

НАЛОГИ и ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ РЕЦЕНЗИРУЕМЫЙ ЖУРНАЛ

№ 1(25)/2015

январь – март

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,
Хмелевская Е. Р. – редактор,
Зайцева Е. С. – верстка,
Витвицкая М.А. – менеджер.

Присланные рукописи рецензируются.
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», 2015 г.

Адрес редакции:

197342, Санкт-Петербург,
ул. Торжковская 10, каб. 104.

Тел. (812) 492-9-492

Факс: (812) 492-94-96

(редакция, отдел рекламы).

E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Цена свободная.

Дата выхода в свет: 31.03.2015

Подписано в печать: 30.03.2015

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Отпечатано в Северо-Западном институте повышения квалификации ФНС России

197342, Санкт-Петербург, ул. Торжковская 10

Заказ № 50

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

<http://www.elibrary.ru>

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

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 экономического университета, д-р экон. наук

Колесник Наталья Федоровна

Профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита национального исследовательского Мордовского государственного университета имени Н. П. Огарева, д-р экон. наук

Лаврентьева Елена Александровна

Зав. кафедрой налогообложения и бухгалтерского учета Государственного университета морского и речного флота имени адмирала С. О. Макарова, профессор, д-р экон. наук

Маняева Вера Александровна

Профессор кафедры бухгалтерского учета и экономического анализа Самарского государственного экономического университета, д-р экон. наук

Мурашов Сергей Борисович

Ректор Северо-Западного института повышения квалификации ФНС России, канд. экон. наук, д-р социол. наук

Николаенко Елена Викторовна

Начальник Межрегиональной инспекции ФНС России по Крымскому федеральному округу, государственный советник РФ 2 класса, канд. экон. наук.

Патров Виктор Владимирович

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

Шалеев Сергей Николаевич

Заместитель руководителя Управления ФНС России по Республике Мордовия, советник государственной гражданской службы РФ 1 класса, канд. экон. наук

Шепенко Роман Алексеевич

Профессор кафедры административного и финансового права МГИМО (У) МИД России, профессор, д-р юрид. наук

ОФОРМЛЕНИЕ ПОДПИСКИ НА ЖУРНАЛ «НАЛОГИ и ФИНАНСЫ»:

– во всех почтовых отделениях
Российской Федерации
(подписной индекс – 70778)

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

16+

TAXES AND FINANCES

PEER-REVIEWED RESEARCH AND PRACTICE JOURNAL

№ 1(25)/2015

January-March

The journal is registered by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology and Mass Media (Registration Certificate ПИ No. ФC77-52472 21.01.2013)

FOUNDER:

NW FTS of Russia Training Institute
(web-site: <http://www.nalogprof.ru>)

PUBLISHER:

NW FTS of Russia Training Institute

EDITORS:

Murashov S. B. – Editor in Chief,
Kryukova O. V. – Deputy Editor in Chief,
Khmelevskaya E. R. – Editor,
Zaytseva E. S. – layout designer,
Vitvitskaya M. A. – manager.

All sent manuscripts are reviewed. Reprint and inclusions of information containing in materials published in TAXES and FINANCES journal to any databases for further commercial using and placing of these materials in any mass-media and Internet are admitted only after editorial written permission.

Responsibility for the advertisement content is born by advertising providers. The editorial board reserves the right to artistic adaptation of advertising layout originals.

© TAXES and FINANCES Journal, 2015

Postal Address:

10 Torzhkovskaya str, Office 201
197342 Saint Petersburg, Russia
Tel: (812) 492-9-492
Fax: (812) 492-94-96
(editorial board, advertising department)
E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Open price.

Date of Publishing: 31.03.2015
Passed for printing: 30.03.2015
Offset Printing. Circulation 1 000 copies
Printed in NW FTS
of Russia Training Institute
10 Torzhkovskaya str, 197342 Saint Petersburg
Order № 50

Journal is included in the Russian Science Citation Index (RSCI):

<http://www.elibrary.ru>

EDITORIAL BOARD:

Vlasova Viktoria Mikhailovna

Head of Economics and Finance Department
of Saint Petersburg State University of Aerospace Instrumentation,
professor, Ph. D. in Economics.

Erofeeva Vera Arsentyevna

Professor of Saint Petersburg State University of Economics,
Ph.D. in Economics

Kolesnik Natalia Fedorovna

Professor at the Department
of Cost accounting analysis and audit
of Ogarev Mordovia State University, Ph.D. in Economics

Lavrentyeva Elena Aleksandrovna

Head of Accounting and Taxation Department of Admiral Makarov
State University of Maritime and Inland Shipping, Professor,
Ph.D. in Economics

Maniaeva Vera Aleksandrovna

Professor of Accounting and Economic Analysis Department
Samara State University of Economics, Ph.D. in Economics

Murashov Sergei Borisovich

Head of Federal State Institution of Advanced finance Professional
Training «North-West Federal Tax Service Training Institute»,
Saint Petersburg, Candidate of Economics, Ph.D. in Sociology

Nikolaenko Elena Viktorovna

Head of Interdistrict inspection of FTS
for the Crimean Federal District,
2nd category counselor of the Russian Federation,
Ph.D. in Economics

Patrov Viktor Vladimirovich

Professor of Saint Petersburg State University,
Member of Ministry of Finance of Russia Methodological council on
accounting, Ph.D. in Economics

Shaliaev Sergei Nikolaevich

Deputy head of Federal Tax Service for the Republic of Mordovia,
1st category counselor of State Civil Service of RF,
Ph. D. in Economics.

Shepenko Roman Alexeevich

Professor of the Moscow State Institute
for International Relations (U) of RF MFA Administrative
and Finance law department, professor,
Doctor of legal sciences

SUBSCRIPTION TO A TAXES AND FINANCES JOURNAL:

– in all post offices of the Russian Federation
(subscription number – 70778)

– in editorial office starting at any month
Tel/Fax: (812) 492-94-96
(subscription department)

16+

СОДЕРЖАНИЕ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Анализ изменений, внесенных в законодательство о налогах и сборах с позиций применения нормативных актов по бухгалтерскому учету	7
--	---

Холкин Анатолий Владимирович,
доцент кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита Вятского государственного университета,
канд. экон. наук

Аннотация. В данной статье описаны проблемы, возникающие в бухгалтерском учете, а также при исчислении налога на прибыль организаций вследствие внесенных изменений в налоговое законодательство. Разработаны рекомендации, применение которых предотвратит возможные налоговые споры и снизит налоговые риски в части применения способов списания стоимости специальной одежды и оснастки, признания убытка от уступки права требования, применения методов определения величины материальных расходов.

Ключевые слова: налоговое законодательство, новации, бухгалтерский учет, разницы, отложенный налог.

ФИНАНСОВАЯ СТРАТЕГИЯ

Актуальные проблемы привлечения инвестиций на фондовом рынке	14
--	----

Семенкова Елена Вадимовна,
заведующая кафедрой управления капиталом
Высшей школы международного бизнеса РАНХиГС,
профессор, д-р экон. наук

Аннотация. В данной статье рассматриваются основные причины отсутствия инвестиционных ресурсов на рынке и разрушения рыночных механизмов привлечения инвестиций в современный период развития финансового рынка. Проанализированы основные риски для долгового рынка, а также подробно рассмотрена проблема снижения рейтингов.

Ключевые слова: финансовый рынок, антиглобализация, дивергенция на фондовом рынке, «голубые фишки», кредитные рейтинги.

Методологические приоритеты системной организации внутреннего финансового контроля в компаниях.....	22
---	----

Жуков Владимир Николаевич,
доцент кафедры бухгалтерского учета
Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова,
канд. экон. наук

Аннотация. В настоящей статье рассматривается проблема выбора методологического инструментария для исследований, проводимых в области системной организации внутреннего финансового контроля компаний. Автор раскрывает ограниченность доминирующей здесь методологии системного подхода и в качестве альтернативы предлагает использовать методологию системного анализа. При этом дается оценка теоретическим и прикладным последствиям, обусловленным применением методологии системного анализа. В практическом плане, благодаря инструментарию системного анализа, создаваемые компаниями системы внутреннего финансового контроля обретают пять существенных свойств: целостность, целенаправленность, автономность, методический плюрализм и утилитарность.

Ключевые слова: финансы компаний, финансовый менеджмент, внутренний финансовый контроль, система внутреннего финансового контроля, системный подход, системный анализ.

ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЕ

Резервы роста налоговых доходов регионов	28
--	----

Малис Нина Ильинична,
заведующая кафедрой «Налоговое консультирование»
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации,
профессор, ст. научный сотрудник,
канд. экон. наук

Аннотация. Представленная статья посвящена проблемам совершенствования налоговой политики регионов в условиях современной экономической ситуации в России, связанным с падением основных макроэкономических показателей и с изменением международной обстановки.

Ключевые слова: дефицит бюджета, региональный бюджет, налоговая льгота, амортизационная премия, убыточные организации, бюджетный кредит, коммерческий кредит, торговый сбор, эффективность системы налогообложения, темпы роста задолженности, акцизы, консолидированные группы налогоплательщиков.

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ

Влияние рынка энергоресурсов на монетарную политику в России34

Виноградова Анна Владимировна,
доцент кафедры экономической теории и методологии
Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского,
канд. экон. наук

Аннотация. В статье выполнен макроэкономический анализ факторов экономического роста с точки зрения кредитно-денежной политики Центрального банка Российской Федерации, обеспечиваемых энергетическим рынком в России; приводится обзор элементов монетарной политики, зависящих от рентных доходов в нефтегазовой отрасли; показана взаимосвязь золотовалютных резервов и валютного курса с рентным потенциалом российской экономики и ценами на энергоресурсы.

Ключевые слова: нефть, газ, доход, право, ресурс, рента, государство, золотовалютные резервы.

ТАМОЖЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Особенности обеспечения уплаты таможенных пошлин и налогов банковской гарантией40

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

Аннотация. В статье рассматривается правовая природа банковской гарантии, правовой статус субъектов правоотношений, возникающих в связи с ее выдачей, особенности применения банковской гарантии как одного из способов обеспечения уплаты таможенных пошлин и налогов в случаях, установленных Таможенным кодексом Таможенного союза.

Ключевые слова: банки, кредитные организации, небанковские кредитные организации, страховые организации, банковская гарантия, гарант, принципал, бенефициар, налоги, таможенные пошлины, таможенные платежи.

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Правовое регулирование налогообложения с участием иностранного элемента в Грузии46

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

Аннотация. Правовое регулирование налогообложения с иностранным элементом в Грузии осуществляется на двух уровнях: национальном и международном. В настоящей статье рассмотрены составляющие, образующие эти уровни, и действие правового регулирования в пространстве.

Ключевые слова: Грузия, Абхазия, Южная Осетия, налоговый кодекс, международные договоры.

CONTENTS

ACCOUNTING AND TAXATION

Amendments analysis of Taxes and Levies legislation from the perspective of accounting regulatory acts application	7
---	----------

Kholkin Anatolii Vladimirovich,

Associate professor of the Vyatka State University accounting department

Ph.D. in Economics

Abstract. *This article describes the problems that arise in accounting as well as during the calculation of corporate income tax as a result of tax legislation amendments. There were elaborated recommendations implementation of which will prevent the possible tax disputes and reduce tax risks in the application of the special methods of workwear and accessories depreciation, the recognition of loss due to the cession of property, the application of methods for determining quantities of material costs.*

Keywords: *tax legislation, innovations, accounting, differences, deferred tax.*

FINANCIAL STRATEGY

Contemporary issues of the stock market fund-raising	14
---	-----------

Semenkova Elena Vadimovna,

Head of the RANEPA Graduate School of International Business

Administration Management of capital department

Professor, Doctor of Economics

Abstract. *This article considers main reasons of the investment resources lack on the market and the fund-raising market mechanisms as well as destructions during the current period of financial market development. It also analyzes the debt market basic risks and closely examines ratings downgrade issue.*

Key words: *financial market, anti-globalization, stock market divergence, «Blue chips», credit ratings.*

Methodological priorities of the system organization of the companies internal financial control.....	22
--	-----------

Zhukov Vladimir Nikolaevich,

Associate professor of the Plekhanov Russian University

of Economics accounting department

Ph.D. in Economics

Abstract. *This publication considers the choice of methodological tools for research conducted in the field of systems organization of the companies internal financial control. The author reveals the limitations of the dominant methodology of the systematic approach and alternatively proposes to use the methodology of system analysis. It also evaluates the theoretical and practical consequences arising from the methodology of system analysis use. On the practical level the internal financial control systems created by companies gain five essential properties: integrity, focus, autonomy, methodological pluralism and utility as a result of the implementation of system analysis tools.*

Key words: *corporate finances, financial management, internal financial control, the system of internal financial control, systematic approach, system analysis.*

PROBLEMS AND THEIR SOLUTIONS

Tax revenues growth reserves.....	28
--	-----------

Malis Nina Ilinichna,

Head of the Financial University under the Government

of the Russian Federation Tax consulting department

Professor, senior research fellow

Ph.D. in Economics

Abstract. *The presented article is devoted to the issues of the regional tax policy improvement in the current economic situation in Russia, associated with the decrease in the main macroeconomic indicators and changes in the international situation.*

Key words: *budget deficit, regional budget, tax relief, bonus depreciation, loss-making organization, budget loan, commercial loan, commercial collection, efficiency of the taxation system, debt rate growth, excises, consolidated group of taxpayers.*

CONTENTS

PROPOSALS. CONCEPTIONS. PROSPECTS

Impact of the energy resource market on the monetary policy in Russia34

Vinogradova Anna Vladimirovna,

Associate professor of the N. I. Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod

Economic theory and methodology department,

Ph.D. in Economics

Abstract. *The article provides a macroeconomic analysis of the economic advance factors, supported by energy market of Russia in the context of the credit and monetary policy of the Central bank of the Russian Federation; it provides a review of the monetary policy elements, which depend on the rental income in oil and gas industry; it shows the interrelation between metallic reserve storing, currency rate and rental potential of the Russian economy as well prices for energy resources.*

Key words: oil, gas, income, right, resource, rent, state, metallic reserve storing.

CUSTOMS ACTIVITY

Specifics of cover of customs duties and taxes payment by the bank guarantee40

Laboskin Mikhail Alexeyevich,

Chief State Customs Officer of the Customs Control Service

of the North-Western Customs Administration,

Ph.D. in the Legal Sciences

Abstract. *The article considers legal nature of the bank guarantee, legal status of parties of legal relations, which arise in connection with issue of such guarantee, specifics of implementation of the bank guarantee as one of the ways to cover customs duties and taxes payment in cases stipulated by the Tax code of the Customs Union.*

Key words: banks, credit organizations, non-bank credit organizations, insurance organizations, bank guarantee, warranter, principal, beneficiary, taxes, customs duties, customs fees.

FOREIGN EXPERIENCE

Legal regulation of taxation with participation of a foreign element in Georgia46

Shepenko Roman Alexeevich

Professor of the Moscow State Institute for International Relations (U)

of RF MFA Administrative and Finance law department, professor,

Doctor of legal sciences

Abstract. *The legal regulation of taxation with foreign element in Georgia is executed at two levels: national and international. This article considers the elements, which constitute these levels, as well as the effect of the legal regulation in space.*

Key words: Georgia, Abkhazia, South Ossetia, tax code, international agreements.

© 2015 г.

А. В. Холкин

АНАЛИЗ ИЗМЕНЕНИЙ, ВНЕСЕННЫХ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГАХ И СБОРАХ С ПОЗИЦИЙ ПРИМЕНЕНИЯ НОРМАТИВНЫХ АКТОВ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

*Холкин Анатолий Владимирович – доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Вятского государственного университета, канд. экон. наук.*

(E-mail: khav76@mail.ru)

Начиная с 1 января 2015 года, вступило в силу значительное количество изменений в законодательство РФ о налогах и сборах. Большинство новаций связано с сокращением количества различий между порядком определения показателей, необходимых для исчисления налогов и сборов и порядком формирования показателей в бухгалтерском учете и в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Причиной данных изменений является реализация плана мероприятий («дорожной карты») «Совершенствование налогового администрирования», утвержденного распоряжением Правительства РФ от 10 февраля 2014 года № 162-р¹.

Сокращение различий между бухгалтерским и налоговым учетом, по замыслу, должно привести к снижению не только затрат учетного труда, но и затрат, связанных с проведением налогового контроля и с администрированием. Тем самым, данные изменения являются, в целом, положительными и необходимыми, особенно во время нестабильной экономической ситуации, при которой высокие затраты на ведение учета и исчисление налогов являются непозволительной роскошью.

При этом, несмотря на положительный характер изменений, применение данных новаций на практике сопряжено с рядом трудностей и неопределенностей, что может привести к росту налоговых рисков экономического субъекта, в силу неверной трактовки измененных норм права и, как следствие, к неправильному исчислению налогов и сборов, их неуплате, искажению данных налоговых деклараций. А также, поскольку существует ПБУ 18/02², которое предписывает отражать в бухгалтерском учете и раскрывать в бухгалтерской (финансовой) отчетности различия налога, исчисленного с прибыли, определяемой в бухгалтерском учете, от налога, определенного исходя из налогооблагаемой прибыли, и признавать соответствующие объекты, неправильное применение новаций в налоговом законодательстве может привести и к ошибкам в бухгалтерском учете и искажению данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

¹ Распоряжение Правительства РФ от 10 февраля 2014 года № 162-р.

² Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (утверждено Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н).

К сожалению, ограниченный объем статьи не позволяет раскрыть и провести анализ всех изменений, внесенных в законодательство РФ о налогах и сборах, поэтому целесообразно обратить внимание на наиболее проблемные вопросы.

