вправе взимать с этой прибыли налог у источника. Для решения данной проблемы в рамках ЕС принята Директива Совета 90/453/ЕЭС от 23.07.1990. В Директиве предусматривается, что при получении материнской компанией прибыли от дочерней компании государство материнской компании обязуется: 1) либо воздержаться от налогообложения такой прибыли; 2) либо облагать корпорационным налогом такую прибыль, предоставив материнской компании право на вычет из суммы налога, уплаченного дочерней компанией с полученных доходов в государстве ее резидентства.

Материнской компанией признается компания, владеющая минимум 25 % в капитале компании другого государства-члена при условии, что оба юридических лица соответствуют критериям, предъявляемым к компаниям в Директиве.

Директива № 2003/123/ЕС снизила долю участия материнской компании в капитале дочерней компании до 20% и предусмотрела постепенное снижение этого процента: с 1 января 2007 года до 15 %, а с 1 января 2009 года до 10 %. За государствами-членами оставлено право не применять Директиву к компаниям, которые не сохраняют в течение не менее двух лет установленной доли участия в капитале.

Из вышесказанного о порядке налогообложения дивидендов в РФ и РБ можно сказать, что РФ уже применяет подобный механизм, а РБ нет. Однако условия применения данного механизма в РФ более жесткие, чем в ЕС.

В рамках ТС целесообразно в среднесрочной перспективе разработать подобное Директиве соглашение между странами-членами ТС, также определив постепенное снижение доли участия с 50 до 10 %, установив при этом срок участия 365 дней (календарный год, то есть 365 дней налоговый период). Срок, в течение которого указанное требование должно выполняться для возникновения права применения более низкой налоговой ставки, важный критерий (в ЕС данный критерий оставлен на усмотрение страны). Отсутствие такого срока может привести к злоупотреблениям со стороны налогоплательщиков, которые смогут приобретать доли в уставном капитале общества с исключительной целью избежания налогообложения. Учесть в налоговом законодательстве экономическое двойное налогообложение необходимо. Последствие двойного налогообложения доходов, полученных инвесторами в виде дивидендов, – увеличение эффективной ставки налогообложения доходов от капитала. Рост же эффективной ставки при прочих равных условиях может приводить к снижению инвестиций за счет выбора инвесторами других стран для инвестирования средств. Закрепление подобных принципов во внутреннем законодательстве государств позволит в дальнейшем распространить их на международном уровне сотрудничества и будет способствовать развитию движения капитала на территории единого экономического пространства в рамках ТС.

### Оффшорное регулирование

В РФ, РБ приняты свои перечни оффшорных зон. Под оффшорными зонами в РФ и РБ понимают государства и территории, представляющие льготный режим налогообложения и(или) не предусматривающие раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций. Таким образом, в РФ и РБ существуют критерии отнесения государств к оффшорным зонам, что само по себе хорошо, однако цифровые критерии отсутствуют, например критерий, применяемый в ряде стран, – ставка налога на доходы корпораций менее 10 %.

Перечни оффшорных зон РФ и РБ примерно равны, у РБ больше. Менее 10 зон, представленных в перечне РФ, отсутствуют в перечне РБ. Чуть больше зон, представленных в перечне РБ, отсутствуют в перечне РФ. Отметим, что в РБ в перечень включены, например, Республика Черногория, Центр международного бизнеса «Ингушетия» (г. Назрань, Республика Ингушетия). Республика Кипр не входит в перечень с 2004 года.

Списки оффшорных зон используются в целях противодействия выводу капитала, легализации отмывания доходов, полученных незаконным путем. Российские власти следуют примеру многих европейских государств, то есть составляют «черные списки» юрисдикций, считающихся оффшорными, и для компаний из данных юрисдикций применяют в определенных вопросах более жесткие правила в той или иной форме. Так, например, ставка 0 % не применяется, если выплачивающая дивиденды иностранная организация является организацией, государство постоянного местонахождения которой включено в утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации перечень оффшорных зон.

В РБ предусмотрен оффшорный сбор. Плательщиками оффшорного сбора признаются белорусские организации и белорусские индивидуальные предприниматели. Объектами обложения оффшорным сбором являются перечисление денежных средств резидентом РБ нерезиденту РБ, зарегистрированному в оффшорной зоне, иному лицу по обязательству перед этим нерезидентом или на счет, открытый в оффшорной зоне; исполнение обязательства в неденежной форме перед нерезидентом РБ, зарегистрированным в оффшорной зоне, за исключением случаев исполнения нерезидентом РБ встречного обязательства путем перечисления на счет резидента РБ денежных средств; переход имущественных прав и (или) обязанностей в связи с переменной лиц в обязательстве, сторонами которого выступают резидент РБ и нерезидент РБ, зарегистрированный в оффшорной зоне. Ставка сбора 15 %. Суммы оффшорного сбора включаются резидентами РБ в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемых при налогообложении.

Целесообразно выработать единый перечень признаваемых оффшорных зон в целях совместного противодействия выводу капитала за территорию единого экономического пространства в рамках ТС, противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных незаконным путем.

### Тонкая капитализация

Правило недостаточной («тонкой») капитализации введено в НК РФ в 2002 году. Применение правил недостаточной или так называемой тонкой капитализации в целях налога на прибыль при займах от дочерних и материнских компаний несет риск переквалификации уплачиваемых процентов в дивиденды и соответствующую доплату налога на прибыль. В РФ такие случаи довольно часто становятся предметом судебных разбирательств, повлекших доплату налогов. Этот вопрос приобрел актуальность для РБ со вступлением в силу с 2013 году статьи 131-1 НК РФ «Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам». Норма о недостаточной капитализации РБ практически полностью идентична положениям российского законодательства.

В РФ и РБ условия по аффилированности и размеру контролируемой задолженности применимы только к операциям с участием (прямым или косвенным) нерезидентов. Фактически, как указывалось ранее в издании института экономической политики «Экономико-политическая ситуация в России», действующая ст. 269 НК РФ дискриминирует налогоплательщиков по признаку иностранного участия в капитале, поскольку нормы, противодействующие практике

недостаточной капитализации, не применяются в отношении долговых обязательств перед российскими организациями, если эти организации не аффилированы с иностранными организациями<sup>7</sup>. При этом в НК РФ помимо аффилированности кредитора контролируется и аффилированность (по отношению к заемщику) лица, выступившего поручителем, гарантом или иным образом обязанного обеспечить исполнение долгового обязательства заемщика

Судебная практика ЕС признает подобное неприемлемым в рамках региональных интеграционных объединений. Например, Судом ЕС было установлено, что соответствующие нормы законодательства Германии противоречат положениям права ЕС о недискриминации резидентов, а также ограничивают свободу движения капитала. Парламент Германии был вынужден принять специальный закон, распространив правила недостаточной капитализации на резидентов.

Целесообразно для РФ и РБ установить единые правила тонкой капитализации, в среднесрочной перспективе распространить правила тонкой капитализации на резидентов стран Союза с целью борьбы с минимизацией налогообложения в рамках ЕЭП.

### **Соглашение об избежании двойного налогообложения**

В соответствии с Федеральным законом от 10.01.1997 № 14-ФЗ между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь ратифицировано Соглашение от 21.04.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество»<sup>8</sup> (далее – Соглашение).

Рассматриваемое Соглашение статьей 20 устанавливает метод устранения двойного налогообложения. Так, если лицо с постоянным местопребыванием, например, в РФ получает доход в РБ, который в соответствии с положениями Соглашения может облагаться налогом в РБ, сумма налога на этот доход, подлежащая уплате в РБ, может быть вычтена из суммы налога, взимаемого с такого лица в связи с таким доходом в РФ. При этом такой вычет не сможет превышать сумму налога в РФ на такой доход, рассчитанного в соответствии с его налоговым законодательством и правилами. Таким образом, в имеющемся Соглашении между РФ и РБ урегулирован метод избежания двойного налогообложения по одному и тому же налогу.

НК РФ и Налоговый кодекс РБ содержат статьи об устранении двойного налогообложения, в соответствии с которыми фактически уплаченные (удержанные) суммы налога на прибыль (доход) в отношении дохода, полученного в иностранном государстве, зачитываются организацией при уплате налога на прибыль в РФ или соответственно в РБ. Однако данные статьи не содержат деталей порядка данного зачета, в отличие от Налогового кодекса Казахстана, где данный вопрос освещается детально. Это делает налоговый климат РФ и РБ менее привлекательным нежели, налоговый климат Казахстана.

В соответствии с международными соглашениями об избежании двойного налогообложения если лицо с постоянным местопребыванием в Договариваемом Государстве считает, что действия одного или обоих Договариваемых Государств приводят или приведут к налогообложению его не в соответствии с Соглашением об избежании двойного налогообложения, оно может, независимо от средств защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих Государств, представить свое заявление компетентному органу того Государства, лицом с постоянным местопребыванием в котором оно является. Компетентный орган стремится, если сочтет заявление обоснованным или если он сам не сможет прийти к удовлетворительному решению, решить вопрос по взаимному согласию с компетентным органом другого Договариваемого Государства с целью избежания налогообложения, не соответствующего Соглашению. В статье 22 предусмотрена подобная взаимосогласительная процедура, однако нормы, регулирующие порядок действий налогоплательщиков для проведения взаимосогласительных процедур, также не предусмотрены в НК РФ и НК РБ в отличие от НК Республики Казахстан.

<sup>7</sup> Малинина Т. Отдельные вопросы налогообложения прибыли организаций: порядок применения ст. 269 Налогового кодекса РФ // Экономико-политическая ситуация в России в августе 2009 г. – М.: ИЭПП, 2009.

<sup>8</sup> Собрание законодательства РФ. 17.02.1997. № 7. ст. 809.