Так, одним из самых проблемных вопросов видится внесение изменений в п. 2 ст. 279 Налогового кодекса Российской Федерации³ (далее – НК РФ) в части изменения порядка признания для целей налогообложения убытка от уступки права требования долга после наступления срока платежа по договору о реализации товаров (работ, услуг).

Ранее действующий порядок предусматривал признание убытка по данным операциям следующим образом: 50 % от суммы убытка включалось во внереализационные расходы в момент уступки, а оставшаяся часть – через 45 дней с даты уступки.

В бухгалтерском учете, исходя из положений пунктов 5 и 19 ПБУ 10/99⁴, данные расходы признаются в периоде уступки.

Тем самым, на момент уступки, как следует из положений пунктов 8 и 11 ПБУ 18/02, в силу различий в датах признания расходов возникала вычитаемая временная разница, которая приводила к признанию в бухгалтерском учете отложенного налогового актива. Данный актив погашался в момент включения оставшейся суммы убытка во внереализационные расходы, то есть, по прошествии 45 дней с даты уступки.

С 1 января 2015 года вступила в действие новая редакция п. 2 ст. 279 НК РФ, введенная Федеральным законом от 20.04.2014 № 81-ФЗ⁵. Согласно этой редакции, убытки от уступки права требования по договору после наступления срока платежа включаются полностью во внереализационные расходы в момент уступки права требования. Тем самым, причина возникновения вычитаемой временной разницы и признания отложенного налогового актива в данном случае была устранена.

Но при этом возникла следующая неопределенность. Как следует из содержания п. 1 ст. 3 вышеупомянутого Федерального закона, рассматриваемые изменения вступили в силу не ранее чем через месяц со дня официального опубликования и не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Этот нормативный акт был опубликован в «Российской газете» 23 апреля 2014 года. Кроме того, ст. 285 НК РФ устанавливает налоговый период по налогу на прибыль организаций как календарный год. Тем самым, данные изменения вступили в силу с 1 января 2015 года. И, поскольку ранее действовавшая норма предполагала отсрочку по времени признания для целей налогообложения убытка от переуступки просроченной задолженности, то возникает следующая проблема: как необходимо поступить с оставшейся на 01.01.2015 суммой не включенного во внереализационные расходы убытка по сделкам уступки, совершенным в период с 26.11.2014 по 31.12.2014. Ведь в данный период еще действовала старая редакция, запрещающая единовременное признание такого убытка. Проблема усугубляется тем, что официальные разъяснения, судебная практика по данному вопросу отсутствуют.

У данной проблемы может быть один, единственно правильный, из трех вариантов решения:

Первый вариант – не включать сумму убытка, полученного по таким сделкам во внереализационные расходы.

Второй вариант – признавать сумму убытка по таким сделкам в порядке, установленном ранее действующими нормами, то есть по истечении 45 дней с момента уступки.

Третий вариант – признать сумму убытка единовременно по состоянию на 1 января 2015 года.

Чтобы выбрать наиболее правильный вариант, с точки зрения следованию норм законодательства РФ о налогах и сборах, необходимо провести анализ возможных последствий каждой из предложенных альтернатив.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. 21.07.2014).

⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н).

⁵ Федеральный закон от 20.04.2014 № 81-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

В отношении отказа от включения суммы остатка убытка в расходы необходимо отметить следующее. В данном случае такой отказ является неправильным с точки зрения интересов налогоплательщика. Кроме того, это приведет к нарушению ст. 5 НК РФ в части действия норм законодательства во времени. Помимо этого, в ст. 270 НК РФ, определяющей перечень расходов и убытков, в отношении которых запрещено включение в расходы при исчислении налогооблагаемой прибыли, данные убытки не указаны.

В случае признания суммы убытка единовременно по состоянию на 1 января 2015 года, данные действия также будут незаконны. Такой вывод сделан исходя из того что, поскольку уступка права требования, из-за которой и возник убыток, была совершена до вступления в силу изменений, поэтому в отношении него должен применяться ранее действующий порядок. Применение иного порядка приведет к наделению нормативного акта обратной силой, что противоречит ст. 5 НК РФ.

Тем самым, не вызывающим возможных претензий видится второй вариант: признание таких убытков по ранее действующим нормам.

С точки зрения применения ПБУ 18/02 каждый из таких вариантов имеет свои последствия.

Следование по первому варианту приведет, согласно пункту 17 ПБУ 18/02, к списанию ранее признанного налогового актива. А эта операция, согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности⁶, должна быть отражена проводкой:

Дт сч. 99 Кт сч. 09.

При использовании второго варианта решения данной проблемы, при наступлении моментов включения во внереализационные расходы в налоговом учете убытков от уступки необходимо отразить погашение признанного в момент уступки отложенного налогового актива. Данная операция будет отражена следующей записью:

Дт сч. 68 Кт сч. 09.

При следовании по третьему варианту в момент включения убытка в расходы также необходимо признать отложенный налоговый актив погашенным, и составить нижеприведенную бухгалтерскую проводку:

Дт сч. 68 Кт сч. 09.

Другим важным изменением в законодательстве о налогах и сборах в РФ является запрет на применение метода ЛИФО при оценке материальных расходов, определения стоимости реализованных товаров и для других целей в налоговом учете. Поэтому, в случае применения организацией до 1 января 2015 года данного метода для определения величины расходов, необходимо внести изменения в учетную политику для целей налогообложения.

При этом, поскольку применение метода ЛИФО в бухгалтерском учете было запрещено, начиная с отчетности за 2008 год, то при использовании метода ЛИФО в налоговом учете возникала разница между суммой материальных расходов в бухгалтерском учете и суммой материальных расходов в налоговом учете. При этом, данная разница является временной и приводит к возникновению отложенного налога на прибыль, как следует из пунктов 8, 9, 11, 12 ПБУ 18/02.

Следовательно, возникают следующие спорные вопросы при изменении метода оценки расхода материалов в налоговом учете:

1. Необходимо ли пересчитывать входящие остатки в налоговом учете на 1 января 2015 года и, соответственно, корректировать величину материальных расходов за предыдущие периоды с перерасчетом налоговой базы и величины налога на прибыль организации.

2. Требуется ли изменение метода оценки расхода материалов в налоговом учете ретроспективного пересчета показателей в бухгалтерской отчетности.

В отношении первого вопроса можно дать следующий ответ. Статья 313 НК РФ предусматривает, что изменение принятого организацией порядка учета объектов по причине изменения налогового законодательства производится и применяется только с момента вступления в силу измененной нормы.

⁶ Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

Федеральный закон от 20.04.2014 № 81-ФЗ, которым были внесены данные изменения, вступил в силу с 1 января 2015 года. Данные новации, в силу действия ст. 5 НК РФ, обратной силы не имеют, соответственно, распространение их действия на объекты, существовавшие до даты вступления в силу изменений, незаконно. Поэтому пересчет показателей материальных расходов, налоговой базы по налогу на прибыль организаций и самой суммы данного налога не требуется. Соответственно, и изменять входящие остатки также не требуется.

По второму вопросу необходимо отметить следующее. Поскольку данные изменения вносятся в учетную политику для целей налогообложения, и учетная политика, а точнее совокупность выбранных организацией способов ведения бухгалтерского учета, не меняется, то и ретроспективный пересчет сравнимых показателей бухгалтерской отчетности, в соответствии с пунктом 15 ПБУ 1/2008, не требуется. В данной ситуации просто будет ликвидирована причина возникновения временной разницы, в случае унификации положений учетных политик в части методов оценки материальных расходов.

Тем самым, с позиций применения ПБУ 18/02, ранее признанный в силу наличия различий в методах оценки и суммах материальных расходов отложенный налоговый актив или признанное отложенное налоговое обязательство по состоянию на 1 января 2015 года в январе будет полностью погашено в силу ликвидации причины возникновения разницы.

Данное утверждение можно проиллюстрировать следующим примером. Имеются данные о движении материала за декабрь 2014 года и январь 2015 года, которые приведены в табл. 1.

Таблица 1

Данные о движении материалов за декабрь 2014 года и январь 2015 года

Наименование показателя	Количество, шт.	Сумма, руб.
Остаток на 01.12.14	10	100
Поступление материалов за декабрь 2014 года:		
- первая партия	50	500
- вторая партия	100	1 500
- третья партия	100	1 800
Итого:	250	3 800
Расход материалов за декабрь 2014 года	240	
Остаток на 01.01.15	20	
Поступление материалов за январь 2015 года:		
- первая партия	100	1 800
- вторая партия	100	1 900
- третья партия	50	1 000
Итого:	250	4 700
Расход материалов за январь 2014 года	250	
Остаток на 01.02.2015	20	

Согласно учетной политике организации на 2014 год, для целей бухгалтерского учета применялся метод ФИФО для оценки расхода материалов, а для целей налогового учета – метод ЛИФО. С 1 января 2015 года для целей бухгалтерского и налогового учета в организации применяется метод ФИФО. При этом применяется вариант взвешенных (периодических) оценок.

Расчет расхода за декабрь 2014 года и остаток материалов на 01.01.2015 приведен в табл. 2.

Таблица 2

Расчет расхода материалов за декабрь 2014 и остатка на 01.01.2015

Наименование показателя	Метод ФИФО (бухгалтерский учет)		Метод ЛИФО (налоговый учет)	
	Количество, шт.	Сумма, руб.	Количество, шт.	Сумма, руб.
Остаток на 01.01.2015	20	360	20	200
Расход за декабрь 2014	240	3 540	240	3 700

Пояснения к таблице:

Остаток материала на 01.01.2015 по методу ФИФО определяется исходя из цены последней партии приобретения, то есть:

$$1\,800/100 \times 20 = 360 \text{ шт.}$$

Расход материалов за декабрь 2014 года по методу ФИФО:

$$100 + 3\,800 - 360 = 3\,540 \text{ руб.}$$

Остаток материала по методу ЛИФО определяется исходя величины остатка на 01.12.2014 и цены первой партии поступивших материалов, тем самым:

$$100/10 \times 10 + 500/50 \times 10 = 200 \text{ шт.}$$

Расход материалов за декабрь 2014 года по методу ЛИФО:

$$100 + 3\,800 - 200 = 3\,700 \text{ руб.}$$

Разница между суммой расхода в бухгалтерском учете и налоговом учете составит: $3\,540 - 3\,700 = -160$ руб.

В бухгалтерском учете будет признано отложенное налоговое обязательство в сумме: $160 \times 20\% = 32$ руб., которое будет отражено проводкой:

Дт сч. 68 Кт сч. 77 на сумму 32 руб.

Расчет расхода материалов за январь 2015 и остаток материалов на 01.02.2015 приведен в табл. 3.

Таблица 3

Расчет расхода материалов за декабрь 2014 и остатка на 01.01.2015

Наименование показателя	Метод ФИФО (бухгалтерский учет)		Метод ФИФО (налоговый учет)	
	Количество, шт.	Сумма, руб.	Количество, шт.	Сумма, руб.
Остаток на 01.01.2015	20	360	20	200
Остаток на 01.02.2015	20	400	20	400
Расход за январь 2015	250	4 660	250	4 500

Пояснения к таблице:

Остаток материалов по методу ФИФО будет определяться исходя из цены последней поставки, то есть:

$$1000/50 \times 20 = 400 \text{ шт.}$$

Расход материалов в бухгалтерском учете составит:

$$360 + 4\,700 - 400 = 4\,660 \text{ руб.}$$

Расход материалов в налоговом учете составит:

$$200 + 4\,700 - 400 = 4\,500 \text{ руб.}$$

Разница между суммой расхода в бухгалтерском учете и налоговом учете составит: $4\,660 - 4\,500 = 160$ руб.

Поэтому в бухгалтерском учете будет погашено отложенное налоговое обязательство, что будет отражено проводкой:

Дт сч. 77 Кт сч. 68 на сумму 32 руб.

В следующем месяце, феврале 2015 года, разниц больше не возникнет из-за тождества суммы входящего остатка.

Также очень важным изменением является внесение поправок в ст. 254 НК РФ в части включения в расходы стоимости инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды. По сути, данные новации наделяют налогоплательщика правом самостоятельно определить порядок признания в материальных расходах стоимость данных объектов, используемых в течение более одного отчетного периода.

Ранее действующая редакция рассматриваемой нормы предписывала включать в расходы стоимость данных объектов по мере ввода в эксплуатацию. Тогда как в бухгалтерском учете в отношении признания в составе расходов стоимости данных объектов действовал иной порядок, установленный Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды⁷. А именно:

1. В отношении стоимости специнструмента, оборудования и оснастки применялся один из двух способов погашения: линейный способ, или способ списания пропорционально объему выпуска. Но допускалось списывать полностью при передаче в эксплуатацию стоимость спецоснастки, используемой для изготовления индивидуальных заказов, либо в массовом производстве.

2. В части стоимости специальной одежды применялся линейный способ погашения в течение всего срока носки. При этом, допускалось пунктом 21 вышеуказанных Методических указаний единовременное списание при ее выдаче стоимости специальной одежды со сроком эксплуатации (носки) менее 12 месяцев.

То есть при следовании данным Методическим указаниям, было возможно возникновение налогооблагаемых временных разниц, в силу досрочного признания расходов для целей налогообложения по сравнению с бухгалтерским учетом. Тем самым, при отпуске (передаче) данных объектов в эксплуатацию, экономический субъект, применяющий ПБУ 18/02, должен был признать отложенное налоговое обязательство, которое погашалось по мере списания стоимости специальной оснастки и одежды.

С 1 января 2015 года налогоплательщик может воспользоваться правом, предоставленным ему ст. 254 НК РФ и установить одинаковый порядок определения моментов включения стоимости данных объектов в расходы в бухгалтерском учете и для целей исчисления налогооблагаемой прибыли. Это позволит сократить количество разниц и предотвратит необходимость признания отложенных налоговых обязательств в бухгалтерском учете. Что позволит сократить затраты учетного труда на ведение как бухгалтерского, так и налогового учета. А для этого рекомендуется внести изменения в учетную политику для целей налогообложения с 1 января 2015 года, установив одинаковый способ с учетной политикой организации, регламентирующей бухгалтерский учет. Необходимо отметить, что, исходя из положений ст. 313 НК РФ, изменения, вносимые в учетную политику для целей налогообложения, вступают в силу с начала нового налогового периода, то есть с 1 января 2015 года. То есть новый порядок включения в расходы может быть применен только в отношении объектов, переданных в эксплуатацию с вышеуказанной даты.

Но возникает следующая проблема: как признавать в составе расходов стоимость специальной одежды и оснастки, переданной в эксплуатацию до даты внесения изменений в учетную политику для целей налогообложения.

⁷ Приказ Минфина России от 26.12.2002 № 135н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды».

Эту проблему необходимо решить следующим образом. Поскольку стоимость данных предметов была признана в составе материальных расходов в налоговом учете полностью, а в бухгалтерском учете они были признаны частично, то возникший остаток необходимо и дальше признавать в бухгалтерском учете в соответствии с определенным в учетной политике способом, до полного погашения стоимости.

Тем самым, ранее признанное в бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство, по мере погашения стоимости специальной одежды и оснастки будет погашаться. Списание отложенного налогового обязательства в данном случае производиться не должно, поскольку причина возникновения налогооблагаемой временной разницы будет устранена только с 1 января 2015 года.

Другим спорным вопросом изменения положений ст. 254 НК РФ является возможная необходимость проведения ретроспективного пересчета сравнимых показателей бухгалтерской отчетности, в силу возможного применения пункта 15 ПБУ 1/2008⁸. Поэтому видится целесообразным указать на то, что ретроспективный пересчет в данной ситуации проводить не требуется по следующим причинам:

1. Изменения будут вноситься не в учетную политику организации, регламентирующую бухгалтерский учет, а в учетную политику для целей налогообложения.

2. Изменения не касаются принятых организацией способов ведения бухгалтерского учета.

Но все равно информацию о погашении отложенного налогового обязательства по данному виду разниц необходимо раскрыть в бухгалтерской отчетности в силу действия пункта 25 ПБУ 18/02.

Тем самым, несмотря на положительный характер внесенных изменений в законодательство РФ о налогах и сборах, применение новаций на практике сопряжено с возникновением проблем и затруднений, разрешение которых требует как вынесения профессиональных суждений практикующим специалистом, так и разработки рекомендаций уполномоченным органом. Оставление данных проблем без решения может привести к росту налоговых рисков экономического субъекта, что может пагубно сказаться на экономической ситуации в целом.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. 21.07.2014).
2. Федеральный закон от 20.04.2014 № 81-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».
3. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 10.02.2014 № 162-р «Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Совершенствование налогового администрирования».
4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «расходы организации» ПБУ 10/99».
5. Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
6. Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02».
7. Приказ Минфина России от 26.12.2002 № 135н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды».
8. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).

⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (утверждено Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н).

© 2015 г.

Е. В. Семенкова

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИВЛЕЧЕНИЯ ИНВЕСТИЦИЙ НА ФОНДОВОМ РЫНКЕ

Елена Вадимовна Семенкова – заведующая кафедрой управления капиталом Высшей школы международного бизнеса РАНХиГС, профессор, д-р экон. наук.

(E-mail: vadimovna1231955@mail.ru)

Если рассматривать процессы, формирующие современный финансовый рынок в России, то их можно охарактеризовать как процессы антиглобализации: усиление рыночной сегментации на фоне сокращения внешней торговли и международных потоков капитала. В результате этих процессов изменяется ключевой тренд развития не только отечественного, но и, в значительной степени мирового финансового рынка, основанный на международной диверсификации инвестиций.

Процессы глобализации мирового финансового рынка создавали условия свободного перетока капитала между рынками, например, развитых и развивающихся стран. В результате любой эмитент (государство или частная компания) имеет потенциальную возможность привлекать инвестиции по всему миру, а инвестор – вкладывать деньги в ценные бумаги эмитентов, вне зависимости от их географии и особенностей ведения бизнеса.

Основные ориентиры в движении капитала на глобальном рынке – это соотношение риска, доходности и ликвидности. Усиление процессов глобализации на финансовом рынке приводило к синхронности в движении рынков различных стран. Об этом свидетельствует динамика движения цен на нефть марки Brent, индекса РТС и индекса S&P 500. Ниже представлены месячные графики движения этих цен за 2004-2011 гг.¹



Рис. 1. Динамика движения цены на нефть марки Brent за 2004-2011 гг. (помесячно)

¹ Графики динамики зарубежных и российских биржевых индексов // Компания «Финам». [Электронный ресурс]: URL: <http://www.finam.ru/analysis/profile0005B0000B/?market=6>.



Рис. 2. Динамика движения индекса РТС за 2004-2011 гг. (помесечно)



Рис. 3. Динамика движения S&P 500 за 2004-2011 гг. (помесечно)

Основным драйвером в движении котировок на рынке отечественных акций за анализируемый период выступала цена на нефть (рис. 1 и рис. 2). Очевидная корреляция цены на нефть и цены акций имеет логическое объяснение – основной экспортной статьей, формирующей финансовые доходы России, выступали энергетические ресурсы. Однако в дальнейшем такая взаимозависимость в движении котировок цен на нефть и цен акций совсем не очевидна – высокая волатильность рынков в 2014 году создавала ситуации, когда движение цен этих активов не было однонаправленным. Нетрудно заметить, что за анализируемый период с 2004 по 2011 годы существует весьма заметная корреляция как между отечественным фондовым рынком и рынком акций США (S&P 500 – индекс широкого рынка), так и между котировками акций на российском рынке и ценой на нефть, что свидетельствует о наличии на глобальном рынке общего тренда движения. Ситуация меняется в начале 2011 года, когда на отечественном рынке ценных бумаг «бычий тренд» переходит в «затухающий боковик».

Особенностью отечественного рынка ценных бумаг является, прежде всего, то, что ликвидность сосредоточена лишь в «голубых фишках», и, следовательно, только их можно рассматривать в качестве инструментов трансформации сбережений в инвестиции. По существу, только

крупные компании с государственным участием имели возможность привлекать ресурсы как на внутреннем, так и на зарубежном рынке. Рыночные механизмы финансирования крупных отечественных корпораций осуществлялись путем размещения акций и выпуска облигаций.

На нижеприведенном графике (рис. 4) отражено движение «голубых фишек» – национальных чемпионов, к которым относится, прежде всего, «Сбербанк России». Его основным акционером и учредителем является Центральный банк Российской Федерации (далее – Банк России). Он владеет 50 % уставного капитала плюс одна голосующая акция или 52,32 % обыкновенных акций банка. Миноритарными акционерами Сбербанка являются международные и российские инвесторы².

Вторым по ликвидности акций является публичная компания «Газпром» – крупнейшее акционерное общество в России: число акционеров компании – более 500 тысяч человек. Государство контролирует 50,23 % акций компании. Из них 38,37 % акций принадлежит Российской Федерации в лице Федерального агентства по управлению государственным имуществом, 10,97 % – принадлежит ОАО «Роснефтегаз» и 0,89 % – ОАО «Росгазификация». На держателей американских депозитарных расписок (далее – АДР) приходится 26,23 % акций и 23,54 % – на прочие физические и юридические лица. Названные акционеры «Газпрома» – крупнейшие публичные компании не просто с государственным участием, но и с контрольным пакетом акций. Например, доля государства в уставном капитале ВТБ составляет 60,9 %. Она снизилась с 77,5 % в мае 2013 года, когда в ходе SPO ВТБ разместил 2,5 трлн акций и привлек дополнительно 102,5 млрд руб., разместив акции на «Московской Бирже» с дисконтом 9,7 %. Государство не участвовало в SPO и крупнейшими инвесторами банка стали норвежский Norges Bank Investment Management, Qatar Holding LLC и Государственный нефтяной фонд Азербайджана, а также коммерческий банк China Construction Bank³.

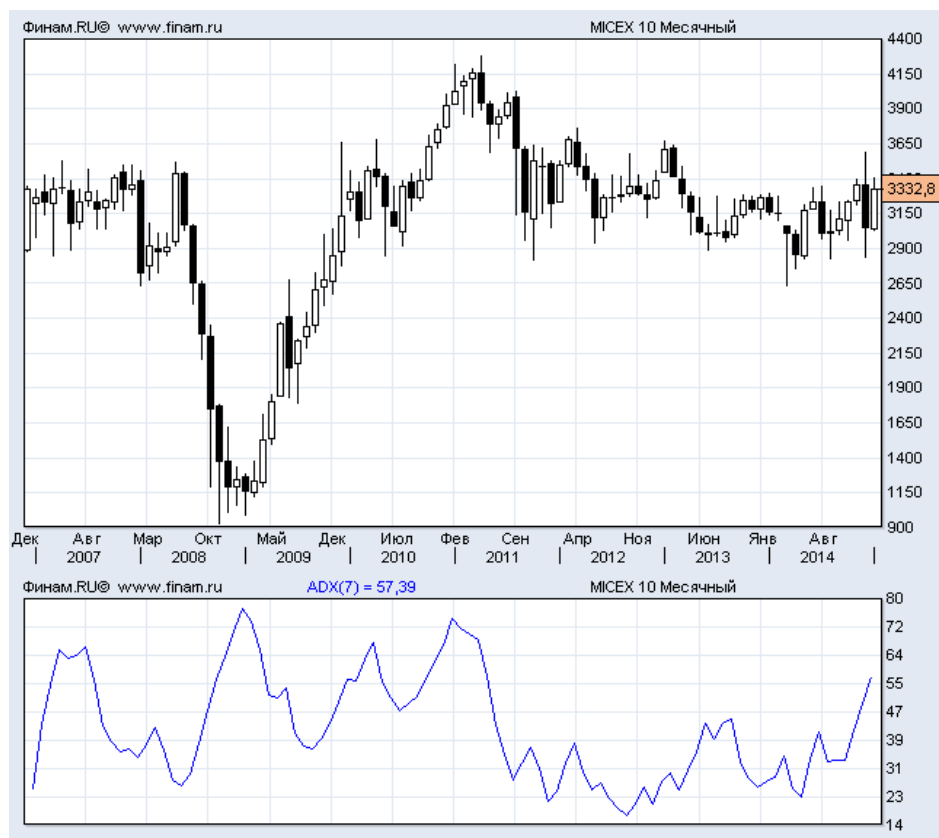


Рис. 4. Динамика движения цен «голубых фишек» за 2007-2014 гг.

² Графики динамики зарубежных и российских биржевых индексов // Компания «Финам». [Электронный ресурс]: URL: <http://www.finam.ru/analysis/profile0005B0000B/?market=6>.

³ Графики динамики зарубежных и российских биржевых индексов // Компания «Финам». [Электронный ресурс]: URL: <http://www.finam.ru/analysis/profile0005B0000B/?market=6>.

Еще одна «голубая фишка» российского рынка – «Роснефть» – включена в перечень стратегических предприятий России. Её основным акционером (69,50 % акций) является ОАО «РОСНЕФТЕГАЗ», на 100 % принадлежащее государству; 19,75 % принадлежат British Petroleum, оставшиеся 10,75% акций находятся в свободном обращении⁴.

К числу самых молодых «голубых фишек» относятся акции публичной компании «РусГидро» – одного из крупнейших российских энергетических холдингов, который объединяет научно-исследовательские, проектно-изыскательские, инжиниринговые организации, а также розничные энергосбытовые компании. Российской Федерации принадлежит 66,8370 % уставного капитала акционерного общества «РусГидро», миноритарным акционерам – 33,163 %. Ценные бумаги компании торгуются на «Московской бирже» в котировальном списке А1. В июле 2008 года открыта программа глобальных депозитарных расписок, в июле 2009 года расписки допущены к обращению на Основном рынке Лондонской фондовой биржи. В августе 2008 года акции компании «РусГидро» включены в индексы MSCI EM и MSCI Russia. В августе 2009 года открыта программа американских депозитарных расписок. С 9 июня 2014 обыкновенные акции «РусГидро» начали торговаться на «Санкт-Петербургской бирже» без включения в котировальный список⁵.

Казалось бы, в такой ситуации, когда крупные компании обладают фактической монополией, у публичных компаний с государственным участием не будет проблем с привлечением финансирования через инструменты и механизмы фондового рынка. Наличие новых инвестиционных проектов, понятные рынку грамотные решения по инвестированию на эффективно функционирующем рынке позволяют привлечь необходимые ресурсы. Так почему же отечественный фондовый рынок закрыт?

Прежде всего, неустойчивая конъюнктура отечественного рынка ценных бумаг не позволяет размещать акции, поскольку они недооценены рынком. Одно из правил для финансового менеджера – проводить IPO на «горячем рынке», когда спрос превышает предложения, и акции продаются не ниже их инвестиционной стоимости, «справедливой» цены.

Анализ показал, что механизм привлечения ресурсов на фондовом рынке для российских публичных компаний с государственным участием не работает по ряду причин: низкой конъюнктуры отечественного фондового рынка, которая не позволяет размещать акции выше их инвестиционной стоимости; наличием серьезных аномалий на финансовом рынке⁶; острой конкуренцией за инвестиционные ресурсы, результатом которой стали процессы дивергенции в движении российского и международного рынка.

На графике (рис. 4) четко прослеживается, что пик котировок приходится на начало 2011 года, и именно с этого периода начинается дивергенция – нисходящий тренд российского рынка и восходящий американского (рис. 5). Чистый отток частного капитала с фондового рынка России – основной и самый непредсказуемый фактор движения котировок и, хотя в 2012 году он сократился до 54 млрд долл. с 81 млрд долл. в 2011 году, это не привело к стабилизации рынка. Оценка Банка России по 2013 году – 67 млрд долл. по итогам года – была превышена, и на рынке сформировался понижающий тренд. Беспрецедентный отток капитала в 2014 году более 154 млрд долл. связан с несколькими факторами – как внутренними, так и внешними, в том числе с действиями международных инвесторов, которые выводили капиталы с развивающихся рынков, в частности, опасаясь предполагаемого сокращения программ количественного смягчения США.

Целенаправленные действия иностранных инвесторов, связанные с разрушением российского рынка, продолжаются. Падение котировок на фондовом рынке не позволяет отечественным компаниям размещать новые эмиссии акций, так как возможная цена размещения будет существенно ниже истинной стоимости их акций. Использование инструментов долгового рынка

⁴ Графики динамики зарубежных и российских биржевых индексов // Компания «Финам». [Электронный ресурс]: URL: <http://www.finam.ru/analysis/profile0005B0000B/?market=6>.

⁵ Графики динамики зарубежных и российских биржевых индексов // Компания «Финам». [Электронный ресурс]: URL: <http://www.finam.ru/analysis/profile0005B0000B/?market=6>.

⁶ Семенкова Е.В. Мазаев Н.Ю. Инвестиционный анализ: аномалии современного фондового рынка // Финансы и кредит. 2014. № 43. С. 2-10.

для российских компаний становится невозможным на зарубежных фондовых рынках и дорогим, а, следовательно, неэффективным не только в результате санкций, но и в связи с изменением рейтинговых оценок. Агентство Fitch 9 января 2015 года понизило долгосрочные суверенные рейтинги России в иностранной и национальной валюте на одну ступень – с «BBB» до «BBB-» – с «негативным» прогнозом⁷. Негативный прогноз предполагает дальнейшее снижение рейтинга в ближайшие полгода, следовательно, рост стоимости инвестиционных ресурсов для рефинансирования долгов и реализации новых инвестиционных проектов неизбежен. «BBB-» является самым низким рейтингом в категории, которую инвесторы обозначают как «инвестиционную». Следующая ступень в методологии Fitch, «BB+» – относится к «спекулятивному» уровню. Все ведущие рейтинговые агентства единодушны в своих оценках – они заранее предполагают снижение рейтингов: Standard & Poor's сохранял суверенный рейтинг России на уровне «BBB-» с негативным прогнозом до 26 января 2015 года, когда результаты пересмотра кредитного рейтинга России заключались в предсказуемом понижении вниз по шкале до «BB+». Рейтинг России от агентства Moody's – «Baa2» просуществовал до 16 января, а затем Международное рейтинговое агентство Moody's понизило рейтинг гособлигаций России с уровня «Baa2/Prime 2» до уровня «Baa3/Prime 3». Подобные решения рейтинговых агентств – перевести ценные бумаги российских эмитентов «в мусор» – основаны на негативных ожиданиях, что падение цен на нефть и шок от снижения курса рубля «в среднесрочной перспективе еще больше подорвут уже снизившийся [экономический] рост», говорится в сообщении агентства⁸.

Снижение финансовой гибкости в краткосрочной перспективе может возникнуть в результате снижения международных валютных резервов и доходов российского бюджета. Сегодня очень высоки риски того, что прогнозируемые результаты ситуации на рынке нефти и инвестиций, заложенные в рейтинговые оценки России, приведут к сокращению инвестиций в отечественную экономику и в результате потери глобальных инвесторов как на долгом рынке, так и на рынке акций. Учитывая тот факт, что агентство S&P понизило суверенный рейтинг России до спекулятивного уровня, база инвесторов ухудшается качественно – инвестиции в российские компании, согласно их инвестиционным декларациям, невозможны для большинства инвестиционных фондов США и Европы, но не закрыты для спекулянтов, хедж-фондов и т.д., которые не имеют такой регламентации. Для большинства оставшихся «портфельщиков» определяющим теперь будет решение Moody's, также удерживающего кредитный рейтинг России на пересмотре с возможностью понижения. Если второе рейтинговое агентство решит, что Россия не удовлетворяет требованиям инвестиционного уровня кредитоспособности, тогда, действительно, можно будет наблюдать полную ликвидацию позиций фондами, для которых держать бумаги заемщиков такого качества не позволяет инвестиционная декларация.

⁷ Fitch понизило России рейтинги до уровня «BBB-», прогноз «Негативный» // Международное рейтинговое агентство Fitch Ratings. [Электронный ресурс]: URL: http://www.fitchratings.ru/ru/rws/press-release.html?report_id=967155.

⁸ РБК – новости финансов // Информационное агентство «РосБизнесКонсалтинг». [Электронный ресурс]: URL: <http://top.rbc.ru/finances>.

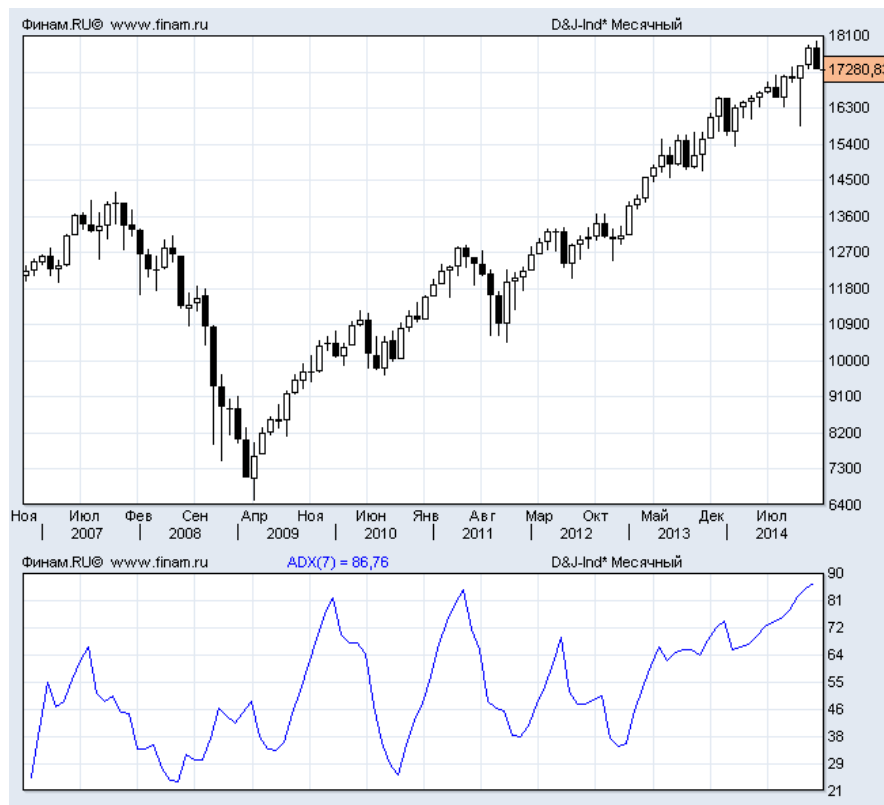


Рис. 5. Динамика движения индекса Доу-Джонс промышленный за 2007-2014 гг.

Сильная зависимость российских компаний от инвестиционных ресурсов мирового фондового рынка приводит к тому, что санкции Запада блокируют доступ российских компаний и банков к внешнему рынку капитала. Такое положение, в свою очередь, позволяет рейтинговым аналитикам Fitch прогнозировать в наступившем году сокращение ВВП России на 4 %, тогда как ранее предполагалось, что снижение составит всего 1,5 %⁹.