Отметим положительный опыт Казахстана по регулированию вопросов применения международных соглашений резидентами Казахстана, регулированию процедуры избежания двойного налогообложения, а также порядка взаимосогласительных процедур, проводимых в соответствии с международными соглашениями.

Целесообразно предусмотреть в рамках ТС общие требования к взаимосогласительным процедурам, компетентные органы, обязательства государств по принятию необходимых национальных правовых актов, которые сделают взаимосогласительные процедуры реализуемыми, взяв за основу НК РК, для возможности применения данных положений на практике.

Вопрос закрепления вышеуказанных положений в НК РФ или непосредственно в Соглашении остается на рассмотрение Минфина России как компетентного органа в целях применения Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество.

По Соглашению ставка налога у источника по дивидендам установлена на уровне 15 %. Обычно ставка налога у источника по дивидендам устанавливается в размере 5, 10 или 15 %. Для примера, по Соглашениям с Бельгией, Великобританией, Венгрией, Данией, Ирландией, Казахстаном, Норвегией, Польшей, Словенией и целым рядом иных стран данная ставка 10 %. Более низкая ставка установлена, например, с Катаром и Кувейтом (5 %). По части соглашений устанавливается, например, ставка 5 и 10 или 15 %.

Так, по Соглашению с Италией налог у источника не должен превышать:

- 5 % от общей суммы дивидендов, если лицом, владеющим правом собственности на дивиденды, является компания, которая прямо владеет, по крайней мере, 10 %-тами капитала компании, выплачивающей дивиденды (такое участие должно составлять, по крайней мере, 100 000 долларов США или эквивалентную сумму в другой валюте);
- 10 % от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях.

По Соглашению с Германией налог у источника не должен превышать:

- 5 % валовой суммы дивидендов, если лицом, фактически обладающим правом собственности на них, является компания, которая непосредственно располагает, по меньшей мере, 10 %-тами уставного или складочного капитала выплачивающей дивиденды компании и эта доля участия в капитале составляет не менее чем 80 000 евро или эквивалентную сумму в рублях;
- 15 % от валовой суммы дивидендов во всех остальных случаях.

Целесообразно либо снизить ставку налога у источника до 10 %, либо установить две ставки, например 5 % и 15 %, 5 % для материнских компаний и 15 % – во всех остальных случаях в целях повышения привлекательности создания холдингов в ЕЭП, привлечения дополнительных инвестиций.

В соответствии со всем вышесказанным, включая выдвинутые предложения по улучшению налогового климата, гармонизации прямого налогообложения в рамках Таможенного союза, если, будут реализованы, то это создаст предпосылки для более эффективного движения капитала, трудовых ресурсов; развития трансграничных экономических связей, какими они должны стать на территории единого экономического пространства в рамках ТС; укрепления позиций интеграционного объединения в мировой экономике.

© 2013 г.

Н. Ю. Постникова

## ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО КЛИМАТА И ГАРМОНИЗАЦИИ АНТИМОНОПОЛЬНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В РАМКАХ ЕЭП: МОНОПСОНИСТЫ КАК СУБЪЕКТЫ АНТИМОНОПОЛЬНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

---

*Постникова Наталья Юрьевна – старший научный сотрудник Центра развития налоговой системы РАНХиГС при Президенте РФ*

*(E-mail: postnikovanu@rambler.ru)*

---

В ходе проводимых автором статьи исследований теории и практики конкурентной политики РФ, а также сравнительного анализа антимонопольного регулирования в государствах-членах Таможенного союза, наряду с другими, была выявлена проблема законодательного регулирования злоупотреблений доминирующим положением покупателей на рынке товаров, работ и услуг.

В экономической теории известен термин «монопсония» – это рынок с господствующим покупателем («монопсонистом»), который покупает ограниченное количество товаров (работ, услуг), тем самым снижает цену на приобретаемый товар (работу, услугу) и увеличивает свою прибыль. Все это приводит к тому, что снижается экономическая активность на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) со стороны производителей, а следовательно, падает экономическая эффективность для общества<sup>1</sup>.

Кроме того, монопсонист может использовать политику ценовой дискриминации, приобретая продукцию отдельных производителей по разной цене, что также противоречит принципам свободной конкуренции<sup>2</sup>.

В результате деятельности монопсонии производители реализуют меньший объем товаров (работ, услуг) и по меньшей цене в сравнении с равновесным объемом производства и равновесной ценой, характерных для совершенной конкуренции. В результате этого экономика несет безвозвратные потери. Наглядно эти потери представляют собой площадь треугольника  $EE_0E_1$  (см. рис.).

---

<sup>1</sup> См. например, Мэнкью Н., Тейлор М. Микроэкономика. 2-е изд. – СПб.: Питер, 2013. С. 433.

<sup>2</sup> Экономическая теория: учебник / С.С. Носова. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2013. С. 270.

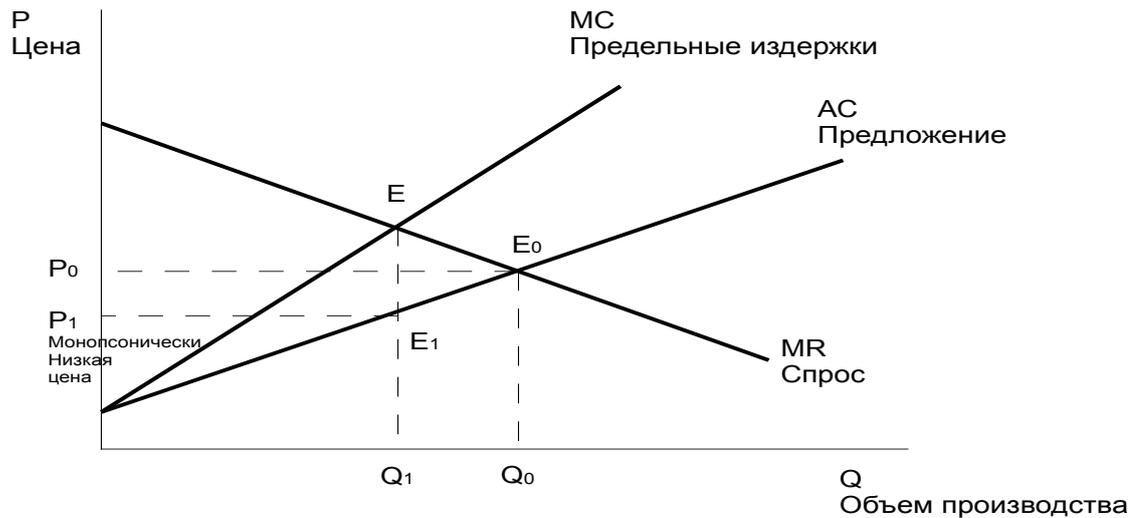


Рис. Рынок в состоянии монополии

Безвозвратные для экономики потери возникают в результате того, что монополист, используя свою власть на рынке, уменьшает объем закупок с объема  $Q_0$  до объема  $Q_1$  и диктует продавцу цену  $P_1$ , которая гораздо ниже равновесной цены  $P_0$ , являющейся справедливой ценой на рынке. Таким образом, при монополии необходимо вмешательство государства для устранения недобросовестной конкуренции со стороны монополиста.

Основным законом, регулирующим антимонопольную (конкурентную) политику в РФ, является Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции». Указанный закон не выделяет таких понятий, как «монополия», «монополист» и «монополистически низкая цена». Проведенный анализ действующего законодательства РФ не выявил и других законодательных актов, использующих данные понятия.

Между тем, монополия имеет свои проявления в современной российской экономике. Примеры монополии чаще всего встречаются в сырьевом секторе промышленности, в ЖКХ, а также в удаленных (обособленных) от основной инфраструктуры страны городах и других населенных пунктах.

Примером является скупка у фермеров перерабатывающими предприятиями сельскохозяйственной продукции по заниженным ценам, что фактически приводит фермерские хозяйства к банкротству и переключает перерабатывающие предприятия на импортное сырье (не всегда более качественное). Результатом является развал сельского хозяйства и вытеснение с российского рынка отечественных продовольственных товаров, замещение их импортными товарами или отечественными, произведенными из импортного сырья<sup>3</sup>.

Другой пример монополии – на рынке энергетического угля приведен в нормативном акте Правительства РФ (Распоряжение Правительства РФ от 19.05.2009 № 691-р «Об утверждении Программы развития конкуренции в Российской Федерации»). В РФ существует привязка угольных разрезов, производящих определенный вид угля, к находящейся рядом спроектированной под использование этого вида угля электростанции. Низкая калорийность бурых углей делает невыгодной их перевозку на большие расстояния. В результате возникает монополия покупателей угля – местных электростанций.

<sup>3</sup> См., например, проведенные исследования Северо-Западного НИИ экономики организации сельского хозяйства, опубликованные в статье В. Суворовцева и Е. Частиковой «Справедливая цена» и монополистический рынок сырого молока: проблемы и решения»/ PerfectAgroTechnologies, май – июнь 2010, с. 14–22.

В качестве одной из мер развития конкурентной политики на период 2013-2024 гг. заявлено внесение дополнений в КоАП РФ, устанавливающих административный штраф за злоупотребление на товарном рынке доминирующим положением монополией от оборота («Стратегия развития конкуренции и антимонопольного регулирования в Российской Федерации на период 2013–2024 гг.», утв. Президиумом ФАС России 03.07.2013). При этом само антимонопольное законодательство не определяет, что следует понимать под «злоупотреблением на товарном рынке доминирующим положением монополией».