Чем хуже прогноз – тем дороже деньги. Поэтому в интересах западных аналитиков утверждать, что рост экономики России возобновится не ранее 2017 года, а инфляция в России по итогам текущего года, составит 11,4 %¹⁰. Безусловно, есть и объективные причины для снижения рейтингов российских эмитентов, а именно: международные резервы России сократились сильнее, чем прогнозировали специалисты, и продолжают снижаться. По мнению автора, переход к плавающему валютному курсу был недостаточно подготовлен, хотя и приостановил сокращение резервов в России, однако в конце 2014 года их объем составлял менее 390 млрд долл., а это – более чем на 120 млрд долл. меньше, чем в конце 2013 года¹¹.

В результате системного разрушения процессов глобализации изменяется картина финансового рынка, и наблюдаются процессы дивергенции в движении индексов и рынков. Это затрудняет доступ к капиталу и инвестициям, и, прежде всего, российских компаний, доля заимствования которых на внешнем рынке традиционно высока. Ситуация усугубляется и тем, что происходит обесценивание рубля, которое резко увеличивает потребность в текущей рублевой стоимости для рефинансирования заимствований из-за рубежа. Что касается внутренних источников кредитования, то волатильность на фондовом рынке и резкий подъем ключевой процентной

⁹ РБК – новости финансов // Информационное агентство «РосБизнесКонсалтинг». [Электронный ресурс]: URL: <http://top.rbc.ru/finances>.

¹⁰ Гайдаровский форум // Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации: официальный сайт. [Электронный ресурс]: URL: <http://www.ranepa.ru/about-the-academy/gf.html>.

¹¹ Там же.

ставки с 10 % до 17 %, хотя и с последующим снижением до 15 %, – объективно снизили возможности отечественного банковского сектора в финансировании инвестиций¹².

Второй причиной отсутствия инвестиционных ресурсов на рынке, необходимых для финансирования развития компаний, является слабая вовлеченность населения в процессы инвестирования. Регулярное инвестирование в доллар и перспективы введения ГКО (облигации государственного займа) снижают инвестиционный потенциал отечественного фондового рынка. Безусловно, инструменты, аналогичные ГКО, являются необходимым элементом рынка государственных ценных бумаг любой страны и применяются для покрытия текущих кассовых разрывов. Тем не менее, инициатива Министерства финансов РФ (далее – Минфин России) о возвращении ГКО именно в тот период, когда весь финансовый рынок находится под рисками, может быть поводом для опасений, и ситуация, сложившаяся сегодня на долговом рынке, должна быть тщательно проанализирована. Финансовая пирамида ГКО стала причиной дефолта в 1998 году. Когда доходность этих облигаций достигала 140 % годовых, Минфин России выпускало новые облигации, чтобы погашать старые, и это было основным источником финансирования государственного бюджета. Даже если ГКО не планируется вводить для финансирования дефицита бюджета, а лишь для управления краткосрочной ликвидностью, риск покрывать дефицит бюджета за счет выпусков ГКО остается большим. Тем более что, по оценкам Минфина России, в следующем году можно не досчитаться 3 трлн руб. бюджета в связи со снижением роста экономики и сокращением объемов импорта¹³.

Третьей причиной сокращения инвестиций, поступающих в публичные компании с государственным участием, является плохое качество инвестиционных проектов. В условиях западных санкций, которые ограничивают России предоставление технологий и оборудования для добычи нефти на шельфе и трудноизвлекаемых запасов, «Роснефти» будет сложно начать реализацию проектов в ближайшей перспективе, т.к. в России нет соответствующих возможностей. Низкая цена на нефть и высокая стоимость проектов делают проблематичной не только эффективность, но и даже окупаемость многих инвестиционных проектов. Их тщательный анализ и оценка эффективности – безусловный приоритет для развития рынка инвестиций.

Тем не менее, потребность рефинансирования долгов в российской экономике стоит очень остро. Из-за геополитического фактора и неопределенности, а также ограниченных возможностей кредитования, публичные компании с государственным участием проводят «квази-размещения» корпоративных облигаций, каковым по существу было размещение облигаций «Роснефти». Это плохо для качества облигационного рынка, поскольку повышаются риски облигационных заимствований, и текущая экономическая ситуация в стране может поставить некоторые компании на грань технического дефолта.

Таким образом, в условиях сильной финансовой волатильности с конца прошлого года, высокой неопределенности в прогнозировании факторов, влияющих на динамику цен, и высокой ставки заимствования российским корпорациям будет сложно использовать механизмы привлечения инвестиций на фондовом рынке в 2015 году. В этих условиях введение ГКО само по себе, конечно, не приведет страну к новому дефолту, но возможная «волна технических дефолтов» может создать определенные трудности финансирования публичных компаний с государственным участием – «голубых фишек» – на основе использования инструментов и механизмов фондового рынка. Немалый потенциал расширения возможности финансирования отечественных компаний заложен в вовлечении накоплений населения в инвестиционный процесс.

¹² Там же.

¹³ Там же.

Библиографический список

1. Миркин Я.М. Ценные бумаги и фондовый рынок. – М.: Перспектива. 1995. 537 с.
2. Семенкова Е.В. Мазаев Н.Ю. Инвестиционный анализ: аномалии современного фондового рынка // Финансы и кредит. 2014. № 43.
3. Стратегические финансы: учебник / Под общ. ред. Е.В. Семенковой. – М.: Издательский дом «Дело» РАНХиГС. 2013. – 728 с.
4. Fitch понизило России рейтинги до уровня «BBB-», прогноз «Негативный» // Международное рейтинговое агентство Fitch Ratings. [Электронный ресурс]: URL: http://www.fitchratings.ru/ru/rws/press-release.html?report_id=967155.
5. World Federation of Exchanges. [Электронный ресурс]: URL: <http://world-exchanges.org>.
6. Гайдаровский форум // Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации: официальный сайт. [Электронный ресурс]: URL: <http://www.ranepa.ru/about-the-academy/gf.html>.
7. Графики динамики зарубежных и российских биржевых индексов // Компания «Финам». [Электронный ресурс]: URL: <http://www.finam.ru/analysis/profile0005B0000B/?market=6>.
8. РБК – новости финансов // Информационное агентство «РосБизнесКонсалтинг». [Электронный ресурс]: URL: <http://top.rbc.ru/finances>.

© 2015 г.

В. И. Жуков

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРИОРИТЕТЫ СИСТЕМНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В КОМПАНИЯХ

Жуков Владимир Николаевич – доцент кафедры бухгалтерского учета Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова, канд. экон. наук.

(E-mail: vn-zhukov@mail.ru)

Современный внутренний финансовый контроль, выступая функцией управления финансами компаний, представляет собой сложное явление, в силу чего на передний план вышла проблема его системной организации, а основой проведения научных исследований в последние годы стал выступать системный подход. Вместе с тем, на сегодняшний день проблема организации внутреннего системного контроля финансов компаний остается до конца не решенной. Существенным препятствием этому стала сложившаяся асимметрия между степенью сложности создаваемых систем контроля и уровнем применяемой методологии системного подхода. С целью преодоления методологического кризиса ведущим инструментом исследований в рассматриваемой области знаний должен стать системный анализ.

Причины и следствия создания систем внутреннего финансового контроля в компаниях

Под внутренним финансовым контролем автор понимает совокупность контрольных мероприятий, осуществляемых субъектами управления с целью выявления, корректировки и предупреждения отклонений реального состояния финансовых ресурсов, потоков, инструментов от заданных параметров, а также с целью оценки принимаемых в отношении них управленческих решений.

Сегодня в отечественных и зарубежных научных работах отчетливо выделились два методологических подхода к исследованию вопросов внутреннего финансового контроля. При этом у авторов нет единого мнения по поводу точной формулировки каждого из них. Например, Л.И. Ерохина указывает на существование информационного и функционально-управленческого методологических направлений контроля¹. Ч. Хорнгрен и Дж. Фостер выделяют в рамках внутреннего финансового контроля бухгалтерский контроль (accounting control) и административный контроль (administrative control)². Таким образом, внутренний финансовый контроль одновременно рассматривается как функция бухгалтерского (финансового) учета и как функция управления финансами организаций. Указанные методологические подходы отнюдь не исключают друг друга, а только подчеркивают сложность этого объекта исследования.

¹ Проблемы и перспективы функционирования системы внутреннего контроля налогообложения в управленческой инфраструктуре современного хозяйствующего субъекта / Л.И. Ерохина [и др.]. М.: ФОРУМ, 2012. – С. 10.

² Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 1995. – С. 398.

Первое направление по своей сути имеет косвенное отношение к финансам компаний, так как отводит внутреннему финансовому контролю роль гаранта в обеспечении всех заинтересованных лиц качественной информацией о деятельности экономического субъекта. Упоминание здесь о финансах лишь констатирует факт использования универсального денежного измерителя при оценке контрольной информации.

Второе направление охватывает более широкий круг изучаемых вопросов. Оно нацелено на поиск резервов повышения эффективности управления финансами компаний, роста их финансового потенциала, обеспечения финансовой безопасности бизнеса за счет использования возможностей внутреннего контроля. Именно это направление исследования положено в основу настоящей статьи.

Ведущее место в научных исследованиях, проводимых в области внутреннего финансового контроля компаний, занимают системные исследования – исследования, предметом которых выступают вопросы создания и функционирования систем этого контроля. Одной из главных проблем системных исследований является проблема выбора методологического инструментария.

Система внутреннего финансового контроля определяется автором как автономная область управления финансами компаний, отличающаяся внешней целостностью и обладающая способностью обеспечить единство контрольных мероприятий со стороны субъектов финансового менеджмента и корпоративного управления.

Следует выделить главные причины создания систем внутреннего финансового контроля в компаниях. В их число входят:

1. Усложнение управления финансами компаний, обусловленное современными вызовами и рисками.

Тенденция, связанная с созданием систем внутреннего финансового контроля, стала закономерной реакцией на существующую неопределенность, так как, по убеждению многих авторов, любая система является способом решения сложных проблем.

2. Комплексный характер проблем, возникающих в области управления финансами компаний.

В свою очередь, практика контролирования финансов компаний все чаще приобретает системный характер.

3. Утверждение командной парадигмы менеджмента.

Парадигму менеджера-одиночки сменила парадигма менеджера-команды. Речь идет о менеджменте вообще и о финансовом менеджменте в частности.

4. Расширение круга контролируемых объектов и применяемых методов внутреннего финансового контроля.

Приоритетными объектами контроля сегодня выступают стоимость компании, ее капитализация, транзакционные издержки, финансовый потенциал, финансовые риски, а приоритетными методами – мониторинг, моделирование, диагностика.

Указанные причины обусловили повышение научного спроса на системные исследования в области внутреннего финансового контроля, наиболее полно учитывающие высокую степень сложности современных задач финансового управления. Ведущая методологическая роль при проведении системных исследований принадлежит системному подходу.

Преимущества и недостатки системного подхода

Системный подход является ядром всей системно-структурной методологии (см. рис.). Он представляет собой направление теории научного познания, рассматривающее любой объект действительности как целостный организм, то есть систему упорядоченных элементов, совместное взаимодействие которых направлено на решение общих задач³.

Рассматриваемый методологический инструмент принадлежит к числу передовых методов решения сложных вопросов, подтверждением чему могут служить многочисленные факты его широкого применения в естествознании, технических, экономических, общественных, гуманитарных науках. Тем не менее, отдельные исследователи продолжают считать системный

³ Блауберг И.В., Юдин Э.Г. Становление и сущность системного подхода. М.: Наука, 1973.

подход узкопрофильным методологическим направлением, ограничивая сферу приложения этого инструмента классическими рамками биологии и техники. Например, К.Н. Лебедев, основываясь на работах Л. фон Берталанфи «Общая теория систем: критический обзор» (1962 г.) и Н. Винера «Кибернетика» (1948 г.), отмечает, что «системный подход по своей сущности является методологией изучения организмов и саморегулирующихся технических устройств, в связи с чем, в экономике его необходимо применять с величайшей осторожностью⁴».

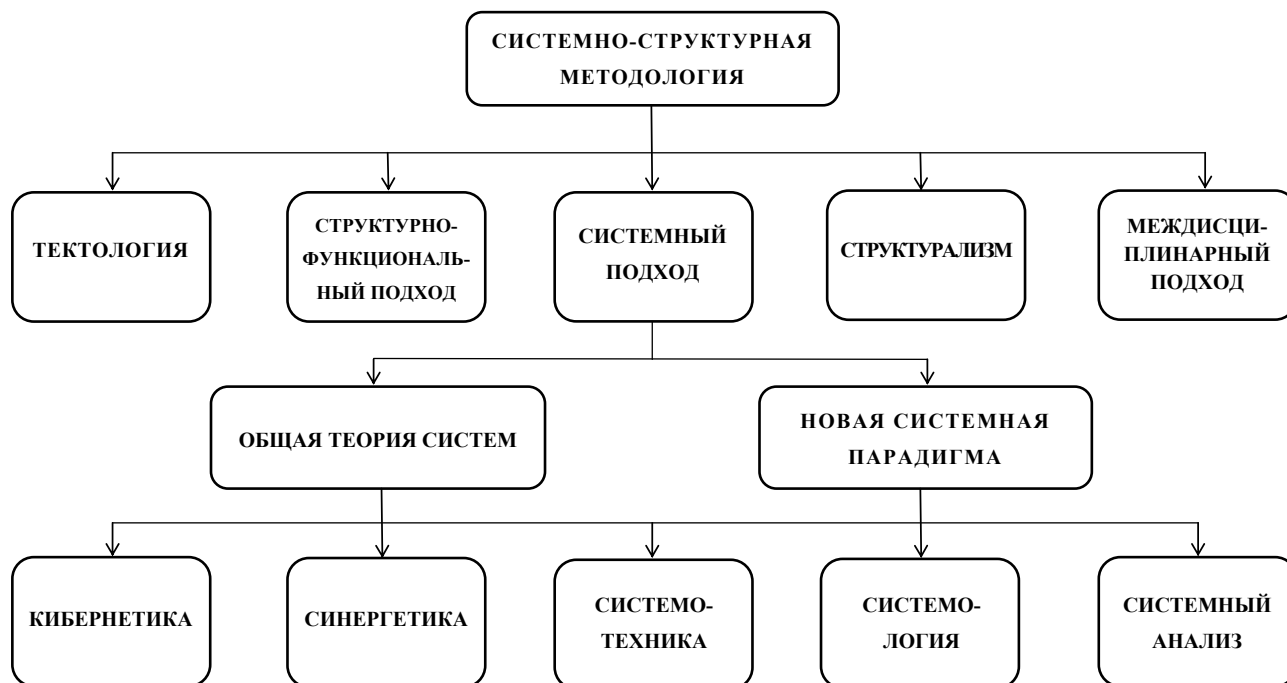


Рис. Системно-структурная методология

Автор полагает, приведенное мнение вряд ли можно назвать состоятельным, поскольку оно никак не согласуется с результатами многочисленных научных работ, посвященных особенностям применения системного подхода в социально-экономических исследованиях.

Приложение системного подхода к сфере внутреннего финансового контроля вполне закономерно. Оно явилось ответной реакцией на современные тенденции и вызовы в области управления финансами компаний и во многом обусловлено усиливающимися потребностями всех субъектов управления в комплексной, упорядоченной и целенаправленной контрольной деятельности. Как следствие, вопросы формирования, внедрения и функционирования систем внутреннего финансового контроля стали самостоятельной областью научных исследований.

Несмотря на неоспоримые методологические преимущества, выгодно отличающие системный подход от других форм научного познания, вместе с тем было бы ошибкой переоценить роль этого инструмента в исследовании вопросов системной организации внутреннего финансового контроля. По своей сути и возможностям системный подход продолжает оставаться общим гносеологическим средством, призванным задавать лишь вектор любого проводимого исследования.

Как следствие, большинство научных работ скорее ставят проблему системного контроля финансов коммерческих организаций, чем предлагают дееспособную методологию ее решения. Основной упор в них сделан на постулирование принципов системной организации контроля, выделение элементов системы, изучение характера существующих между ними взаимосвязей, что само по себе является новаторским относительно традиционных (несистемных) исследований. Вместе с тем предшествующие работы обходят стороной такие насущные вопросы системного исследования, как типология систем контроля, целеполагание контрольной системы, определение содержания ее входных и выходных характеристик, увязка

⁴ Лебедев К.Н. Системный подход и теория контроля в менеджменте // Вестник РУДН. Серия «Экономика». – 2009. – № 2. – С. 70.

целевых ориентиров со средствами их достижения, направления взаимодействия с внутренней и внешней средой бизнеса, этапы формирования контрольной системы. Следует указать и на скудость понятийного аппарата системного контроля, который, по большому счету, до сих пор не создан.

Преимущества и недостатки методологии системного подхода представлены в таблице.

Таблица

Преимущества и недостатки методологии системного подхода

Преимущества	Недостатки
Комплексность	Общенаучный характер
Структурная целостность	Ориентация на макро-, мезо- и мега-уровни экономики
Моделирование	Отсутствие целевых ориентиров и увязок «цель – средства»
Междисциплинарность	Неопределенность в выборе критериев результативности работы системы
Синергизм	Эндогенный аспект системных исследований

Таким образом, налицо существенная асимметрия между уровнем сложности проблемы системной организации внутреннего финансового контроля и уровнем применяемого для ее решения методологического инструментария. В этих условиях остро стоит вопрос о смене методологических приоритетов.

Методологические возможности системного анализа

По мнению автора, ведущим методологическим инструментом проводимых исследований в области системной организации внутреннего финансового контроля должен стать системный анализ – направление системного подхода, базирующееся на общей теории систем и новой системной парадигме (см. рис.).

Согласно классическому определению Ю.И. Черняка, системный анализ есть «методология исследования трудно наблюдаемых и трудно понимаемых свойств и отношений в объектах с помощью представления этих объектов в качестве целенаправленных систем и взаимоотношений между целями и средствами их реализации⁵». Принципиально важным в приведенном определении является то, что здесь отсутствует ставшее традиционным отождествление понятий «анализ систем» и «системный анализ». Благодаря этому обеспечивается синтез онтологии и гносеологии в решении любых (фундаментальных, прикладных) задач.

Системный анализ позиционирует себя, главным образом, как средство решения сложных проблем в сферах экономики и управления. Первоначально с его помощью обеспечивалось управление военно-промышленным комплексом США, а начиная с 1960-х гг., после публикации С.Л. Оптнером своей монографии⁶, методология системного анализа стала успешно применяться ведущими американскими корпорациями для реализации различных проектов делового и гуманитарного характера. В нашей стране дебют системного анализа состоялся при проведении экономической реформы планирования и управления народным хозяйством СССР (1965-1970-е гг.) и неразрывно связан с программно-целевым планированием, управлением производственно-хозяйственными комплексами, капитальным строительством. С начала 2000-х гг., благодаря новой системной парадигме, системный анализ выступает методологической базой прикладных исследований, проводимых в области менеджмента, маркетинга, организации предприятий (фирм).

⁵ Черняк Ю.И. Системный анализ в управлении экономикой. М.: Экономика, 1975. – С. 4.

⁶ Оптнер С.Л. Системный анализ для решения проблем бизнеса и промышленности. М.: Концепт, 2006.

Можно выделить следующие методологические особенности системного анализа:

1. Основной единицей анализа является управленческая (социально-экономическая) система, под которой понимается автономная часть окружающего мира, сочетающая в себе следующие начала:

- единство внешней целостности и внутреннего многообразия;
- относительная устойчивость во времени и в пространстве;
- структурная и функциональная определенность;
- взаимосвязь прошлого и будущего.

Отдельным индивидам отведена второстепенная роль. Они рассматриваются только как частные случаи управленческих систем.

2. Адаптивность к исследованию управленческих систем любого уровня, включая системы микроуровня.

Более того, с позиции системного анализа под системой предлагается понимать институты, производственные процессы, программы, планы, проекты и иные сложные объекты.

3. Каждая управленческая система анализируется в двух аспектах – с позиции внутреннего состояния и взаимодействия образующих ее элементов (эндогенный анализ), а также с точки зрения ее устойчивости и целостности во внешнем пространственно-временном континууме (экзогенный анализ).

Синтез названных подходов дает возможность по-новому подойти к исследованию, например, взаимосвязей между функциями и структурой управленческих систем, внутрикорпоративных отношений, взаимоотношений компаний и стейкхолдеров и т.д.

Приложение методологии системного анализа к области внутреннего системного контроля финансов компаний позволило достичь результатов теоретического и практического характера.

В теоретическом плане это дало возможность сформулировать качественно новый тип научной концепции для рассматриваемой области изысканий – интеграционную концепцию.

С позиции интеграционной концепции внутренний системный контроль финансов компаний предлагается понимать как сложное социально-экономическое явление, объединяющее в себе три начала – управленческое, институциональное и когнитивное. Другими словами, внутренний системный контроль выступает одновременно функцией управления финансами компаний, институтом и источником знаний.

В практическом плане использование системного анализа в процессе внутреннего финансового контроля открывает новые перспективы для решения проблемы системной организации этой функции управления финансами компаний. Благодаря использованию методологии системного анализа, создаваемые системы внутреннего финансового контроля компаний обретают следующие существенные свойства:

1. Целостность, нацеливающая на исследование внутреннего системного контроля финансов компаний через раскрытие содержания его структуры и изучение взаимодействий между всеми структурными элементами (компонентами, подсистемами).

С позиции новой методологии целостность внутреннего системного контроля определяет не только структура, но также функция, процесс и среда. Структура выявляет компоненты и их связи, функция обуславливает конечные результаты, процесс моделирует последовательность действий для получения результата, а среда определяет внешние условия существования системы. Кроме того, в отличие от системного подхода, задающего исследованиям восходящую траекторию («от частей к целому»), при новой методологии вектор проводимых изысканий принимает обратную направленность («от целого к частям»).

2. Целенаправленность, постулирующая прагматизм и конструктивизм методологии внутреннего системного контроля.

Посредством целенаправленности обеспечивается постановка, структурирование, ранжирование, коррекция целей для формирующейся или функционирующей контрольной системы, разрабатывается программа их реализации, производится оценка существующих условий и ограничений.

3. Автономность, свойственная высокоорганизованным системам, способным самостоятельно регулировать свою деятельность.

В методологическом аспекте системная автономность влечет за собой необходимость обособления исследуемой системы контроля от окружающей среды с последующим разделением целого на три составные части – вход, структуру и выход.

4. Методический плюрализм, имманентный характеру решаемых проблем.

По этому поводу в системном анализе выделяются три класса проблем:

- хорошо структурированные и количественно сформулированные проблемы;
- слабоструктурированные проблемы, содержащие смешанные (количественные и качественные) оценки;
- неструктурированные проблемы.

Проблемы системной организации внутреннего финансового контроля относятся ко второму классу. В противном случае методы системного анализа были бы не нужны, поскольку проблемы первого класса решаются с помощью развитого аппарата математического моделирования, а проблемы третьего класса – посредством применения эвристических методов.

5. Утилитарность, ориентирующая на разработку прикладной методологии, соответствующей особенностям поставленных целей.

В этих условиях заметно возрастает роль субъективной компоненты любой системы контроля – человека (наблюдателя), обладающего междисциплинарным мировоззрением, способного системно мыслить и принимать комплексные решения. Таким образом, парадокс утилитарности состоит в том, что практичность и гибкость требуют интеллектуального стиля мышления, соответствующего самому высокому (интеллектуальному) уровню системности человеческой деятельности.

Библиографический список:

1. Акофф Р., Эмери Ф. О целеустремленных системах. – М.: ЛКИ. 2008. 272 с.
2. Берталанфи Л. фон. Общая теория систем: критический обзор // Исследования по общей теории систем. – М.: Прогресс. 1969.
3. Блауберг И.В., Юдин Э.Г. Становление и сущность системного подхода. – М.: Наука. 1973. 272 с.
4. Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля. – М.: Магистр. 2011. 384 с.
5. Гританс Я.М. Система внутреннего контроля. – М.: Берлин: Инфотропик Медиа. 2011. 304 с.
6. Дрогобыцкий И.Н. Системный анализ в экономике. – М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2013. 424 с.
7. Клейнер Г.Б. Системная парадигма и системный менеджмент // Российский журнал менеджмента. 2008. Т. 6. № 3.
8. Ковалев В.В. Финансовый менеджмент. Теория и практика. – М.: Проспект. 2013. 2004 с.
9. Корнаи Я. Системная парадигма // Вопросы экономики. 2002. № 4.
10. Лебедев К.Н. Системный подход и теория контроля в менеджменте // Вестник РУДН. Серия «Экономика». 2009. № 2.
11. Лукасевич И.Я. Финансовый менеджмент. – М.: Национальное образование. 2012. 768 с.
12. Оптнер С.Л. Системный анализ для решения проблем бизнеса и промышленности. – М.: Концепт. 2006. 206 с.
13. Проблемы и перспективы функционирования системы внутреннего контроля налогообложения в управленческой инфраструктуре современного хозяйствующего субъекта / Л.И. Ерохина [и др.]. – М.: ФОРУМ. 2012. 384 с.
14. Черняк Ю.И. Системный анализ в управлении экономикой. – М.: Экономика. 1975. 192 с.
15. Хасыкова Д.О. Организационно-системный подход в системе внутрикорпоративного финансового контроля // Экономический вестник РосГУ. 2008. Т. 6. № 1. Ч. 2.
16. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика. 1995. 416 с.
17. Финансовый менеджмент / под ред. В.В. Ильина [колл. авторов]. – М.: Омега-Л. 2013. 560 с.

© 2015 г.

Н. И. Малис

РЕЗЕРВЫ РОСТА НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ РЕГИОНОВ

Малис Нина Ильинична – заведующая кафедрой «Налоговое консультирование» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, профессор, ст. научный сотрудник, канд. экон. наук.

(E-mail: malis.nina@mail.ru)

Сложившаяся в Российской Федерации в 2014 году сложная экономическая ситуация, связанная и изменением геополитических параметров, снижением цен на нефть и замедлением темпов экономического развития, крайне негативно отразилась на финансовом положении страны в целом, а в особенности на финансовом положении регионов, и до этого в подавляющем большинстве не обеспеченных собственными доходными источниками бюджетов. Очевидно, что без серьезных изменений в финансовом и бюджетном механизмах, в том числе и в налоговом, обойтись не удастся.

В настоящее время наблюдается прогрессирующая дифференциация регионов по уровню социально-экономического развития, что объясняет тот факт, что только в десяти субъектах федерации доходы собираются хотя бы на две трети, и лишь четыре субъекта Федерации – Москва, Московская область, Санкт-Петербург и Якутия – за счет своих ресурсов могут обеспечить расходы бюджета (только год назад таких регионов было десять). При этом рост доходов консолидированных бюджетов субъектов федерации замедляется, в том числе и по сравнению с ростом доходов федерального бюджета (за 11 месяцев 2014 года на 8,6 пп.) Количество регионов, чьи доходы сократились в 2013 году, увеличилось по сравнению с 2012 годом с 15 до 27. Дефицит бюджетов субъектов федерации растет крайне высокими темпами, достигнув в 2013 году почти 600 млрд руб. против 221 млрд руб. в 2012 году. Эта тенденция продолжилась и в 2014 году¹.

Ситуация с доходами субъектов федерации существенно отразилась на состоянии их задолженности, причем реальных источников погашения задолженности у большинства регионов нет, в результате чего государственный долг регионов по размерам в 2014 году сравнялся с государственным долгом федерации, чего в прошлом никогда не было. Кредиты, предоставленные субъектам федерации на ноябрь 2014 года, составили 1,7 трлн руб., причем объем привлеченных средств в 2013 году (988 млрд руб.) стал больше на 46 % (677 млрд руб. в 2012 году)².

В соответствии со сложившимися правилами существует несколько источников покрытия бюджетных дефицитов бюджетов субъектов федерации: выпуск государственных ценных бумаг, государственные гарантии, бюджетные кредиты и кредиты коммерческих банков, – естественно, что все эти инструменты являются платными и сказываются на расходах бюджета в части обслуживания долговых обязательств. Очевидно, что приоритеты должны быть за более дешевыми кредитными ресурсами, что ранее более или менее соблюдалось. Сейчас положение резко меняется. Структура задолженности регионов показывает, что растет удельный вес кредитов, полученных от кредитных организаций и иностранных коммерческих банков. Эти кредиты составили около 646 млрд руб. к декабрю 2014 года, тогда как бюджетные кредиты

¹ Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]: URL: <http://www.nalog.ru>.

² Там же.

только 611 млрд руб., а долговые обязательства в государственных ценных бумагах субъектов федерации – 455 млрд руб., то есть стоимость обслуживания долга растет (на 22 % в 2013 году по сравнению с 2012 годом). По итогам 2014 года динамика не изменилась³.

Указанные обстоятельства дают основание к тому, чтобы проанализировать не только процесс формирования бюджетных доходов субъектов федерации, но и расходов. В первую очередь это касается налоговых льгот, чрезмерная раздача которых предусматривается федеральным налоговым законодательством по налогу на прибыль, по региональным и местным налогам. Выпадающие доходы консолидированных бюджетов субъектов федерации в результате предоставления налоговых льгот к 2014 году превысили 400 млрд руб., в том числе по налогу на прибыль – 152,2 млрд руб⁴.

В 2014 году налог на прибыль организаций, большая часть которого поступает в бюджеты субъектов федерации, растет опережающими темпами по сравнению с другими налогами, – его рост за 11 месяцев 2014 года по сравнению с предыдущим периодом составил 20,5 %, но при этом очевидно, что на ситуацию повлияла в основном инфляция и рост курса иностранной валюты к рублю. Выпадающие доходы бюджетов, связанные с налоговыми льготами по этому налогу, по-прежнему велики. Интересно, что предоставление налоговых льгот не увязывается с бюджетной обеспеченностью регионов и по существу ложится бременем на доходы консолидированного бюджета РФ.

Налоговые полномочия субъектов Федерации позволяют снизить налоговую ставку по налогу на прибыль в части, зачисляемой в бюджеты субъектов федерации, на 4,5 %, что вызвало недопоступление налога на прибыль в 2013 году на 53,1 млрд руб⁵. Также следует отметить, что в 2012 году льготы составляли 63,08 млрд руб.⁶, то есть определенная положительная динамика отмечается. Идеология введения льготы теоретически связывает снижение ставки с инвестиционной и инновационной деятельностью налогоплательщиков, но с учетом того, что льгота действует уже много лет, а инвестиционная деятельность и инновации в подавляющем большинстве регионов последовательно снижаются, можно сделать однозначный вывод о неэффективности применяемого стимулирующего механизма. Для примера можно привести такой регион, как Пермский край, где при крайне низком уровне инвестиционной активности и хронически дефицитном бюджете 80 % налоговых льгот составляет льгота в виде снижения налоговой ставки, из-за чего в 2013 году в бюджет недополучено около 15 % налоговых поступлений. Следовательно, мотивацию к снижению налоговой ставки необходимо существенно усилить. Прежде всего, следует идентифицировать налогоплательщиков с позиции предоставления им преимуществ, а также и с позиций оправданности инновационных мероприятий. Целесообразно введение механизма контроля за использованием налоговой льготы, связав его с показателями эффективности ее применения, например, сроком окупаемости инвестиционных проектов, для того чтобы в случае отсутствия или недостаточности проведенных мероприятий, средства, сэкономленные за счет налоговой льготы, вернуть в бюджет.

Наибольший ущерб бюджетам субъектов федерации наносит налоговая льгота, предоставляемая убыточным организациям – 134,4 млрд руб.⁷. Представляется вполне вероятным, что стимулирование получения убытка, причем неоднократного, снижающего налоговую базу не только текущего периода, но и десяти последующих, является побудительным мотивом получения убытка для необоснованной налоговой выгоды. Это предположение можно подтвердить тем, что количество убыточных организаций последовательно растет и в некоторых отраслях превышает половину организаций - налогоплательщиков. Видимо, преференция в виде снижения налоговой базы последующих налоговых периодов не является обоснованной, прежде всего потому, что не учитывает природу полученного убытка. Представляется справедливым и рациональным снижение налоговой базы на сумму полученных убытков для организаций,

³ Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]: URL: <http://www.nalog.ru>.

⁴ Там же.

⁵ Там же.

⁶ Там же.

⁷ Там же.

осуществляющих инновационные проекты, на срок их окупаемости или для организаций, деятельность которых зависит от, как правило, сезонных колебаний цен, а также убытка, полученного организациями за счет выпуска и реализации социально значимых товаров и оказания услуг, цены на которые являются фиксированными и экономически оправданными. Конечно, могут быть и другие обоснованные причины, но обоснованность получения льготы обязательна. Кроме того, рассмотрение проблемы сроков и суммы льгот является своевременным, то есть целесообразно ограничить снижение налоговой базы последующих налоговых периодов не более, чем на 50 %, что существенно повлияет на равномерность поступления средств в бюджеты субъектов федерации.

И еще одна важная проблема, касающаяся выпадающих доходов бюджетов субъектов федерации, произошла из-за введения амортизационной премии, допускающей списание средств, потраченных на приобретение основных фондов, в момент постановки их на учет. Это очень существенные суммы – в 2013 году сумма амортизационной премии в размере не более 10 % стоимости основных средств составила 151,6 млрд руб. выпадающих доходов, а в размере не более 30 % – 693,7 млрд руб., при этом более 50 % амортизационных отчислений по назначению не используется⁸. Кроме того, длительное время актуальной остается проблема получения необоснованной налоговой выгоды, связанной с неоднократной перепродажей основных средств. Совершенно очевидно, что решение об отмене ограничений на такую перепродажу не является целесообразным, так как маловероятно, что только взаимозависимые лица получают от нее выгоду.

Снижению доходной базы региональных бюджетов в немалой степени способствует механизм налогообложения подакцизной алкогольной продукции. Известно, что в Российской Федерации около 40 % подакцизной продукции реализуется без акцизной марки. Ставки акцизов и, соответственно, цена алкогольной продукции способствуют этому процессу, тем более усугубляющемуся ввиду неадаптированного законодательства со странами ЕАЭС, в частности, с Казахстаном, который поставляет в РФ дешевую из-за низких ставок акцизов алкогольную продукцию, делая российских производителей неконкурентоспособными. Результатом сложившейся ситуации является замедление роста поступлений акцизов в целом до 5,4 % (несмотря на существенную индексацию ставок), а по акцизам на алкогольную продукцию крепостью выше 9 градусов даже снижение поступлений в 2014 году. Подтверждением сказанного является небывалое для России снижение показателя реализации алкогольной продукции в 2014 году, особенно крепостью более 40 градусов.

Решением проблемы может стать введение государственной монополии на спирт, а также налога на вмененную мощность производителей, так как многие из них используют только 10 % залицензированных мощностей, что дает основание предполагать нелегальный выпуск на остальных, а также взаимодействие с законодательными органами стран, входящих в Таможенный союз, в части установления адаптированных ставок подакцизной алкогольной продукции, а возможно и ограничение свободного ввоза этой продукции.