До вступления в силу Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции» антимонопольное регулирование осуществлялось в соответствии с Законом РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках», который, в свою очередь, также не содержал понятия монополия. В статье 4 указанного закона содержались понятия:

«монополю высокая цена» – цена товара, которая устанавливается занимающим доминирующее положение на товарном рынке хозяйствующим субъектом и при которой данный хозяйствующий субъект компенсирует либо может компенсировать необоснованные затраты и(или) получает либо может получить прибыль существенно более высокую, чем это может быть в сопоставимых условиях или условиях конкуренции;

«монополю низкая цена» – цена приобретаемого товара, устанавливаемая хозяйствующим субъектом, занимающим доминирующее положение на товарном рынке в качестве покупателя, в целях получения дополнительной прибыли и(или) компенсации необоснованных затрат за счет продавца, или цена товара, сознательно устанавливаемая хозяйствующим субъектом, занимающим доминирующее положение на товарном рынке в качестве продавца, на уровне, приносящем убытки от продажи данного товара, результатом установления которой является или может являться ограничение конкуренции посредством вытеснения конкурентов с рынка.

Таким образом, в ранее действовавшем антимонопольном законодательстве России понятия «монополю высокая цена» и «монополю низкая цена» применялись к разным хозяйствующим субъектам. Использовалось понятие «хозяйствующий субъект, занимающий доминирующее положение на товарном рынке в качестве покупателя», что является прямой аналогией понятию «монополия». А термин «монополю низкая цена» был тождественен термину «монополистически низкая цена».

Во исполнение Закона РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» и для проведения проверок по соблюдению антимонопольного законодательства были приняты Временные Методические Рекомендации ГКАП РФ от 21.04.1994 № ВБ/2053 «По выявлению монополю цен». Указанные рекомендации определяли отдельно понятие «монополю низкая цена» (пункт 2.5.) и «монополистически низкая цена» (пункт 2.6.). В рекомендациях указывалось, что применение монополистически низких цен для современных российских экономических условий является не злободневным, поэтому акцент делал на проблеме выявления и пресечения монополю высоких цен, ограничиваясь только определением и признаками монополю (монополистически) низких цен. Методология их выявления и соответствующие формы анализа, как было указано в рекомендациях, могли быть самостоятельно разработаны работниками антимонопольных органов по аналогии с предложенными методологией и формами выявления монополю высоких цен. Таким образом, проблеме антимонопольного ограничения деятельности монополии не предавалось большого значения.

После вступления в силу Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции» были введены новые определения понятий «монополю высокая цена» (статья 6) и «монополю низкая цена» (статья 7):

«Монополю низкая цена – цена, установленная занимающим доминирующее положение хозяйствующим субъектом, если эта цена ниже суммы необходимых для производства и реализации такого товара расходов и прибыли и ниже цены, которая сформировалась в условиях конкуренции на сопоставимом товарном рынке, при наличии такого рынка на территории Российской Федерации или за ее пределами».

Как видим, определение «монопольно низкая цена» приобрело иное значение, чем в ранее действовавшем законодательстве.

Системный анализ действующих норм Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции», по мнению автора, не позволяет однозначно дать ответ на вопрос о том, распространяется ли действующее понятие «монопольно низкая цена» на деятельность монополистических предприятий.

Анализируя действующие подзаконные акты антимонопольного регулирования в РФ, можно также отметить недостаточное регулирование деятельности монополистических предприятий. В действующем Порядке проведения анализа состояния конкуренции на товарном рынке (утвержден Приказом ФАС России от 28.04.2010 № 220) только в одном пункте 3.2. есть небольшая оговорка относительно порядка определения продуктовых границ товарного рынка, когда предполагаемое нарушение антимонопольного законодательства рассматривается применительно к покупателю продукции (монополистическое предприятие). В этом случае, как указывает Порядок проведения анализа состояния конкуренции на товарном рынке, определяющим в вопросе взаимозаменяемости продукции выступает мнение ее продавца (а не покупателей). Иные указания в отношении действий антимонопольных органов при проведении анализа состояния конкуренции на монополистическом товарном рынке отсутствуют.

Существующие правовые пробелы в этом вопросе определяют итоги рассмотрения споров в суде, когда попытки антимонопольных органов применить антимонопольные ограничения к монополистическим предприятиям, заканчиваются отменой их решений и действий по процессуальным основаниям.

Несмотря на отсутствие законодательного закрепления понятия «монополистическое предприятие» в РФ, анализ судебной практики выявляет многочисленные случаи его применения судами в своих решениях.

Так, например, понятия «монополистическое предприятие» или «монополистическое предприятие» были применены арбитражными судами при рассмотрении споров с антимонопольными органами: в Постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20.03.2013 по делу № А17-1114/2012 в отношении доминирующего покупателя услуг по приему платежей физических лиц за поставленный природный газ; в Постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 27.09.2012 по делу № А17-6711/2011 в отношении доминирующего покупателя услуг по приему платежей физических лиц в рамках договора управления многоквартирным домом; в Постановлении Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 1.10.2009 № А33-1311/09 в отношении доминирующего покупателя работ по дератизации, дезинсекции жилищного фонда г. Красноярск; в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 14.08.2009 № А13-9875/2008 в отношении доминирующего покупателя агентских услуг, оказываемых банком по приему денежных средств от физических лиц за услуги связи и перечислению их на расчетный счет на территории Вологодской области; в Постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 5.02.2013 № Ф09-13334/12 в отношении доминирующего покупателя услуги по передаче электроэнергии – гарантирующего поставщика; в Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.11.2011 № 09 АП-26867/2011 в отношении доминирующего покупателя электронных модулей для ЭКЛЗ и т.д. (Необходимо отметить, что антимонопольные органы в указанных спорах не смогли отстоять свою позицию.)

За нарушения антимонопольного законодательства в РФ предусмотрена административная и уголовная ответственность. В частности, статьей 14.31 КоАП РФ предусмотрена ответственность за злоупотребление доминирующим положением на товарном рынке. При этом установленный частью 2 указанной статьи штраф в виде изъятия неправомерного дохода не может быть применен к монополистическому предприятию, так как рассчитывается как доля суммы выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено административное правонарушение. Штраф может быть применен только к доминирующим продавцам (монополистам), но не покупателям (монополистам). Кроме того, согласно примечанию к указанной статье, выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется в соответствии со статьями 248 и 249 НК РФ, которые регулируют порядок налогового учета доходов от реализации у продавцов товаров (работ, услуг) и не регулируют порядок налогового учета расходов у покупателей товаров (работ, услуг). Таким образом, фактически монополистические предприятия не могут быть привлечены к административной ответственности в виде изъятия незаконной сверхприбыли на территории РФ.

Статьей 178 УК РФ предусмотрена уголовная ответственность за недопущение, ограничение или устранение конкуренции в виде неоднократного злоупотребления доминирующим положением, выразившимся в установлении и(или) поддержании монопольно высокой или монопольно низкой цены товара, необоснованном отказе или уклонении от заключения договора, ограничении доступа на рынок, если эти деяния причинили крупный (особо крупный) ущерб гражданам, организациям, государству или повлекли извлечение дохода в крупном(особо крупном) размере.

Согласно примечанию к указанной статье, доходом в крупном размере признается доход, сумма которого превышает пять миллионов рублей, а доходом в особо крупном размере – двадцать пять миллионов рублей. Иных правил определения такого дохода УК РФ не содержит. Таким образом, применить положения УК РФ к монополистам представляется также проблематичным.

Даже если исходить из того, что Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (статья 10) содержит открытый перечень случаев злоупотребления хозяйствующим субъектом доминирующим положением на рынке, это не решает существующей проблемы. Даже при выявлении злоупотребления в форме установления монополистически низкой цены антимонопольные органы не имеют возможности пресечь указанную деятельность и привлечь нарушителя к ответственности, так как ответственность за данное нарушение в действующем законодательстве РФ отсутствуют. Данный вывод также подтверждает проведенный анализ сложившейся арбитражной практики в сфере антимонопольных споров.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод о том, что на сегодняшний день антимонопольные органы РФ не владеют достаточным комплексом мер для предотвращения и ограничения незаконной деятельности монополистов.

В качестве примера регулирования монополий можно рассмотреть опыт Республики Казахстан. В Казахстане основным антимонопольным законом является Закон Республики Казахстан № 122-IV от 25.12.2008 «О конкуренции». Статьей 14 указанного закона установлены понятия «монопольно высокая» и «монопольно низкая» цена товара, а статьей 15 – понятия «монополистическое положение» и «монополистически низкая цена». Таким образом, в действующем законодательстве Казахстана понятия «монопольно низкая цена» и «монополистически низкая цена» разведены.

Согласно законодательству Казахстана монопольно низкая цена товара – цена, установленная субъектом рынка, занимающим доминирующее или монопольное положение, если одновременно выполняются следующие условия:

- 1) эта цена ниже цены, которую на этом же товарном рынке устанавливает субъект рынка, не входящий в одну группу лиц с субъектом рынка, занимающим доминирующее положение;
- 2) эта цена ниже суммы фактических расходов на производство и реализацию такого товара.

Не признается монопольно низкой цена товара, установленная субъекту рынка регулирующим органом в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан.

Монополистическое положение в Казахстане определяется как положение субъекта рынка, занимающего доминирующее или монопольное положение в качестве покупателя, доля которого на соответствующем товарном рынке составляет 70 % и более.

Монополистически низкая цена в Казахстане – это цена товара, по которой приобретает товар субъект рынка, занимающий монополистическое положение, если одновременно выполняются следующие условия:

- 1) эта цена позволяет субъекту рынка, занимающему монополистическое положение, получить дополнительный доход путем снижения затрат на производство и(или) реализацию за счет субъектов рынка, реализующих ему товар;
- 2) эта цена ниже суммы необходимых субъекту рынка, реализующему товар, расходов на производство и реализацию такого товара и прибыли.

Деятельность монополистов в Казахстане регулируется и на подзаконном уровне. Приказом Председателя Агентства Республики Казахстан по защите конкуренции (Антимонопольное агентство) от 28.05.2013 № 141-ОД утверждена отдельная Методика по выявлению монополистически низкой цены.