И еще одна проблема, связанная с федеральным налоговым законодательством, – это проблема введения института консолидированных налогоплательщиков. Механизм консолидации прибыли давно используется в налоговых системах развитых стран и был введен в РФ после его тщательного изучения и анализа. Проблема оказалась не совсем там, где ее ждали, а именно – в области распределения прибыли между участниками консолидированной группы, построенному по давно опробованному на обособленных подразделениях организаций принципу наличия основных производственных фондов и работников на территории соответствующего субъекта федерации. Естественно, предполагалась некоторая проблема выпадающих доходов в связи с наличием в группах убыточных организаций. На практике так и получилось и в 2012, и в 2013, и в 2014 гг. Общее недопоступление по налогу на прибыль организаций из-за введения института консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН) в 2013 и в 2014 гг. весьма существенно.

⁸ Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]: URL: <http://www.nalog.ru>.

Большинство субъектов федерации, то есть 60 регионов, выиграли от введения нового законодательства, но остальные регионы существенно недополучают доходы по сравнению с предыдущими. Сложность ситуации определяется тем, что произошло существенное перераспределение доходов между бюджетами субъектов федерации.

В некоторых регионах проблема выпадающих доходов бюджета из-за введения консолидации платежей по налогу на прибыль привела к невозможности исполнения запланированных ранее расходных обязательств, в том числе и социального характера.

Временное решение было найдено путем компенсации из средств федерального бюджета выпадающих доходов бюджетов по итогам 2012 и 2013 гг. тем регионам, которые пострадали из-за введения нового законодательства и из-за снижения поступлений налога на прибыль. Однако, проблема комплексно не решена.

Налоговое законодательство по КГН предполагает, что платежи налога на прибыль организаций перераспределяются в пользу бюджетов тех регионов, в которых находятся основные производственные мощности и задействованы трудовые ресурсы. Указанное перераспределение несомненно приводит к поступлению указанного налога в отдельные бюджеты субъектов Российской Федерации вне зависимости от результатов деятельности конкретных налогоплательщиков региона. При этом результатом такого перераспределения может быть как снижение поступлений налога на прибыль организаций в региональный бюджет, так и их увеличение.

Преимуществом нового законодательства является то, что введение института консолидации налогоплательщиков направлено на устранение условий для трансфертного ценообразования: составление консолидированной отчетности по налогу на прибыль и уплата этого налога в целом по группе снижают стимулы для применения трансфертного ценообразования участниками такой налоговой группы с целью минимизации налога. Также уменьшаются негативные эффекты, связанные с перемещением налоговой базы между субъектами РФ и муниципальными образованиями. Кроме того, установление для консолидированной группы налогоплательщиков особого порядка исчисления и уплаты налога на прибыль создает очевидные преимущества для организаций. Они выражаются в возможности суммировать прибыли и убытки различных участников этой группы при расчете налога на прибыль. Институт консолидированного налогоплательщика позволяет объединить ряд процедур налогового администрирования в связи с переложением основных обязанностей по расчету и уплате налога на прибыль, пеней, штрафов, а также по представлению в налоговый орган декларации на одно лицо – ответственного участника консолидированной группы. Существенным недостатком, полученным от введения института КГН, является сложность прогнозирования бюджетных доходов на уровне отдельного субъекта Российской Федерации, а также возможность неожиданного снижения доходов бюджета субъектов Российской Федерации, в которых расположены прибыльные предприятия, в случае получения больших убытков налогоплательщиками в других регионах. В то же время более быстрое принятие убытков участниками КГН за счет уменьшения прибыли прибыльных участников при прочих равных условиях позволит в более короткие сроки увеличивать доходы от налога на прибыль организаций в регионах, где работают убыточные участники КГН, что сгладит резкие колебания доходов региональных бюджетов. Представляется необходимым реформирование законодательства в части распределения налоговой базы между регионами таким образом, чтобы убытки оказывали влияние на размер налоговых платежей только в регионах, где они получены.

Исходя из смысла Послания Президента РФ В.В.Путина Федеральному Собранию РФ можно сделать вывод о том, что новые налоги в ближайшей перспективе вводиться не будут, и ставки тоже не увеличат. Единственный новый источник доходов субфедеральных бюджетов – торговый сбор, законодательство по которому было подготовлено по предложению Правительства г. Москвы представителями профильного комитета Государственной Думы РФ.

29 ноября 2014 года принят Федеральный закон № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», в соответствии с которым устанавливается торговый сбор, входящий в состав местных сборов. Данный сбор будет уплачиваться организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими

торговую деятельность с использованием объектов движимого и(или) недвижимого имущества следующим образом:

1) через объекты стационарной сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями);

2) через объекты нестационарной торговой сети;

3) через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;

4) путем отпуска товаров со склада.

В соответствии с принятым решением, торговый сбор может быть введен пока только в трех городах федерального значения, – Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе. Механизм расчета сбора построен по принципу налогообложения вмененного дохода, то есть относится к принудительным налогам.

Закон предусматривает освобождение от уплаты торгового сбора индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную форму уплаты налогов и систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, то есть малый бизнес в чистом виде.

Исключительно важно то, что законодательство предусматривает широкую дифференциацию ставок сбора и возможность применения 0-й ставки, а также снижение платежей по налогу на прибыль на сумму уплаченного торгового сбора для юридических лиц и налога, уплачиваемого в связи с применением УСН и сумму НДС для индивидуальных предпринимателей.

Фискальный эффект введения торгового сбора можно будет определить только по итогам его применения, но некоторые расчеты финансовые органы г. Москвы уже провели, что дает возможность определения перспективы роста собственных доходов бюджета г. Москвы, что показательно и для других регионов.

На основании сведений об обеспеченности населения г. Москвы торговыми площадями и численности постоянного населения г. Москвы был произведен прогноз поступлений по данному налогу в 2015 и 2016 гг. Ожидаемая сумма поступлений рассчитана, исходя из обложения сбором объема торговых площадей, расположенных на территории города Москвы, по максимальной ставке сбора (рассчитанной на основании значения потенциально возможного к получению дохода) с учетом понижающих коэффициентов снижения сумм поступлений от сбора, обусловленных следующими факторами:

1) установление дифференцированных ставок сбора в зависимости от территории осуществления конкретного вида торговой деятельности, категории плательщика сбора, особенностей осуществления отдельных видов торговли, особенностей объектов осуществления торговли ($k_1 = 0,7$). Расчет значения коэффициента 1 основан на предположении о среднем уровне снижения ставок по сбору на 30 %. Указанное значение будет скорректировано после принятия закона г. Москвы, в соответствии с которым на территории города вводится торговый сбор;

2) снижение уровня собираемости сбора вследствие прогнозируемой задолженности ($k_2 = 0,964$). В соответствии с отчетностью ФНС России доля задолженности по налогам и сборам в общем объеме исчисленных к уплате налогов и сборов организациями и индивидуальными предприятиями, осуществляющими деятельность в сфере торговли, составляет 3,6 %;

3) снижение уровня собираемости вследствие уклонения от постановки на учет в качестве плательщика сбора ($k_3 = 0,8$). Оценка значения коэффициента осуществлена исходя из сложившейся практики собираемости налогов и сборов, а также предполагаемом суждении о поведении предпринимателей в связи с введением торгового сбора.

Ввиду отсутствия статистической и налоговой информации, позволяющей определить вышеприведенные коэффициенты в разрезе территорий, при расчете использованы средневзвешенные значения по г. Москве.

В соответствии с произведенным расчетом, прогнозируемая сумма поступлений от уплаты торгового сбора по итогам III квартала 2015 года составит **3 379,3 млн руб.⁹**

⁹ Официальный портал Мэра и Правительства Москвы [Электронный ресурс]: URL: <http://www.mos.ru>.

Вместе с тем, в соответствии с Федеральным законом № 382-ФЗ сумма уплаченного торгового сбора может быть принята к вычету организациями при исчислении налога на прибыль организаций (авансовых платежей по налогу), зачисляемого в бюджет субъекта РФ, а также индивидуальными предпринимателями при исчислении налога на доходы физических лиц. В связи с этим в результате введения торгового сбора на территории г. Москвы будут снижены доходы по данным налогам. Ожидается, что в результате применения налоговых вычетов в 2015 году суммы поступлений по налогу на прибыль организаций и НДФЛ будут снижены на **2 656,1 млн руб.**¹⁰

Кроме того, от уплаты сбора освобождены индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения. Объем выпадающих доходов в связи с указанным освобождением в 2015 году оценивается на уровне **98,0 млн руб.**¹¹

Уплаченная сумма сбора также принимается к вычету при расчете налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения. Указанное положение, как ожидается, приведет к снижению поступлений в бюджет города Москвы на **195,7 млн руб.**¹²

Таким образом, прогнозируемый объем дополнительных поступлений в бюджет города Москвы за счет введения торгового сбора в 2015 году составляет **429,5 млн руб.** Сумма дополнительных доходов в связи с введением указанного сбора, как ожидается, в 2016 году составит **1 889,8 млн руб.**¹³

Из представленных расчетов становится ясно, что существенного прироста налоговых поступлений от введения торгового сбора ожидать не приходится, при этом налоговая нагрузка на бизнес практически не изменится, поэтому введение налога пока приостановлено.

Для полноты исследования проблемы, необходимо отметить еще одну законодательную инициативу – введение курортного сбора. Известно, что такого рода фискальный инструмент применяется во многих развитых странах мира, на территории которых имеются курортные регионы. Представляется, что если будет принято общее решение, зафиксированное в НК РФ, то для ряда местных бюджетов этот источник может быть достаточно существенным.

В целом можно сделать вывод о том, что только крайне взвешенное отношение к правоприменительной практике существующего налогового законодательства может дать положительный фискальный эффект, новых налоговых источников доходов региональных бюджетов, по всей вероятности, не будет.

Библиографический список

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. М.: Кодекс, 2014.
2. Гончаренко Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации. М.: Кнорус. 2013.
3. Инновационный менеджмент. Учебник для академического бакалавриата. / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Юрайт. 2014.
4. Налоговая политика государств / Под ред. Н.И. Малис. М.: Юрайт. 2014.
5. Налоговая политика. Теория и практика / Под редакцией И.А. Майбунова. М.: Юнити. 2010.
6. Пансков В.Г. Узловые проблемы совершенствования налогообложения. Российский экономический журнал. 2005. № 3.
7. Теория и практика налогообложения / Под ред. Н.И. Малис. М.: Магистр. 2014.
8. Финансовые и денежно-кредитные методы регулирования экономики. Теория и практика / под ред. М.А. Абрамовой, Л.И. Гончаренко Л.И., Е.В. Маркиной. М.: Юрайт. 2014.
9. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение. М.: Юнити. 2010.
10. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации // Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 -17 гг. [Электронный ресурс]: URL: <http://minfin.ru>.

¹⁰ Официальный портал Мэра и Правительства Москвы [Электронный ресурс]: URL: <http://www.mos.ru>.

¹¹ Там же.

¹² Там же.

¹³ Там же.

© 2015 г.

А. В. Виноградова

ВЛИЯНИЕ РЫНКА ЭНЕРГОРЕСУРСОВ НА МОНЕТАРНУЮ ПОЛИТИКУ В РОССИИ

Виноградова Анна Владимировна – доцент кафедры экономической теории и методологии Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, канд. экон. наук.

(E-mail: avv21@yandex.ru)

Отличительной чертой современной российской экономики является ее ярко выраженная ориентация на эксплуатацию минерально-сырьевых и других природных ресурсов. Нефтегазовый и связанные с ним секторы играют принципиальную роль в обеспечении макроэкономической стабильности в стране. Они обеспечивают 50 % доходов государственного бюджета, поддерживая приток средств в суверенные фонды и способствуя обслуживанию государственного долга¹. Экспорт минеральных продуктов служит основным источником валютных поступлений и формирования международных резервов (рис. 1). Сектор добычи полезных ископаемых создает 10 % валовой добавленной стоимости страны, обеспечивая 70 % экспортных доходов РФ. В период с 1999 по 2011 гг. экспорт нефти, нефтепродуктов и природного газа увеличился в 11,1 раза², достигнув значения 362,7 млрд долл.

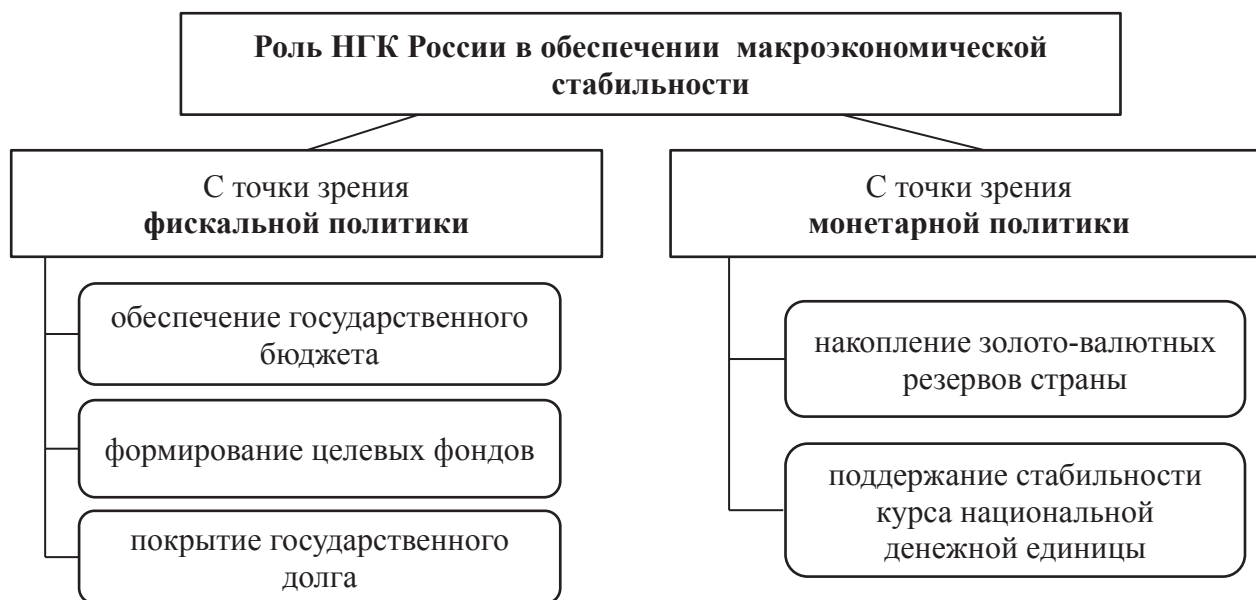


Рис.1. Роль НГК в экономике России

¹ Кимельман С., Андрюшин А. Проблемы нефтегазовой ориентации экономики России // Вопросы экономики. 2006. № 4. С. 53-66.

² Пыхтеев Ю.Н., Виноградова А.В., Воронина А.С. Проблема деиндустриализации в экспортно-сырьевой экономике // Фундаментальные исследования. 2014. № 9-10. С. 2288-2292.

Нефтегазовый комплекс (далее – НГК) служит основным рентообразующим сектором российской экономики, а рента, в свою очередь, является наиболее привлекательным инвестиционным ресурсом. Особое значение ренты в развитии экономики России обусловлено тем, что рента не является результатом хозяйственной деятельности, а, следовательно, затрат ресурсов, а выступает даром природы и ее полное изъятие и перераспределение в целях обеспечения макроэкономической стабильности и преодоления сырьевой ориентации российской экономики является важной стратегической задачей³.

Приток доходов от экспорта нефтегазовых ресурсов непосредственно влияет на *монетарную политику* (курсив автора – А. В.) Центрального банка РФ (далее - Банк России), позволяя накапливать международные резервы и поддерживать стабильность национальной валюты. Международные резервы РФ представляют собой высоколиквидные финансовые активы, находящиеся в распоряжении Банка России и Правительства РФ, и складываются из активов в иностранной валюте, монетарного золота, специальных прав заимствования, резервной позиции в МВФ и других резервных активов.

На протяжении 2000-2008 гг. рост мировых цен на минеральное сырье стимулировал стремительный приток валютной выручки от экспорта продукции добывающего сектора. Это способствовало укреплению валютного курса рубля и ослаблению конкурентоспособности национальной промышленности. Конкурентные преимущества, полученные российской экономикой в результате падения рубля во время кризиса 1998 года, относительно быстро сошли на нет. Еще в 2001 году Е. Гайдар отмечал: «Нам безумно повезло, что мы вошли в период высоких цен с предельно низким реальным курсом рубля, соответственно, у нас был большой задел его постепенного роста после краха 1998 года. Тем не менее, если высокие цены на нефть продержатся еще год, два, три, четыре, эта «подушка» неизбежно исчезнет. ...Если мы получим 30-40 долл. за баррель, то, честно говоря, я не вижу, как в этой ситуации мы сможем избежать серьезнейших проблем с резким и опасным укреплением реального курса рубля»⁴. Тем не менее, в 2004 году мировая цена нефти марки Urals превысила этот уровень, после чего продолжила свой рост, и в июле 2008 года достигла рекордного значения в 147 долл. за баррель⁵.

В связи с этим главной задачей кредитно-денежной политики на данном этапе было аккумулярование резервов и наращивание денежного предложения с целью предупреждения укрепления рубля⁶. В результате произошло резкое возрастание денежной массы, чье среднегодовое значение в период с 2000 по 2008 гг. увеличилось в 14 раз – от 934,5 млрд руб. до 13382,65 млрд руб. (агрегат М2). По мере этого международные резервы РФ увеличились от 12,5 млрд долл. в 1999 году до 478,8 млрд долл. в 2007 году (рис. 2), достигнув рекордного уровня 598,1 млрд долл. на 08.08.2008. В 2008-2009 гг. из-за падения цен на энергоресурсы резервы несколько сокращались. В 2010-2013 гг. высокие мировые цены на нефть позволили Банку России продолжить консервативную политику накопления резервов. Однако в 2014 году Банк России был вынужден прибегнуть к активным валютным интервенциям для поддержки курса рубля на фоне разрастающегося кризиса, и золотовалютные резервы сократились.