Также не менее важным в выработке мер по ограничению монополий является существующая в Казахстане административная и уголовная ответственность. Закон Республики Казахстан № 122-IV от 25.12.2008 «О конкуренции» содержит отдельную статью, устанавливающую основания и порядок определения подлежащего изъятию в пользу государства дохода, полученного в результате нарушения субъектами рынка антимонопольного законодательства («монопольный доход»). Отдельно предусмотрены основания и порядок определения монопольного дохода в случае монополии. Согласно статье 68 указанного закона монопольный доход при установлении субъектом рынка, занимающим монопольное положение, монопольно низкой цены определяется как разница между затратами данного субъекта рынка на покупку товара по цене, определенной на основании необходимых субъекту рынка, реализующему товар, расходов на производство и реализацию такого товара и прибыли, и затратами, сложившимися при покупке товаров по монопольно низким ценам.

Российское антимонопольное законодательство не содержит специальных норм, регулирующих основания и порядок определения «монопольного дохода», а имеющиеся нормы КоАП РФ и УК РФ не позволяют законно определить «монопольный доход», полученный монополистом.

Следует отметить, что государства-члены Таможенного союза пришли к договоренности о введении наднационального антимонопольного регулирования. В соответствии с Соглашением «О единых принципах и правилах конкуренции» на трансграничном пространстве предполагается введение единых правил антимонопольного регулирования и единого наднационального контролирующего органа. Основным документом должен стать Модельный закон ЕЭП «О конкуренции». Проект указанного документа был разработан преимущественно на базе российского антимонопольного законодательства. Казахской и белорусской сторонами были внесены существенные поправки к законопроекту, анализ которых позволяет выявить принципиальные отличия в национальных антимонопольных законодательствах стран Таможенного союза. В предложенной Казахстаном редакции проекта Модельного закона о конкуренции содержатся дополнения, в том числе касающиеся ограничений в отношении деятельности монополий по установлению монопольно низких цен.

17 сентября 2013 года решением Коллегии ЕЭК был одобрен окончательный проект Модельного закона о конкуренции, в который, в частности, вошли положения о монополии и монопольно низкой цене. Далее указанный документ будет рассмотрен на Совете комиссии на уровне премьеров правительств, а 25 октября на заседании Высшего Евразийского экономического совета в г. Минске Модельный закон будет представлен главам трех государств. Вступление в действие Модельного закона о конкуренции намечено до конца текущего года.

Учитывая принятые РФ обязательства по гармонизации антимонопольного законодательства в рамках Таможенного союза, представляется необходимым законодательное уточнение вопросов, связанных с государственным регулированием деятельности монополий и на национальном уровне.

Вполне уместным будет отметить и другой вариант решения сложившейся проблемы гармонизации антимонопольного законодательства в рамках ЕЭП. Таким решением было упрощение антимонопольных ограничений, в том числе отмена ограничений в части установления монопольных и монопольно низких цен. Примером этого может являться экономика США и отчасти Европы<sup>4</sup>. Поэтому, обсуждая выбор нормы для гармонизации в рамках ЕЭП, нужно иметь в виду и более общий вопрос: хотят ли государства-члены Таможенного союза идти по особому пути или они планируют гармонизировать нормы своего законодательства с европейским законодательством? Однако, принимая такое решение, нужно в полной мере представлять, к каким негативным социальным проблемам это может привести с учетом особенностей экономик постсоветского пространства.

<sup>4</sup> См. например, проведенные исследования, выполненные в рамках программы фундаментальных исследований ГУ–ВШЭ в 2007–2009 годах, опубликованную на их основе статью С. Авдашевой и А. Шашитко «Запрет на установление монопольно высокой цены: экономические основания, варианты и новации антимонопольного законодательства»/ [http://www.iep.ru/files/text/policy/2009\\_2/avdasheva.pdf](http://www.iep.ru/files/text/policy/2009_2/avdasheva.pdf).

© 2013 г.

Р. А. Шепенко

## ПОНЯТИЕ ОКОНЧАТЕЛЬНОЙ АНТИДЕМПИНГОВОЙ ПОШЛИНЫ

*Шепенко Роман Алексеевич – профессор кафедры административного и финансового права  
МГИМО (У) МИД РФ, профессор, д-р юрид. наук*

*(E-mail: shепенко@yandex.ru)*

Считается, что окончательная антидемпинговая пошлина предназначена для компенсации выгод, которые иностранный производитель может получить, используя нечестные практики<sup>1</sup>. В решении Верховного суда Индии по делу «S&S Enterprise v. DA» указано, что целью наложения антидемпинговой пошлины является сдерживание нечестной торговой практики, используемой иностранными экспортерами отдельного государства, заводящими национальные рынки товарами по ценам ниже, чем цена, по которой экспортеры в нормальных условиях продают те же или аналогичные товары в своих собственных государствах, для того чтобы нанести или спровоцировать нанесение ущерба национальному рынку<sup>2</sup>. С нанесением или возможностью нанесения ущерба национальному рынку.

В антидемпинговом законодательстве значение рассматриваемой пошлины раскрывается редко. В ст. 269Т(1) Таможенного акта Австралии 1901 года (в ред. 2013 года) определено, что термин «демпинговая пошлина» означает пошлину, отличную от временной демпинговой пошлины, которая подлежит уплате с товаров на основании ст. 8 или 9 Акта Австралии 1975 года «О таможенном тарифе (антидемпинг)». В Акте Канады 1984 года «О специальных импортных мерах» нет понятия антидемпинговой пошлины и в п. 1 ст. 2 определено, что термин «пошлина» означает любую пошлину, включая предварительную пошлину, наложенную в силу этого акта. В ст. 2 Решения Министерства экспорта и экономического сотрудничества и Министерства финансов Боливии 1993 года № 25191-9 определено, что антидемпинговая пошлина – это мера в форме таможенной пошлины на импорт, которая возвращает на прежнее место условия конкуренции, искаженные демпингом.

В литературе окончательная антидемпинговая пошлина определяется как пошлина, налагаемая на импортированные товары<sup>3</sup>, как специальная пошлина, налагаемая для уравнивания ценового эффекта демпинга, который был определен как наносящий материальный ущерб национальным производителям<sup>4</sup>, как тарифы в дополнение к обычным таможенным пошлинам для противодействия демпинговой практике<sup>5</sup>.

Плательщиком окончательной антидемпинговой пошлины является импортер.

Указания антидемпингового законодательства и международных договоров о том, кем уплачивается эта пошлина, могут отличаться по содержанию. В ст. 8 Закона Турции 1989 года № 3577 «О предотвращении нечестной конкуренции при импорте» предусмотрено, что плательщиком антидемпинговой пошлины является любое физическое или юридическое лицо, импортирующее демпинговый товар. В ст. 55 Декрета Президента Венесуэлы 1993 года № 2.883 «О постановлениях на основании Закона «О нечестных иностранных торговых

<sup>1</sup> См.: Krikorian J. D. International Trade Law and Domestic Policy: Canada, the United States, and the WTO. – UBC Press, 2012. – P. 134.

<sup>2</sup> 2005 (181) E.L.T. 375 (S.C).

<sup>3</sup> OECD Glossary of Statistical Terms. – OECD Publishing, 2008. – P. 31.

<sup>4</sup> См.: Dymond B., Hart M., Robertson C. Decision at Midnight: Inside the Canada-US Free Trade Negotiations. – Vancouver: University of British Columbia Press, 1994. – P. 423.

<sup>5</sup> Trade Law and Regulation in Korea / by S.W. Chang, W.-M. Choi. – Elgar Korean Law, 2011. – P. 39.

практиках»» установлено, что антидемпинговые пошлины подлежат уплате лицом, ответственным за уплату таможенных обременений. Из ст. 2 Соглашения о применении специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер по отношению к третьим странам (Москва, 2008 г.) следует, что плательщиками антидемпинговых (в том числе предварительных) пошлин являются декларант или иные лица, на которых в соответствии с Таможенным кодексом Таможенного союза, международными договорами сторон и/или законодательством сторон возложена обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин и налогов в отношении товаров, ввозимых из иностранных государств на единую таможенную территорию таможенного союза, к которым применяются антидемпинговые пошлины.

Размер окончательной антидемпинговой пошлины ограничен демпинговой разницей (суммой, на которую нормальная стоимость превышает экспортную цену). Это правило меньшей пошлины. Считается, что оно помогает уравновесить предвзятость обнаружения более высокой демпинговой разницы, которая, вероятно, существует<sup>6</sup>.

Отношение к правилу меньшей пошлины различается между участниками ВТО. В Перу правило о меньшей пошлине было обязательным с 1997 по 2001 год<sup>7</sup>. В ЮАР оно используется почти во всех делах<sup>8</sup>.

Не применяется оно, например, в США, но используется в ЕС. В ст. 1673 тит. 19 Свода законов США предусмотрено, что антидемпинговая пошлина подлежит наложению на товар в дополнение к любой другой наложенной пошлине, в сумме, равной сумме, на которую нормальная стоимость превышает экспортную цену (составную экспортную цену) товара. Напротив, в п. 4 ст. 9 Постановления Совета (ЕС) 2009 года № 1225 «О защите против демпинговых импортных товаров из государств-нечленов Европейского Сообщества» установлено, что сумма антидемпинговой пошлины не должна превышать установленную демпинговую разницу и должна быть меньше демпинговой разницы, если такая меньшая пошлина будет достаточна для устранения ущерба промышленности Сообщества. Как видно из содержания этих норм, в первом случае (ст. 1673) указано на «сумму, равную сумме», а во втором (п. 4 ст. 9) – сначала устанавливается запрет на превышение, а затем говорится о том, что такая сумма должна быть меньше демпинговой разницы.

Участники ВТО, применяющие правило меньшей пошлины в соответствии со ст. 9.1 Антидемпингового кодекса 1994 года (т.е. Соглашения о выполнении ст. VI ГАТТ 1994 года (Марракеш, 1994 г.)), рассчитывают разницу ущерба. Этот кодекс оставляет данный вопрос на усмотрение участников. В ЕС применяются различные методы. Например, при сбивании цен Комиссия сравнивает скорректированные средневзвешенные цены перепродаж иностранных производителей с ценами на подобные модели товаров производителей ЕС. Разница между двумя этими показателями является суммой ущерба. Сумма ущерба, выраженная в процентном отношении к экспортной цене на базисе сиф, составляет размер ущерба<sup>9</sup>.

Таким образом, не только демпинговая разница, но и размер ущерба может выступать в качестве основы антидемпингового обложения.

Положения о правиле меньшей пошлины можно встретить в антидемпинговом законодательстве различных участников ВТО. Однако их наличие не является ключевым для определения подхода к этому правилу. Например, положение ст. 49 (абз. 1) Акта Таиланда 1999 года «Об антидемпинге и компенсациях» предусматривает, что сумма антидемпинговой пошлины, подлежащей наложению, должна быть достаточной для устранения ущерба, но не должна превышать демпинговую разницу. Однако на практике сумма такой пошлины в Таиланде всегда равна демпинговой разнице, за исключением нескольких случаев<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> См.: Grimwade N. *International Trade Policy: A Contemporary Analysis*. – Routledge, 2002. – P. 98.

<sup>7</sup> См.: Webb R. *Antidumping Mechanisms and Safeguards in Peru // Policy Research Working Paper*. – The World Bank, July 2005. – P. 11.

<sup>8</sup> См.: Theron N. *Anti-dumping Procedures: Lessons for Developing Countries with Special Emphasis on the South African Experience / Anti-dumping: Global Abuse of a Trade Policy Instrument / by B. Debroy, D. Chakraborty*. – New Delhi: Liberry Institute, 2007. – P. 77.

<sup>9</sup> См.: Jackson J., Vermulst E. *Antidumping Law and Practice: a Comparative Study*. – University of Michigan Press, 1990. – P. 345.

<sup>10</sup> См.: Yoshida T., Ito K. *Thailand / Antidumping Laws and Practices of the New Users / by J. Nakagava*. – L.: Cameron May, 2007. – P. 142.

Формы ставок, применяемых при наложении антидемпинговых пошлин, могут быть названы в антидемпинговом законодательстве. Может быть предусмотрено применение адвалорных или специфических пошлин (ст. 51(а) Ордонанса Пакистана 2000 года № LXV «О демпинговых пошлинах»). В дополнение к этим формам может быть предусмотрено применение смешанных пошлин (ст. 17 Закона Венесуэлы 1992 года «О нечестных иностранных торговых практиках») и переменных пошлин (п. 2 ст. 33 Закона Албании 1999 года № 8466 «Об антидемпинге»).

Существуют два метода/системы оценки антидемпинговых пошлин, а именно:

- перспективная;
- ретроспективная.

Перспективная система предполагает установление нормальной стоимости и экспортной цены до ввоза подчиненного товара, тем самым позволяя определить обязанность в отношении пошлины в момент импорта. Цена товара, равная или выше нормальной стоимости, не влияет на обязанность в отношении пошлины с импорта.

Ретроспективная система предполагает использование оцененных ставок пошлин для целей депозита. Окончательная обязанность в отношении пошлины определяется после ввоза товара на основе анализа конкретной нормальной стоимости и экспортной цены в период, в котором имел место импорт.

Антидемпинговый кодекс 1994 года не отдает предпочтения какой-либо из систем оценки и не содержит подробных правил их применения. Большинство государств используют перспективную основу наложения антидемпинговых пошлин.

На нормативном уровне указание на перспективную систему наложения есть в антидемпинговом законодательстве. В ст. 56 Ордонанса Пакистана 2000 года № LXV «О демпинговых пошлинах» закреплено, что с учетом предусмотренного в ст. 49, 54 и 55 предварительные меры и окончательные антидемпинговые пошлины применяются только к товарам, ввезенным в Пакистан для потребления на или после даты публикации уведомления об утвердительном предварительном или заключительном определении в расследовании. В п. 1 ст. 10 Постановления Совета (ЕС) 2009 года № 1225 «О защите против демпинговых импортных товаров из государств-нечленов Европейского Сообщества» предусмотрено, что предварительные меры и окончательные антидемпинговые пошлины применяются к товарам, ввезенным для свободного обращения после того, как решение, принятое в соответствии с п. 1 ст. 7 или п. 4 ст. 9, вступает в силу, подчиненное исключениям, установленным в этом постановлении.

Основным пользователем ретроспективной системы наложения окончательной антидемпинговой пошлины являются США, где процесс установления пошлины разделен между двумя процедурами.

Первая процедура – первоначальное расследование, в ходе которой определяется, будет ли принят приказ о наложении антидемпинговой пошлины; Департамент торговли издает приказ, в котором он оценивает (приблизительно подсчитывает) сумму антидемпинговой пошлины, основанную на демпинговой разнице, установленной в ходе расследования. Вторая процедура – пересмотр суммы пошлины, в ходе которой определяется сумма пошлины, подлежащая взиманию. Этот пересмотр выступает в качестве механизма определения фактической суммы антидемпинговой пошлины, подлежащей наложению на предшествующий импорт. Если его проведение не было затребовано, то оцененная антидемпинговая пошлина, уплаченная в качестве предварительной меры, когда товар был ввезен в США, становится окончательной суммой наложенной пошлины<sup>11</sup>.

Антидемпинговые пошлины могут быть применены ретроактивно:

- за период, в течение которого применялись предварительные меры, в случае заключительного определения ущерба (но не угрозы ущерба или существенного замедления учреждения национальной промышленности) или заключительного определения угрозы ущерба, когда влияние демпингового импорта в отсутствие предварительных мер привело бы к определению ущерба;
- с ввезенных для потребления товаров не ранее чем за 90 дней до применения предварительных мер в случае нарушения обязательств, но не до нарушения обязательств, или если в прошлом имел место демпинг, который наносил ущерб, или импортер знал или должен был знать, что экспортер практикует демпинг, который мог бы нанести ущерб, и ущерб нанесен

<sup>11</sup> См.: Relative Advantages and Disadvantages of Retrospective and Prospective Antidumping and Countervailing Duty Collection Systems // Report to Congress. – November 2010. – P. 5-7.

массированным импортом демпингового товара в течение относительно короткого периода времени, который, с учетом конкретного периода и объема демпингового импорта, а также других обстоятельств (таких, как быстрый рост запасов импортных товаров) способен серьезно подорвать защитный эффект подлежащей применению окончательной антидемпинговой пошлины, но не ранее даты инициирования расследования;

– начиная с даты пересмотра для вновь прибывших.

В конце 50-х годов в документах ГАТТ обратное действие упоминалось в отношении того, что заключительные решения не должны иметь ретроактивный эффект, за исключением случаев, когда применены предварительные меры, что позволяет собрать антидемпинговые пошлины в отношении товаров, охваченных предварительными мерами<sup>12</sup>. В настоящее время такое применение антидемпинговых пошлин обычно не рассматривается в контексте ретроактивности и основное внимание комментаторов привлечено к возможности применения антидемпинговых пошлин с ввезенных для потребления товаров не ранее чем за 90 дней до применения предварительных мер. Исключения представлены отсылками к антидемпинговому законодательству<sup>13</sup>. Эта возможность рассматривается как исключение из правил<sup>14</sup>.

Данные о практике ретроактивного применения окончательной антидемпинговой пошлины ограничены. Известно, что в ЕС антидемпинговые пошлины ретроактивно никогда не налагались, хотя требования такого действия имели место<sup>15</sup>. В Республике Корея антидемпинговая пошлина была установлена с даты вынесения определения существенного замедления учреждения национальной промышленности при поставках шарикоподшипников из Таиланда, причем даже в отсутствие положений о ретроактивном применении в антидемпинговом законодательстве<sup>16</sup>.

Срок действия окончательных антидемпинговых мер составляет 5 лет с момента их установления или с даты самого последнего пересмотра. Они могут быть установлены и на меньший срок. Например, в Аргентине изначально антидемпинговые меры устанавливались на 2–3 года<sup>17</sup>.

Применение окончательной антидемпинговой пошлины может быть приостановлено. Например, такое решение было принято Секретариатом экономики Мексики в 2008 году в отношении пошлин на импорт сульфата аммония из США<sup>18</sup>.

Решение об установлении пошлины может быть отменено. Причины такого решения могут быть различными. Министерство торговли ЮАР отменило одновременно все существовавшие на 1 января 1978 года антидемпинговые пошлины, так как посчитало, что высокие тарифы предоставляют достаточную защиту национальным производителям<sup>19</sup>. В 1993 году по рекомендации третьей группы ГАТТ было прекращено взимание антидемпинговых пошлин на поставки товаров в Республику Корея из США<sup>20</sup>.

Как общее правило, антидемпинговым законодательством не предусмотрено применение льгот по уплате окончательной антидемпинговой пошлины. Однако по некоторым данным, например, в Мексике, от уплаты рассматриваемой пошлины освобожден багаж пассажиров, пожертвования в культурных и научных целях, импорт благотворительных организаций и т.п.<sup>21</sup>.

<sup>12</sup> См.: L/978. 24.04.1959.

<sup>13</sup> См.: Raslan R.A.A. *Antidumping: A Developing World Perspective*. – Kluwer Law International, 2009. – P. 67.

<sup>14</sup> См.: Palmeter D. A Commentary on the WTO Anti-dumping Code // *Journal of World Trade*. – 1996. – Vol. 30. – No. 4. – P. 60.

<sup>15</sup> См.: Vermulst E., Waer P. E.C. *Anti-dumping Law and Practice*. – L.: Sweet & Maxwell, 1996. – P. 99-100.