³ Виноградова А.В. Институциональный механизм диффузии природной ренты и его особенности в нефтегазовом комплексе России // Journal of Institutional Studies. 2011. Т. 3. № 2. С. 98-103.

⁴ Гайдар Е. Голландская болезнь, структурные реформы и приоритеты правительства: ретроспектива и перспективы // Полит.ру, 2001, 14 ноября. [Электронный ресурс]: URL: <http://www.polit.ru/documents/454813>.

⁵ Компания «Финам». [Электронный ресурс]: URL: <http://www.finam.ru/>. (Дата обращения 15.02.2015).

⁶ Кудрин А. Влияние доходов от экспорта нефтегазовых ресурсов на денежно-кредитную политику России // Вопросы экономики. 2013. № 3. С. 4-19.

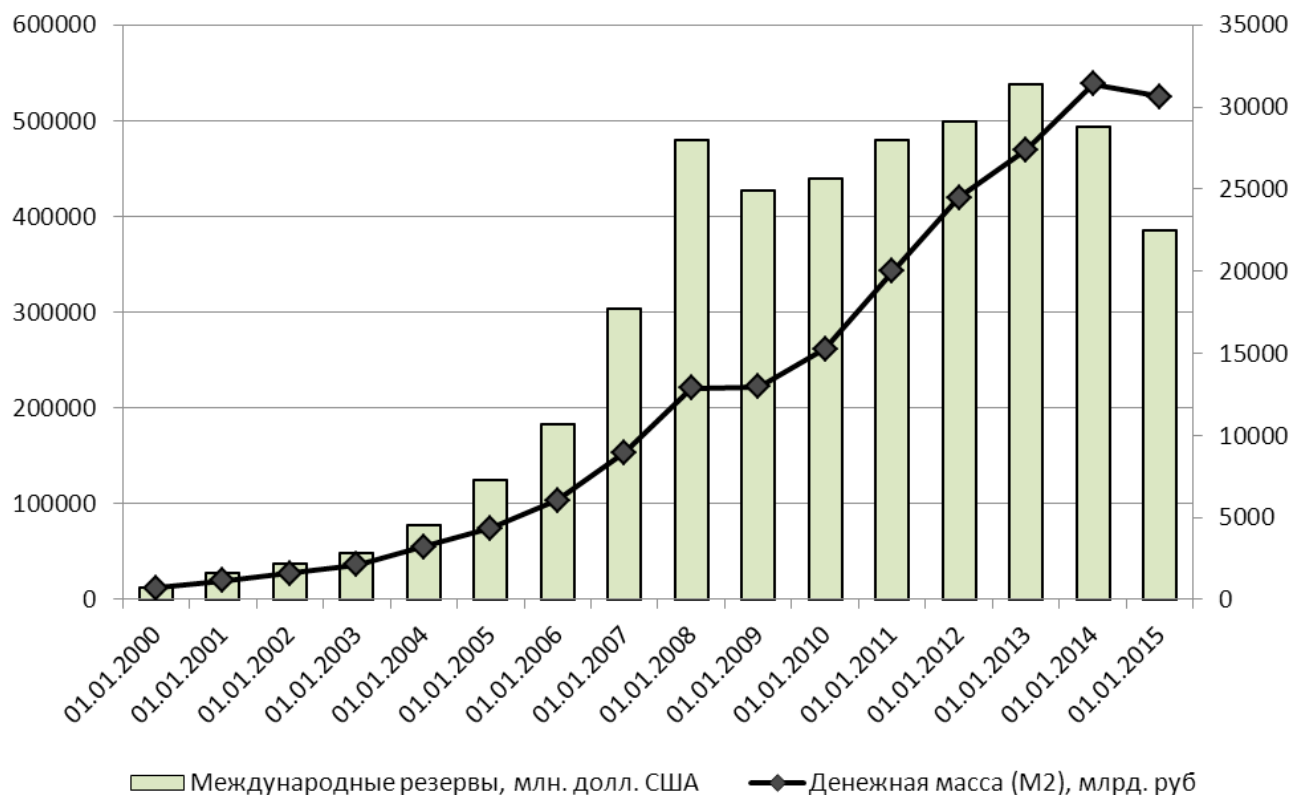


Рис. 2. Динамика международных резервов и денежной массы РФ в 2000-2015 гг.

Источник: рассчитано по данным Банка России: <http://www.cbr.ru/>.

Мировой кризис и современные политические и экономические условия подтвердили важнейшее значение накопленных резервов для решения проблемы стабилизации курса национальной валюты и экономики в целом. С начала 2014 года Банк России вновь приступил к валютным интервенциям (табл. 1) с целью поддержки рубля. За период с 2014 года по январь 2015 года было продано 130 234 млн долл. США⁷, и сейчас они находятся на уровне середины 2007 года. Еще одним фактором является снижение стоимости евро по отношению к доллару США на валютном рынке.

Таблица 1

Размер интервенции Банка России и золотовалютные резервы в 2014 -2015 гг.

Месяц	Размер интервенции Банка России				Золотовалютные резервы, млн долл. США	
	Доллар, млн долл. США		Евро, млн. евро		всего	валютные резервы
	покупка	продажа	покупка	продажа		
январь, 2014	0	7 816,77	0	586,32	509 595	469 605
февраль	0	6 158,34	0	678,69	498 926	457 211
март	0	22 296,84	0	2 268,29	493 326	448 738

⁷ Климова Е.З., Виноградова А.В. Роль золотовалютных резервов в обеспечении экономической стабильности страны // Российское предпринимательство. 2014. № 13 (259). С. 4-17.

Окончание табл. 1

апрель	0	2 401,86	0	247,87	486 131	442 776
май	1 437,64	365,6	123,29	28,29	472278	427 975
июнь	1 356,52	0	113,7	0	467 227	423 768
июль	0	0	0	0	478 250	431 958
август	0	0	0	0	468 762	422 654
сентябрь	0	0	0	0	465 228	419 239
октябрь	0	27 207,52	0	1 616,21	454 240	409 224
ноябрь	0	773,91	0	221,56	428 590	383 283
декабрь	0	11 901,75	0	0	418 880	373 658
январь, 2015	0	2165	0	0	385 460	339 371
Всего	2794,16	39 039,41	236,99	3 809,46	Изменение за период	-130 234

Источник: составлено по данным Банка России: <http://www.cbr.ru>.

Дополнительные нефтегазовые доходы в российской экономике складываются, в основном, за счет увеличения курса доллара США к рублю, прогнозируемого роста мировых цен на нефть марки Urals, несмотря на высокие геополитические риски и добычу сланцевых энергоресурсов в США, а также экспортных цен на природный газ в страны дальнего зарубежья и облагаемых объемов экспорта углеводородного сырья. Весь 2014 год сопровождался падением цен на энергоресурсы (рис.3)⁸.

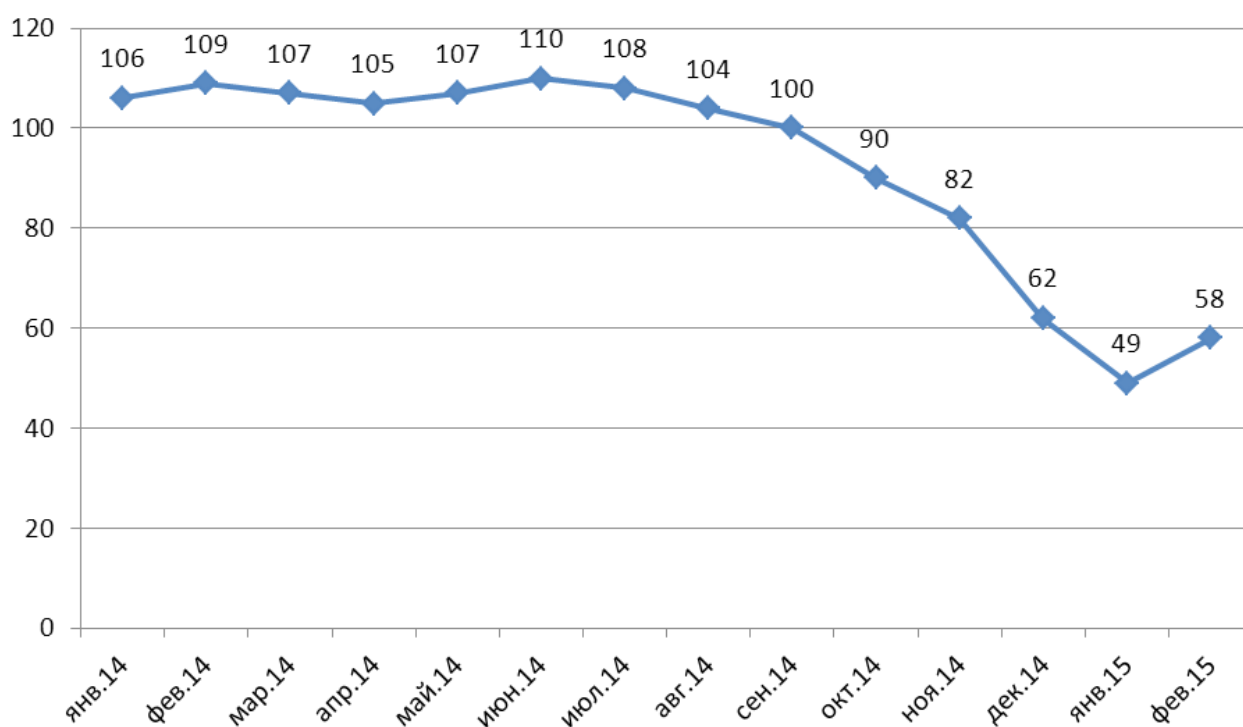


Рис. 3. Динамика цен на Нефть Brent (ICE.Brent), долл. за баррель

⁸ Компания «Финам». [Электронный ресурс]: URL: <http://www.finam.ru/>. (Дата обращения 15.02.2015)

Таким образом, российский нефтегазовый сектор играет ведущую роль в поддержании экономического роста в стране. Кроме того, он является ключевым элементом экспортно-сырьевой модели развития⁹, обеспечившей высокие темпы роста экономики в 2000-2008 гг. (в среднем 7 % в год). Однако, во-первых, долгосрочная жизнеспособность такой модели сама по себе вызывает много вопросов, а темпы экономического роста в России в 2010-2014 гг. значительно снизились: 4,5 %, 4,3 %, 3,4 %, 1,3 %, 0,6 % соответственно. Во-вторых, благодаря этому монетарная политика попадает в серьезную зависимость от слабо предсказуемых колебаний внешней конъюнктуры.

Обращаясь к опыту нефтедобывающих государств, а именно страны - члены Совета сотрудничества арабских государств Персидского залива (далее – ССАГПЗ; в него входят Саудовская Аравия, Кувейт, Оман, Бахрейн, Катар, Объединенные Арабские Эмираты), можно заметить, что высокие мировые цены на энергоносители остаются важным фактором экономического роста, но дело не только в них. Экономика России, которая также основана на экспорте энергоносителей, в среднем в течение 2000-2012 гг. росла примерно на 1,5 п.п. медленнее ССАГПЗ¹⁰. Дополнительными источниками экономического роста в странах Персидского залива являются более благоприятный бизнес-климат, способствующий развитию предпринимательской деятельности в сферах, не связанных с нефтедобычей (табл. 2), и в целом стабильная финансовая система (МВФ констатирует факт, что «банковская система Саудовской Аравии остается хорошо капитализированной, прибыльной и высоколиквидной»).

Таблица 2

Темпы роста недобывающих отраслей стран Персидского залива

Страна	Темпы роста недобывающих отраслей, % в год в среднем в 2000-2013 гг.	Доля недобывающих отраслей в ВВП в 2013 г., %
Кувейт	6,0	39
Катар	12,6	41
Оман	6,6	47
Саудовская Аравия	7,0	53
Объединенные Арабские Эмираты	5,7	58
Бахрейн	7,0	75

Для поддержания в России макроэкономической стабильности, устойчивого экономического роста и обеспечения условий для дальнейшего развития НГК необходимы новые подходы к использованию энергетического потенциала страны, диверсификация экономики и модернизация промышленности с целью не только сохранения в долгосрочном периоде собственной энергетической безопасности и выполнения взятых на себя обязательств по экспорту углеводородных ресурсов в другие государства, но и постепенного избавления от экспортно-сырьевой зависимости путем развития ненефтегазовых секторов. Должен быть создан институциональный механизм, обеспечивающий переориентацию страны с *сырьевого на инновационное развитие* (курсив автора – А. В.) и эффективное использование рентного дохода. Прежде всего, необходимо изъять у недропользователей большую часть сверхдоходов, получаемых за счет ренты и не используемых на инвестиции и инновации в отрасли. Это блокирует их рентоориентированное поведение и направит усилия на поиск прибыли. Они будут заинтересованы в снижении производственных затрат, во внедрении инноваций, и их поведение из рентоориентированного

⁹ Виноградова А.В., Пыхтеев Ю.Н. Роль нефтегазового комплекса России в обеспечении макроэкономической стабильности // Экономический анализ: теория и практика. 2014. № 44 (395). С. 47-57.

¹⁰ Васильева К. Дорогая нефть не мешает развитию // Экономика и жизнь. 2014. №1 (9517). [Электронный ресурс]: URL: <http://www.eg-online.ru/article/235202/>.

трансформируется в прибылеориентированное. Поскольку освоение новых месторождений, обновление основных фондов, разработка технологий и техники нового поколения в НГК требуют больших материальных затрат, необходимо разработать систему стимулов (в том числе налоговых льгот), способствующих направлению части рентного дохода на инвестиции инновационного характера в отрасли. При недостаточности мероприятий, стимулирующих самих производителей к такой деятельности, государство должно непосредственно финансировать инновации в НГК.

В результате проделанных исследований и экономических событий 2014 года можно отметить, что рынок энергоресурсов в реализации монетарной политики в современной России играет ключевую роль. Установившаяся зависимость инструментов кредитно-денежной политики с ценами на энергоресурсы приводит к макроэкономической нестабильности развития экономики России и резким колебаниям курса валют из-за высокой динамики валютной выручки, основу которой составляет экспорт минерального сырья.

Однако следует отметить, опираясь на опыт зарубежных стран-экспортеров нефти, что ключевыми факторами экономического роста должны выступать не высокие мировые цены на энергоносители, а благоприятный бизнес-климат, развитие НТП внутри страны (в случае его отставания от иностранных конкурентов – применять импорт высокопроизводительных технологий), привлечение иностранных инвестиций и совершенствование законодательной базы, как основы для здоровой конкуренции и развития рыночных отношений. Проведенный анализ позволяет показать значимость НГК в современной России, выявить его возможности и угрозы для стабилизации экономики, повысить благосостояние граждан страны, а также стимулировать производителей к рациональному использованию ограниченных ресурсов.

Библиографический список

1. Виноградова А.В. Институциональный механизм диффузии природной ренты и его особенности в нефтегазовом комплексе России // *Journal of Institutional Studies*. 2011. Т. 3. № 2.
2. Виноградова А.В., Пыхтеев Ю.Н. Роль нефтегазового комплекса России в обеспечении макроэкономической стабильности // *Экономический анализ: теория и практика*. 2014. № 44 (395).
3. Кимельман С., Андрюшин А. Проблемы нефтегазовой ориентации экономики России // *Вопросы экономики*. 2006. № 4.
4. Климова Е.З., Виноградова А.В. Роль золотовалютных резервов в обеспечении экономической стабильности страны // *Российское предпринимательство*. 2014. № 13 (259).
5. Кудрин А. Влияние доходов от экспорта нефтегазовых ресурсов на денежно-кредитную политику России // *Вопросы экономики*. 2013. № 3.
6. Малкина М.Ю. Экономическая политика в современной России: теоретические основы и проблемы эффективной реализации: Монография. Н. Новгород: НИСОЦ, 2012. 249 с.
7. Пыхтеев Ю.Н., Виноградова А.В., Воронина А.С. Проблема деиндустриализации в экспортно-сырьевой экономике // *Фундаментальные исследования*. 2014. № 9-10.
8. Эдер Л., Филимонова И. Экономика нефтегазового сектора России // *Вопросы экономики*. 2012. № 10.
9. Васильева К. Дорогая нефть не мешает развитию // *Экономика и жизнь*. 2014. №1 (9517). [Электронный ресурс]: URL: <http://www.eg-online.ru/article/235202/>.
10. Гайдар Е. Голландская болезнь, структурные реформы и приоритеты правительства: ретроспектива и перспективы // *Полит.ру*, 2001, 14 ноября. [Электронный ресурс]: URL: <http://www.polit.ru/documents/454813>.
11. Компания «Финам». [Электронный ресурс]: URL: <http://www.finam.ru/>.
12. Официальный сайт Банка России. [Электронный ресурс]: URL: <http://www.cbr.ru/>.

© 2015 г.

М.А. Лабоськин

ОСОБЕННОСТИ ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПЛАТЫ ТАМОЖЕННЫХ ПОШЛИН И НАЛОГОВ БАНКОВСКОЙ ГАРАНТИЕЙ

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

(E-mail: laboskin07@rambler.ru)

Взимание таможенных платежей, контроль правильности их исчисления и своевременности уплаты, принятие мер по их принудительному взысканию в пределах своей компетенции является одной из основных функций таможенных органов (пп. 4 п. 1 ст. 12 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации (далее – Закон № 311-ФЗ).