<sup>16</sup> См.: Kim H.J. The Korean Anti-dumping System. Various Questions // *Journal of World Trade*. – 1996. – Vol. 30. – No. 2. – P. 112.

<sup>17</sup> См.: Nogués J.J., Baracat E. *Political Economy of Antidumping and Safeguard in Argentina / Safeguard and Antidumping in Latin American Trade Liberalization / by J.M. Finger, J.J. Nogués*. – Wash.: The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, 2006. – P. 53.

<sup>18</sup> См.: Diario Oficial. 28.08.2008.

<sup>19</sup> См.: *Managing the Challenges of WTO Participation: 45 Case Studies / by P. Gallanger, P. Low, A.L. Stoler*. – N.-Y.: Cambridge University Press, 2005. – P. 518.

<sup>20</sup> См.: Kim H.J. The Korean Anti-dumping System. Various Questions // *Journal of World Trade*. – 1996. Vol. 30. – No. 2. – P. 130.

<sup>21</sup> См.: Gantz D.A. *Antidumping / Countervailing Duty Law / Bowman G.W., Covelli N., Gantz D.A., Uhm I.H. Trade Remedies in North America*. – Kluwer Law International, 2010. – P. 311.

Анализ национального законодательства показал, что освобождение товаров от обложения антидемпинговой пошлиной может быть предусмотрено:

- антидемпинговым законодательством;
- иными актами.

В антидемпинговом законодательстве упоминания освобождений встречаются редко. Освобождения товаров могут быть предусмотрены безотносительно проводящейся процедуры (ст. 8 Акта Австралии 1975 года «О таможенном тарифе (антидемпинг)») и, например, в случае проведения пересмотра для вновь прибывших (п. 4 ст. 29В Акта Тринидад и Тобаго 1992 года № 11 «Об антидемпинговых и компенсационных пошлинах»).

В иных актах освобождение от уплаты антидемпинговых пошлин также встречается крайне редко, но такие примеры есть. Например, в п. 1 ст. 1 Акта Великобритании 1966 года «О финансах» предусмотрено, что комиссионеры имеют право предоставить освобождение в соответствии с п. 2 этой статьи от любой пошлины, подлежащей наложению на основании ст. 1 Акта 1968 года «Об импортных пошлинах» или на основании Акта 1957 года «О таможенных пошлинах (демпинг и субсидии)» в отношении товаров любого описания, импортированных или планирующих к импорту в Соединенное Королевство. Это пример тесной связи антидемпингового регулирования и налогового права, в котором посредством подобных актов воплощается принцип эластичности налогообложения.

Для развивающихся стран предусмотрен специальный режим применения антидемпинговых пошлин. В ст. 15 Антидемпингового кодекса 1994 года оговаривается, что возможности конструктивных средств защиты, предусмотренные этим кодексом, рассматриваются до применения антидемпинговых пошлин, если они могут затрагивать существенно важные интересы развивающихся участников. В п. 6.229 доклада по делу «European Communities – Anti-dumping Duties on Imports of Cotton-type Bed Linen from India» отмечено, что, по мнению третьей группы ВТО, наложение меньшей пошлины или принятие обязательства по ценам образует категорию «конструктивные средства защиты»<sup>22</sup>.

Распределение поступлений от окончательных антидемпинговых пошлин между национальными производителями признано неправомерным.

В соответствии со ст. 1003 Акта США 2001 года «О сельском хозяйстве, развитии сельских районов, управлении продовольствием и медикаментами, а также об ассигнованиях относящихся агентств» тит. VII Акта США 1930 года «О тарифе» был дополнен ст. 354 (ст. 1674с тит. 19 Свода законов США). В п. «а» этой статьи предусмотрено, что пошлины, определенные в соответствии с приказом об антидемпинговой пошлине, подлежат распределению [Комиссионером таможенных пошлин] на ежегодной основе затронутым национальным производителям для определенных расходов. Инициатором этого изменения был сенатор Р. Бэрд, и поправка получила его имя. На основании этой нормы было произведено две выплаты<sup>23</sup>. Как следует из п. 8.1 доклада по делу «United States – Continued Dumping and Subsidy Offset Act of 2000», третья группа ВТО посчитала, что одноименный акт не соответствует ст. 5.4, 18.1 и 18.4 Антидемпингового кодекса 1994 года<sup>24</sup>.

В завершение можно констатировать, что по своей юридической природе окончательная антидемпинговая пошлина является безвозмездным платежом общего значения, основные элементы которого определяются в ходе расследования и административного пересмотра. Несмотря на определенные сходства, установление окончательной антидемпинговой пошлины по итогам специальных процедур и на определенный срок отличает ее от таможенных пошлин и других налогов. С образованием Таможенного союза и вступлением России в ВТО соблюдение требований Антидемпингового кодекса 1994 года и учет опыта других участников ВТО, относящегося к применению окончательных антидемпинговых пошлин, становятся объективной необходимостью.

<sup>22</sup> См.: WT/DS141/R. 30.10.2000.

<sup>23</sup> См.: King N. Trade Imbalance: Why Uncle Sam Wrote a Big Check to a Sparkler Maker // Wall Street Journal. 05.12.02.

<sup>24</sup> См.: WT/DS217/R. WT/DS234/R. 16.09.2002.

© 2013 г.

М. А. Лабоськин

## ОСОБЕННОСТИ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ ЭКСПОРТА ТОВАРОВ ИЗ ГОСУДАРСТВ- УЧАСТНИКОВ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА В СВЯЗИ С УПЛАТОЙ НДС

---

*Лабоськин Михаил Алексеевич* – главный государственный таможенный инспектор службы организации таможенного контроля Северо-Западного таможенного управления, канд. юрид. наук

(E-mail: laboskin07@rambler.ru)

---

При возникновении необходимости подтверждения вывоза товара за пределы РФ в связи с применением нулевой ставки НДС наглядно проявляется взаимосвязь между Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ) и Таможенным кодексом Таможенного союза (далее – ТК ТС).

Пунктом 1 ст. 164 НК РФ устанавливается, что НДС по ставке 0 процентов облагается реализация товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта.

В соответствии с п. 1 ст. 212 ТК ТС под таможенной процедурой экспорта понимается таможенная процедура, при которой товары Таможенного союза вывозятся за пределы таможенной территории Таможенного союза и *предназначаются для постоянного нахождения за ее пределами.*

На практике могут иметь место следующие случаи, когда осуществляется:

- вывоз товаров непосредственно из РФ через государственную границу РФ за пределы таможенной территории Таможенного союза;
- вывоз товаров из РФ через границу РФ с государствами-членами Таможенного союза за пределы таможенной территории Таможенного союза в третьи страны;
- вывоз товаров из РФ через государственную границу РФ в другие государства-члены Таможенного союза.

В первых двух случаях товары помещаются декларантом под таможенную процедуру экспорта, в третьем случае товары под таможенную процедуру экспорта не помещаются.

При этом во всех случаях применение нулевой ставки НДС допустимо при условии подтверждения вывоза товара за пределы Таможенного союза с территории РФ либо с территории Республики Беларусь и Республики Казахстан.

*При вывозе товаров из РФ через государственную границу РФ со странами, не являющимися членами Таможенного союза, за пределы таможенной территории Таможенного союза следует иметь в виду следующее.*

Согласно п. 1 ст. 165 НК РФ для обоснования правомерности применения нулевой ставки НДС налогоплательщик должен предоставить в налоговые органы в том числе документы, подтверждающие вывоз товара за пределы территории РФ, а именно:

- таможенную декларацию (ее копию) *с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории РФ и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией* (далее – российский таможенный орган места убытия) или реестр

таможенных деклараций, содержащий сведения о фактически вывезенных товарах с отметками российского таможенного органа места убытия<sup>1</sup>;

– копии транспортных, товаросопроводительных и(или) иных документов с *отметками таможенных органов мест убытия*, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

Ввиду того, что налоговое законодательство РФ не устанавливает ни форму, ни содержание отметок, которые должны быть проставлены на предоставляемых в налоговые органы документах с целью подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС, можно сделать вывод о том, что налоговым законодательством воспринимаются отметки, определенные таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ в области таможенного дела.

Предоставление таможенной декларации с отметками таможенного органа обуславливается тем, что таможенным законодательством Таможенного союза устанавливается разрешительный порядок ввоза-вывоза товаров. Так, на основании п. 4 ст. 163 ТК ТС убытие товаров с таможенной территории Таможенного союза допускается с разрешения таможенного органа. Разрешение таможенного органа на убытие товаров с таможенной территории Таможенного союза оформляется *путем проставления на таможенной декларации либо ином документе, допускающем их вывоз с таможенной территории Таможенного союза<sup>2</sup>, и транспортных (перевозочных) документах соответствующих отметок таможенного органа.*

В свою очередь, в соответствии с п. 4 ст. 195 ТК ТС *выпуск товаров* производится должностным лицом таможенного органа в порядке, установленном законодательством государственных таможенных органов Таможенного союза, если иной порядок не установлен решением Комиссии Таможенного союза, путем внесения (проставления) соответствующих отметок в (на) таможенную декларацию и(или) коммерческие, транспортные (перевозочные) документы, а также соответствующих сведений – в информационные системы таможенного органа.

При этом п. 43 Инструкции о порядке заполнения декларации на товары, утвержденной Решением Комиссии Таможенного союза от 20.05.2010 № 257<sup>3</sup>, устанавливается, что в графе «С» основного и добавочного листов декларации на товары (далее – ДТ) под соответствующими номерами *проставляются отметки о принятом решении таможенного органа* в отношении товаров, сведения о которых заявлены в этой ДТ, проведении таможенного контроля. В частности, под номером 2 указываются цифровыми символами дата выпуска товаров, а также регистрационный номер выпуска товаров, если его проставление предусмотрено законодательством государства-члена Таможенного союза, с *проставлением соответствующего штампа* в виде оттиска «Выпуск разрешен», подписи должностного лица и оттиска личной номерной печати.

Также согласно п. 60 Инструкции о действиях должностных лиц таможенных органов, совершающих таможенные операции при международной перевозке товаров железнодорожным транспортом, утвержденной приказом ФТС России от 01.06.2011 № 1157<sup>4</sup>, п. 58 Инструкции о действиях должностных лиц таможенных органов, совершающих таможенные операции и проводящих таможенный контроль при перевозке товаров автомобильным транспортом при их прибытии (убытии), помещении под таможенную процедуру таможенного транзита, а также временном хранении, утвержденной приказом ФТС России от 26.05.2011 № 1067<sup>5</sup>,

<sup>1</sup> Порядок представления реестров таможенных деклараций определен приказом Минфина России от 21.05.2010 № 48н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2010. № 37.

<sup>2</sup> В качестве таких документов при декларировании товаров, общая таможенная стоимость которых не превышает суммы, эквивалентной 1 тыс. евро, могут использоваться, например, заявление, транспортные (перевозочные), коммерческие и иные документы, содержащие сведения, необходимые для выпуска товаров.

<sup>3</sup> Официальный сайт Комиссии Таможенного союза [www.tsouz.ru](http://www.tsouz.ru).

<sup>4</sup> Таможенные ведомости. 20011. № 8.

<sup>5</sup> Там же.

разрешение на убытие товаров с таможенной территории Таможенного союза оформляется путем проставления:

– на декларации на товары, а также на накладной (оригинале накладной, дополнительном экземпляре дорожной ведомости, остающемся в таможенном органе, и на дополнительном экземпляре дорожной ведомости, предназначенном для выходной пограничной станции) *оттиска штампа «Вывоз разрешен»* с указанием даты проставления отметки;

– на оборотной стороне декларации на товары *отметки «Товар вывезен полностью»* с указанием даты вывоза товаров с таможенной территории Таможенного союза. Если товар вывозится частями либо вывезен не полностью, делается *запись «Товар вывезен в количестве...»* с указанием количества вывезенных товаров в основных и/или дополнительных единицах измерения согласно ТН ВЭД ТС и даты фактического вывоза товаров;

– на экземплярах транспортных (перевозочных) документов номера декларации на товары (в случае отсутствия указанной информации на этих документах).

Проставленные отметки и произведенные записи заверяются личной номерной печатью и подписью должностного лица таможенного органа места убытия.

Таким образом, при вывозе товаров железнодорожным и автомобильным транспортом разрешение на убытие предполагает проставление на таможенной декларации или ином документе, допускающем вывоз товара, двух отметок таможенного органа – «Вывоз разрешен» и «Товар вывезен полностью» («Товар вывезен в количестве...»).

*В случае вывоза товаров с территории Таможенного союза через территорию Республики Беларусь или Республики Казахстан за пределы Таможенного союза в третьи страны следует иметь в виду следующее.*

В соответствии с п. 1 ст. 165 НК РФ при вывозе товаров в таможенной процедуре экспорта через границу РФ с государством-членом Таможенного союза, на которой таможенное оформление отменено, в третьи страны *представляется таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа РФ, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров<sup>6</sup> или реестр таможенных деклараций, содержащий сведения о таможенном оформлении товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, с отметками таможенного органа РФ, подтверждающих факт помещения товаров под таможенную процедуру экспорта.*

В данном случае налоговое законодательство необходимость предоставления таможенной декларации с отметками таможенного органа места убытия, подтверждающими факт вывоза товара за пределы территории РФ, не устанавливает.

Следует иметь в виду, что на таможенной декларации таможенные органы Республики Беларусь и республики Казахстан в соответствии с Порядком подтверждения таможенным органом, расположенным в месте убытия, фактического вывоза товаров с таможенной территории Таможенного союза, утвержденного Решением Комиссии Таможенного союза от 18.06.2010 № 330, делают отметку о разрешении вывоза товаров, предусмотренную законодательством этих государств, а также ставят отметку о выбытии товаров. Кроме того, на транспортных (перевозочных) документах также проставляется отметка таможенного органа места убытия в соответствии с законодательством этих стран.

Таким образом, для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС при вывозе товаров на экспорт в государства, не являющиеся членами Таможенного союза, через территорию Республики Беларусь и Республики Казахстан представляются в налоговый орган таможенная декларация (их копии) и копии таможенной декларации и транспортных (товаропроводительных) документов с отметкой (штампом) «Выпуск разрешен» таможенного органа РФ, производившего таможенное оформление вывоза товаров в таможенной процедуре экспорта,

<sup>6</sup> Таможенное законодательство Таможенного союза и законодательство РФ в области таможенного дела понятия «таможенное оформление» не содержит. Понятие «таможенное оформление» поглощено понятием «совершение таможенных операций».

датой выпуска, заверенными оттиском личной номерной печати должностного лица таможенного органа и его подписью<sup>7</sup>.

При этом в ходе мероприятий налогового контроля в целях получения информации о количестве и дате фактически вывезенных товаров в рассматриваемом случае налоговые органы, руководствуясь положениями ст. 7 Соглашения о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21.01.2010 № 01-69/1 № ММ-27-2/1 (ред. от 25.12.2012), могут направлять соответствующие запросы в таможенные органы РФ, которые производили таможенное оформление этих товаров.

В соответствии с письмом ФТС России от 01.02.2011 № 01-11/3786 «О подтверждении фактического вывоза товаров»<sup>8</sup> для подтверждения фактического вывоза товаров через пункты пропуска на российском участке таможенной границы Таможенного союза следует обращаться в таможенный орган места убытия товаров, а для подтверждения фактического вывоза товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза через территорию Республики Беларусь или Республики Казахстан – в таможенный орган выпуска.

В случае экспорта товаров в пределах Таможенного союза перечень документов, предоставляемых налогоплательщиком для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС одновременно с налоговой декларацией, определен п. 2 ст. 1 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11.12.2009<sup>9</sup>. К таким документам, в частности, отнесены транспортные (товаросопроводительные) документы, предусмотренные законодательством государства-члена Таможенного союза, подтверждающие перемещение товаров с территории одного государства-члена Таможенного союза на территорию другого государства-члена Таможенного союза.

Особенностью перемещения товаров между государствами-членами Таможенного союза является то, что таможенное декларирование товаров (за исключением отдельных категорий) не осуществляется. Товары в данном случае вывозятся с использованием транспортных (перевозочных) документов.

В данной связи согласно разъяснению ФНС России, содержащемуся в письме от 30.05.2013 № ЕД-3-3/1928<sup>10</sup>, при перемещении товаров в Таможенном союзе с использованием автомобильного транспорта хозяйствующими субъектами РФ может использоваться форма № 1-Т «Товарно-транспортная накладная», утвержденная постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78<sup>11</sup>.

Допускается также вместо ТТН по форме № 1-Т предоставление в налоговый орган СМР (международной товарно-транспортной накладной), поскольку содержащиеся в СМР показатели в целом аналогичны показателям, содержащимся в ТТН по форме № 1-Т.

При вывозе товаров из РФ в Республику Беларусь белорусским перевозчиком в качестве транспортного документа, который может быть предоставлен в налоговые органы Республики Беларусь, используется как СМР-накладная, утвержденная Постановлением Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 24.06.2004 № 23 (в редакции от 20.10.2004), так и СМР-накладная страны – отправителя, то есть РФ.

При перемещении товаров в Таможенном союзе с территории РФ на территорию Республики Казахстан с использованием автотранспорта казахстанского перевозчика в качестве транспортного документа в налоговые органы Республики Казахстан предъявляется международная товарно-транспортная накладная (СМР).

<sup>7</sup> Данная позиция изложена в абзаце третьем пп. 3 п. 1 ст. 165 НК РФ, а также письмах Минфина России от 19.10.2010 № 03-07-08/296 (п. 3), от 08.09.2010 № 03-07-08/257, от 22.06.2010 № 03-07-08/182, ФНС России от 10.12.2012 № ЕД-4-3/20900.

<sup>8</sup> Таможенные ведомости. 2011. № 4.

<sup>9</sup> Собрание законодательства РФ. 2010. № 40. Ст. 4987.

<sup>10</sup> Акты и комментарии для бухгалтера. 2013. № 13.

<sup>11</sup> Документ не опубликован. Текст документа размещен в БД ИПС «Консультант».

Исходя из вышеизложенного, можно сделать следующие выводы:

– учитывая, что налоговое законодательство РФ не устанавливает форму и содержание отметок, проставляемых на документах, представляемых в налоговые органы с целью подтверждения экспорта товаров в связи с применением нулевой ставки НДС, принимаются отметки, установленные таможенным законодательством Таможенного союза, законодательством РФ в области таможенного дела, нормативными правовыми актами Федеральной таможенной службы;

– при вывозе товаров в таможенной процедуре экспорта с территории РФ через государственную границу РФ с государствами, не являющимися членами таможенного союза, для подтверждения вывоза товаров предоставляется таможенная декларация (ее копия), транспортные документы со штампом «Выпуск разрешен» российского таможенного органа, осуществившего таможенные операции, связанные с выпуском товаров, и отметку «Товар вывезен» российского таможенного органа, через который вывезены товары;

– при вывозе товаров с территории РФ через границу с Республикой Беларусь и Республикой Казахстан в третьи страны для подтверждения вывоза товаров представляется таможенная декларация (ее копия), транспортные документы со штампом «Выпуск разрешен» российского таможенного органа, совершившего таможенные операции, связанные с выпуском товаров. Отметки таможенных органов Республики Беларусь и Республики Казахстан, через которые осуществлялся вывоз товаров за пределы территории Таможенного союза, в таком случае НК РФ не требует.

**Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России  
ОБЪЯВЛЯЕТ КОНКУРС**

**на замещение должностей профессорско-преподавательского состава :**

– профессора по кафедре налогообложения – 0,5 ставки на два года.

Срок подачи заявления для участия в конкурсном отборе 1 месяц со дня объявления конкурса.

**Документы для участия в конкурсе принимаются с 10 октября 2013 года по рабочим дням с 10.00–17.00.**

Обращаться в Ученый совет Северо-Западного института повышения квалификации ФНС России по адресу: 197372, Санкт-Петербург, Торжковская ул. д.10, каб. 409.

*На правах рекламы*

© 2013 г.

А. В. Максимов

# ОБЩЕЕ СОЦИАЛЬНОЕ ПРОСТРАНСТВО РОССИИ И БЕЛАРУСИ: ИНТЕГРАЦИОННЫЕ ПРОЦЕССЫ И УНИФИКАЦИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ДЕЙСТВУЮЩИХ СИСТЕМ СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ

---

*Максимов Алексей Владимирович – начальник юридического отдела Северо-Западного института управления – филиала ФГОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», канд. филос. наук.*

*(E-mail: alvmax@yandex.ru)*

---

Согласно статье 28 Всеобщей декларации прав человека (далее – Декларация) каждый человек имеет право на социальный порядок, при котором права и свободы, изложенные в Декларации, могут быть полностью осуществлены. Одним из таких прав статья 25 Декларации провозглашает право человека на социальное обеспечение на случай болезни. Провозглашенные Декларацией социальные права человека нашли отражение и получили практическое воплощение в процессе унификации законодательства в социально-трудовой сфере и сближения уровней социальных гарантий граждан Беларуси и России (включая гарантии обеспечения пособием по временной нетрудоспособности в случае болезни), в том числе в рамках Союзного государства. Нельзя не согласиться с мнением, что социальным аспектам развития постсоветского пространства уделяется неоправданно мало внимания<sup>1</sup>.

Процесс происходящей интеграции и формирования общего социального пространства России и Беларуси можно условно разделить на несколько этапов:

I этап – образование СНГ (Соглашение о создании Содружества Независимых Государств от 08.12.1991, Алма-атинская декларация от 21.12.1991, Устав Содружества Независимых Государств от 22.01.1993).

II этап – образование Союзного государства (Договор об образовании Сообщества России и Белоруссии от 02.04.1996, Договор о Союзе Беларуси и России от 02.04.1997, Устав Союза Беларуси и России от 23.05.1997, Декларации о дальнейшем единении России и Беларуси от 25.12.1998, Договор о создании Союзного государства от 08.12.1999).

III этап – образование ЕврАзЭС (Договор об учреждении Евразийского экономического сообщества от 10.10.2000).

Как отмечается экспертным и научным сообществом, взаимодействие Российской Федерации и Республики Беларусь выделяется в интеграционных процессах<sup>2</sup>. Многолетнее сотрудничество Российской Федерации и Республики Беларусь в социальной сфере нашло отраже-

---

<sup>1</sup> Соколова Т.В. «Модернизация на постсоветском пространстве: социальный ракурс. //Журнал новой экономической ассоциации. 2011. № 11. С. 157.

<sup>2</sup> Косов Ю.В., Торопыгин А.В. «Содружество Независимых Государств: интеграция, парламентская дипломатия и конфликты.. М., 2012. С. 153.

ние в принятии ряда нормативных актов, ставших правовыми предпосылками важного для двух государств взаимодействия и примером ковергенциального выхода на общие задачи. Важнейшими принятыми документами являются Договор о дружбе, добрососедстве и сотрудничестве между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 21.02.1995, Устав Союза Беларуси и России от 23.05.1997, Декларация о дальнейшем единении Республики Беларусь и Российской Федерации от 25 декабря 1998 года, Договор между Республикой Беларусь и Российской Федерацией о равных правах граждан от 25.12.1998. 24 января 2006 в городе Санкт-Петербурге в ходе заседания Высшего Государственного Совета Союзного государства были заключены четыре международных договора, направленные на обеспечение равенства прав граждан России и Беларуси в области социального и медицинского обеспечения, миграции, налогообложения. С 2007 года вступил в силу Договор между Российской Федерацией и Республикой Беларусь о сотрудничестве в области социального обеспечения, предусматривающий предоставление гражданам обоих государств равных прав на социальное обеспечение. В ноябре 2011 года Постановлением Высшего Государственного Совета Союзного государства от 25.11.2011 № 7 утверждена Концепция социального развития Союзного государства на 2011–2015 годы.

Российская Федерация и Республика Беларусь проводят совершенствование национальных систем социального страхования. Нормативная правовая база в этом направлении активно развивается. Однако следует отметить, что происходящие в настоящее время интеграционные процессы в социальной сфере между двумя государствами имеют и ряд отрицательных моментов.

Во-первых, межгосударственные и межправительственные соглашения по социальным вопросам не всегда своевременно и полно трансформируются в национальные нормативные правовые акты. Сотрудничество по формированию общего социального пространства по ряду направлений сдерживается.

Во-вторых, граждане Беларуси на территории России и граждане России на территории Беларуси по отдельным вопросам социальных прав и гарантий по-прежнему имеют статус иностранных граждан.

В-третьих, граждане и работодатели недостаточно информированы о взаимных правах и обязанностях, закрепленных в национальных нормативных правовых актах.

Примером такой остающейся неурегулированности в настоящее время является действующий порядок обеспечения пособиями по обязательному социальному страхованию (в первую очередь, пособием по временной нетрудоспособности в связи с болезнью) граждан Республики Беларусь, работающих на территории Российской Федерации. Так, трудовая деятельность гражданина государства выезда на территории государства трудоустройства регулируется на основе трудового договора (контракта) в соответствии с законодательством о труде государства трудоустройства<sup>3</sup>. Все виды пособий и выплат гражданам государства выезда, работающим на территории государства трудоустройства, в случаях временной нетрудоспособности, беременности и родов, рождения ребенка, отпуска по уходу за ребенком и в других случаях предоставляются в соответствии с законодательством государства трудоустройства<sup>4</sup>.

В соответствии с п. 1 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 №255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством подлежат постоянно или временно проживающие на территории Российской Федерации иностранные граждане и лица без гражданства, работающие по трудовым договорам. Согласно ст. 4 Договора между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 24.01.2006 «О сотрудничестве в области социального обеспечения» лица, определенные в п.п. 1 и 2 ст. 2 указанного Договора для одной Договаривающейся Стороны, проживающие на территории другой Договаривающейся Стороны, приравниваются в правах и обязанностях к гражданам этой другой Договаривающейся Стороны.

<sup>3</sup> П. 2 Решения Высшего Совета Сообщества Беларуси и России от 22.06.1996 № 4 «О равных правах граждан на трудоустройство, оплату труда и предоставление других социально-трудовых гарантий».

<sup>4</sup> П. 3 Решения Высшего Совета Сообщества Беларуси и России от 22.06.1996 № 4 «О равных правах граждан на трудоустройство, оплату труда и предоставление других социально-трудовых гарантий».

При этом необходимо отметить, что, согласно пп. 15 п. 1 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования», на сумму выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории Российской Федерации, с 1 января 2010 года страховые взносы не начисляются.

Из изложенного следует, что право на обеспечение пособиями по обязательному социальному страхованию имеют только те граждане Республики Беларусь, которые постоянно или временно проживают на территории Российской Федерации. Таким образом, для граждан Республики Беларусь, осуществляющих свою трудовую деятельность на территории России, для того, чтобы стать полноправными участниками системы обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, необходимо иметь статус временно или постоянно проживающих в Российской Федерации. При этом для определения размера пособия по временной нетрудоспособности учитывается страховой стаж, приобретенный в связи с трудовой деятельностью как на территории России, так и на территории Беларуси.

В настоящее время Министерством труда и социального развития РФ разработан законопроект, предусматривающий внесение изменений в действующие в Российской Федерации нормы (в ст. 9 Федерального закона от 16.07.1999 № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования», в ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством», в ст. 12 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования») в части распространения обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством на иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории Российской Федерации (при условии заключения ими трудового договора на неопределенный срок либо срочного трудового договора на срок не менее шести месяцев в общей сложности в течение календарного года у одного страхователя и уплаты за них страховых взносов за период не менее пяти месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступил страховой случай). Тариф страховых взносов в Фонд социального страхования Российской Федерации предлагается установить в размере 1,8 % в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу указанной категории работников<sup>5</sup> (см.схему).

<sup>5</sup> Текст законопроекта размещен на Едином портале раскрытия информации о подготовке федеральными органами исполнительной власти проектов нормативных правовых актов и результатах их общественного обсуждения ([http://regulation.gov.ru/project/3015.html?point=view\\_project&stage=2&stage\\_id=1123](http://regulation.gov.ru/project/3015.html?point=view_project&stage=2&stage_id=1123)).



**Схема.** Распространение обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством на иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории Российской Федерации

Следует обратить внимание, что согласно законопроекту указанная выше категория лиц получит право только на пособие по временной нетрудоспособности. При этом право на получение пособий в связи с материнством (единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности (до 12 недель), пособие по беременности и родам, единовременное пособие при рождении ребенка, ежемесячное пособие по уходу за ребенком) будет предоставляться иностранным гражданам и лицам без гражданства так же, как и в настоящее время по действующему законодательству, только после приобретения ими статуса временно или постоянно проживающих на территории Российской Федерации.

Дальнейшая поэтапная интеграция в социальной сфере будет содействовать формированию общего социального пространства двух государств, обеспечению равных прав граждан Республики Беларусь и Российской Федерации, согласованности действий государственных органов обоих государств и, безусловно, в итоге обеспечит устойчивое социальное развитие Союзного государства.