Перечень случаев, когда обеспечивается исполнение обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов¹, устанавливается п. 1 ст. 85 Таможенного кодекса Таможенного союза (далее – ТК ТС), ч. 1 ст. 137 Закона № 311-ФЗ.

К способам обеспечения уплаты таможенных платежей, определенных п. 1 ст. 86 ТК ТС, относится банковская гарантия.

Российская доктрина определяет банковскую гарантию как одностороннее обязательство гаранта, которое возникает в результате совершенной им односторонней сделки – выдачи гарантии².

При этом в соответствии с п. 8 ст. 5 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-І «О банках и банковской деятельности» (далее – Закон о банках) выдача банковской гарантии является банковской операцией.

В соответствии с ч. 2 ст. 141 Закона № 311-ФЗ к правоотношениям, связанным с выдачей банковской гарантии, представлением требований по банковской гарантии, выполнением гарантом обязательств и прекращением банковской гарантии, применяются положения законодательства Российской Федерации о банках и банковской деятельности, гражданского законодательства Российской Федерации и настоящего Федерального закона.

Таким образом, к банковской гарантии как к сделке надлежит применять положения ГК РФ, как к банковской операции – положения Закона о банках, как к способу обеспечения уплаты таможенных платежей – положения ТК ТС и Закона № 311-ФЗ.

¹ Далее в статье под таможенными платежами понимаются таможенные пошлины и налоги.

² Постановление Пленума ВАС РФ от 23 марта 2012 года № 14 «Об отдельных вопросах практики разрешения споров, связанных с оспариванием банковских гарантий».

Между тем, в ряде работ зарубежных авторов высказывается мнение, что банковская гарантия является договором между гарантом и кредитором по обеспеченному гарантией обязательству. См.: Larenz K. Lehrbuch des Schuldrechts. 11 Aufl. Munchen, 1977. Bd. 2. S. 395-396, 417; Holden M. Law and Practice of Banking. London, 1993. P. 201 et seq. Среди отечественных ученых данное мнение разделяют, в частности, Е.А. Крашенинников и Ю.В. Байгушева См.: Крашенинников Е.А., Байгушева Ю.В. Односторонние и многосторонние сделки // Вестник ВАС РФ. 2012. № 7. С. 42; Заключение договора // Вестник ВАС РФ. 2013. № 5. С. 94.

Банковская гарантия не является платежным инструментом. В коммерческом обороте банковская гарантия выполняет следующие функции:

- *обеспечительную*³;
- *распределительную*;
- *стимулирующую*;
- *защитную*;
- *сигнальную*⁴ (курсив автора – М.Л.).

В отношениях, возникающих по поводу банковской гарантии, субъектами являются:

– *гарант*. Гарантами обеспечения обязательств по уплате таможенных платежей могут быть только банки, иные кредитные организации или страховые организации⁵.

При этом выдавать банковские гарантии правомочны:

- банки, имеющие действующую лицензию Банка России, в которой указано право выдачи банковских гарантий,
- небанковские кредитные организации, имеющие лицензию Банка России на осуществление депозитно-кредитных операций⁶.

Страховым организациям для выдачи банковской гарантии лицензия Банка России не требуется. По данному вопросу Минфин России в письме от 14.05.2010 № 05-04-03/102 разъяснял, что страховщик, не являясь кредитной организацией, не может получить лицензию Банка России на осуществление банковской операции, в связи с чем страховая организация не имеет права выдавать банковские гарантии. В данном случае страховые организации, выдавая банковскую гарантию, совершали банковскую операцию не на основании Закона о банках, а на основании ч. 4 ст. 25 Закона РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации». Редакция указанного Закона, установленная Федеральным законом от 23.07.2013 № 234-ФЗ, вступившим в силу 21.01.2014, право выдавать банковские гарантии страховыми организациями не предусматривает. При этом изменения в ст. 368 ГК РФ до настоящего времени не внесены, в связи с чем страховые организации продолжают оставаться субъектами выдачи банковской гарантии, что противоречит Закону о банках.

В случае неуплаты таможенных платежей их плательщиком данная обязанность переносится на гаранта. При этом гарант не становится участником таможенных правоотношений, т.к. он не является плательщиком таможенных платежей. Гарант в данном случае только возмещает за свой счет финансовые потери государства от недобросовестных действий плательщика таможенных платежей;

– *принципал*. Им в случае обеспечения уплаты таможенных платежей банковской гарантией будет являться декларант. В определенных случаях им может быть таможенный представитель, владелец склада временного хранения, владелец таможенного склада, перевозчик или экспедитор, владелец магазина беспошлинной торговли, оператор почтовой связи;

³ Обеспечительный характер банковской гарантии (п. 1 ст. 369 ГК РФ) противоречит положению о ее независимости от основного обязательства (ст. 370 ГК РФ). В Концепции развития гражданского законодательства Российской Федерации, одобренной решением Совета при Президенте РФ по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства от 07.10.2009, в данной связи предлагается внести соответствующие изменения в положения ГК РФ, исключив, в частности, п. 1 ст. 369 ГК РФ и, напротив, предусмотрев положения, закрепляющие независимость гарантийного обязательства гаранта перед бенефициаром как от обеспечиваемого обязательства, так и от отношений гаранта с принципалом.

⁴ Свидетельствует о финансовом положении принципала и его способности выполнить свои обязательства по основному контракту, так как согласие банка выдать гарантию свидетельствует с высокой степенью вероятности о достаточно устойчивом финансовом положении принципала. См.: Трофимов К. Использование банковских гарантий в международных и отечественных контрактах // Хозяйство и право. 1999. № 11. С. 45.

⁵ В Концепции развития гражданского законодательства отмечается, что на момент принятия ГК РФ подобное ограничение являлось обоснованным. В настоящее время сохранение такого рода ограничений, препятствующих выдаче независимых гарантийных обязательств от имени иных, не указанных в ГК РФ, субъектов, неоправданно сужает сферу использования данного инструмента, создает затруднения в международной торговой практике.

⁶ Положение об особенностях пруденциального регулирования деятельности небанковских кредитных организаций, осуществляющих депозитные и кредитные операции, утв. Банком России 21.09.2001 № 153-П (ред. от 16.12.2003) // Вестник Банка России. 2001. № 60. С. 28 - 31.

– *бенефициар*. Им является кредитор принципала по обеспечиваемому банковской гарантией обязательству. В случае взимания таможенных платежей в качестве бенефициара и кредитора принципала будет выступать РФ, представляемая таможенными органами. При этом таможенный орган выступает не в качестве обычного участника гражданского оборота, а в качестве органа государства, выполняющего определенные функции государства, наделенного для этого соответствующей компетенцией и действующего в соответствии с указанной компетенцией⁷.

Обязанность по уплате гарантом денежных средств по обязательствам принципала, обеспеченных банковской гарантией, наступает в случае неисполнения принципалом основного обязательства – неуплаты таможенных платежей.

К особенностям банковской гарантии, обеспечивающей уплату таможенных платежей, налогов, следует отнести следующее:

- независимость банковской гарантии от основного обязательства (ст. 370 ГК РФ);
- безотзывность банковской гарантии (ст. 371 ГК РФ, ч. 4 ст. 141 Закона № 311-ФЗ);
- непередаваемость прав по банковской гарантии (ст. 372 ГК РФ).

В случае если в гарантии оговаривается право требования по гарантии иному лицу, то таким лицом может быть только таможенный орган;

– срок действия предоставленной банковской гарантии не может превышать 36 месяцев и должен быть достаточным для своевременного направления таможенным органом банку требования по банковской гарантии в случае неисполнения обязательств, обеспеченных банковской гарантией (ч. 5 ст. 141 Закона № 311-ФЗ);

– банковская гарантия должна быть выдана банками, иными кредитными организациями или страховыми организациями, включенными в Реестр банков, обладающих правом выдачи банковских гарантий уплаты таможенных платежей, который ведет федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела (ч. 1 ст. 141 Закона № 311-ФЗ)⁸;

– банковская гарантия на момент ее представления в таможенный орган должна вступить в силу (п. 6 ст. 141 Закона № 311-ФЗ).

На основании ч. 7 ст. 141 Закона № 311-ФЗ плательщик таможенных платежей при выборе банковской гарантии в качестве обеспечения уплаты таможенных платежей представляет в таможенный орган с сопроводительным письмом банковскую гарантию. Банковская гарантия также может быть представлена в таможенный орган банком, иной кредитной организацией или страховой организацией, которые выдали банковскую гарантию (гарант). Вместе с банковской гарантией в виде оригиналов или засвидетельствованных в нотариальном порядке копий предоставляются документы, подтверждающие соответствующие полномочия лиц, подписавших банковскую гарантию.

При этом порядок представления банковской гарантии, а также форма, в которой она должна быть представлена в таможенный орган, законом не определены. Образец банковской гарантии, рекомендованный для принятия таможенными органами, разработан ФТС России и доведен до таможенных органов письмами от 12.01.2011 № 01-11/109 и от 23.01.2014 № 01-11/02556.

На практике приобрел актуальность вопрос о соблюдении письменной формы банковской гарантии в случае направления банком-гарантом бенефициару соответствующего документа в форме электронного сообщения, в т.ч. с использованием телекоммуникационной системы SWIFT⁹.

Пленум ВАС РФ в Постановлении от 23.03.2012 № 14 «Об отдельных вопросах практики разрешения споров, связанных с оспариванием банковских гарантий» разъяснил, что ГК РФ не запрещает совершение односторонней сделки путем направления должником кредитору по обязательству, возникающему из односторонней сделки, соответствующего документа

⁷ Бадудин О.Г. Обеспечение уплаты таможенных платежей // Право и экономика. 2004. № 7. С. 46.

⁸ Реестр утвержден приказом ФТС России от 01.12.2014 № 2339, в который по состоянию на 01.12.2014 включено 220 банков, 563 филиалов банков и 17 страховых организаций.

⁹ SWIFT (Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication) – международная система передачи информации и осуществления платежей, позволяющая обмениваться защищенными электронными сообщениями и предназначенная для коммуникации между банками разных стран.

посредством почтовой, телеграфной, телетайпной, телефонной, электронной или иной связи, позволяющей достоверно установить, что документ исходит от лица, совершившего одностороннюю сделку¹⁰. Следовательно, требования ст. 368 ГК РФ о письменной форме банковской гарантии считаются соблюденными, в частности, когда гарантия выдана в форме электронного сообщения с использованием телекоммуникационной системы SWIFT.

Таким образом, ВАС РФ признал равнозначными электронную и простую письменную формы сделок.

При этом, согласно разъяснению, содержащемуся в указанном Постановлении Пленума ВАС РФ, даже несоблюдение простой письменной формы банковской гарантии не влечет ее недействительности; заинтересованные лица вправе приводить письменные и другие доказательства, подтверждающие сделку и ее условия (п. 1 ст. 162 ГК РФ).

Следует отметить, что в данном случае позиция ВАС РФ соответствует международным стандартам, установленным Унифицированными правилами для гарантий по требованию 2010 года (URDG № 758)¹¹ и Конвенции ООН о независимых гарантиях и резервных аккредитивах от 11.12.1995¹².

Пленум ВАС РФ также разъяснил, что отсутствие подписи главного бухгалтера юридического лица, выдавшего банковскую гарантию, не является основанием для признания гарантии недействительной.

В соответствии с ч. 3 ст. 141 Закона № 311-ФЗ банковская гарантия принимается таможенным органом при условии непревышения максимальной суммы одной банковской гарантии и максимальной суммы всех одновременно действующих банковских гарантий, указанных в Реестре для данного гаранта.

Максимальная сумма одной банковской гарантии и максимальная сумма всех одновременно действующих банковских гарантий, выданных одним банком либо одной иной кредитной организацией, одной страховой организацией, для принятия банковских гарантий таможенными органами в целях обеспечения уплаты таможенных платежей установлены приказом Минфина России от 10.10.2011 № 126н¹³.

На основании ч. 9 ст. 141 Закона № 311-ФЗ в случае приема банковской гарантии таможенный орган выдает плательщику таможенных платежей таможенный приходный ордер¹⁴ (ч. 9 ст. 141 Закона № 311-ФЗ).

В соответствии с п. 1 ст. 374 ГК РФ требование бенефициара (таможенного органа) об уплате денежной суммы по банковской гарантии должно быть представлено гаранту (банку, иной кредитной организации, страховой организации) в письменной форме с приложением указанных в гарантии документов. В требовании или в приложении к нему бенефициар должен указать, в чем состоит нарушение принципалом основного обязательства, в обеспечение которого выдана гарантия, равно как и от виновных действий принципала.

Гарант отказывает бенефициару в удовлетворении его требования, если это требование либо приложенные к нему документы не соответствуют условиям гарантии либо представлены гаранту по окончании определенного в гарантии срока (п. 1 ст. 376 ГК РФ).

Прекращается обязательство гаранта перед бенефициаром по гарантии по основаниям, установленным ст. 378 ГК РФ.

В результате вышеизложенного можно сделать следующие выводы:

– банковская гарантия как способ обеспечения уплаты таможенных платежей применяется с целью компенсации возможных потерь федерального бюджета от неуплаты таможенных платежей декларантом или иным лицом, на которого законом возлагается обязанность по уплате таможенных платежей;

¹⁰ Вестник ВАС РФ. 2012. № 5. С. 82.

¹¹ В случае, если в тексте банковской гарантии содержится специальное указание, могут применяться не положения ГК РФ, а данные Унифицированные правила.

¹² РФ в Конвенции не участвует.

¹³ Российская газета. 2011. 5 декабря. № 5649.

¹⁴ Форма таможенного приходного ордера, порядок его заполнения и применения утверждены Решением Комиссии Таможенного союза от 18.06.2010 № 288.

– гарант при наступлении «гарантийного случая» не будет являться лицом, на которого законом возлагается обязанность по уплате таможенных платежей. Гарант в таком случае будет лицом, компенсирующим потери федерального бюджета от неуплаты таможенных платежей их плательщиками;

– субъектом выдачи банковской гарантии в качестве обеспечения уплаты таможенных платежей обладают только банки, иные кредитные организации и страховые организации, включенные в Реестр, ведущийся ФТС России;

– форма банковской гарантии и порядок ее предоставления законом не определены;

– банковская гарантия для таможенных целей должна быть безотзывной, и срок ее действия не может превышать 36 месяцев;

– требования ст. 368 ГК РФ о письменной форме банковской гарантии считаются соблюденными, когда гарантия выдана в форме электронного сообщения;

– выдача банковской гарантии страховыми организациями противоречит Закону о банках.

Библиографический список

1. Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 года № 17) // Собрание законодательства РФ. 2010. № 50. Ст. 6615. [Электронный ресурс]: Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
2. Решение Комиссии Таможенного союза от 18 июня 2010 года № 288 «О форме таможенного приходного ордера и Порядке заполнения и применения таможенного приходного ордера» // [Электронный ресурс]: Официальный сайт Комиссии таможенного союза. URL: <http://www.tsouz.ru>.
3. Конвенция ООН о независимых гарантиях и резервных аккредитивах от 11 декабря 1995 года // Международное частное право. Сборник документов. М.: БЕК, 1997. С. 633 - 640.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ // [Электронный ресурс]: Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
5. Федеральный закон от 2 декабря 1990 года № 395-1 «О банках и банковской деятельности» // Собрание законодательства РФ. 1996. № 6. Ст. 492.
6. Закон Российской Федерации от 27 ноября 1992 года № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» // [Электронный ресурс]: Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
7. Федеральный закон от 27 ноября 2010 года № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2010. № 48. Ст. 6252.
8. Федеральный закон от 23 июля 2013 года № 234-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об организации страхового дела в Российской Федерации» // [Электронный ресурс]: Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
9. Унифицированные правила ИСС для платежных гарантий 2010 года (URDG N 758) // Документ не опубликован, содержится в БД СПС «КонсультантПлюс».
10. Концепция развития гражданского законодательства Российской Федерации, одобренная решением Совета при Президенте Российской Федерации по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства от 7 октября 2009 года // Вестник ВАС РФ. 2009. № 11. С. 6 – 186.
11. Приказ Минфина России от 10 октября 2011 года № 126н «Об установлении максимальной суммы одной банковской гарантии и максимальной суммы всех одновременно действующих банковских гарантий, выданных одним банком либо одной иной кредитной

- организацией, одной страховой организацией, для принятия банковских гарантий таможенными органами в целях обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов» // Российская газета. 2011. 5 декабря. № 5649.
12. Приказ Минфина России от 18 сентября 2014 года № 100н «О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10 октября 2011 г. № 126н» // Российская газета. 2014. 11 ноября. № 6528.
 13. Письмо Минфина России от 14 мая 2010 года № 05-04-03/102 // Документ не опубликован, содержится в БД СПС «КонсультантПлюс».
 14. Приказ ФТС России от 6 апреля 2012 года № 666 «Об утверждении Административного регламента Федеральной таможенной службы по предоставлению государственной услуги по ведению реестра банков, иных кредитных организаций и страховых организаций, обладающих правом выдачи банковских гарантий уплаты таможенных пошлин, налогов» // Российская газета. 2012. 22 августа. № 5865.
 15. Приказ ФТС России от 1 декабря 2014 года № 2339 «О внесении изменений в Реестр банков, иных кредитных организаций и страховых организаций, обладающих правом выдачи банковских гарантий уплаты таможенных пошлин, налогов, утвержденный приказом ФТС России от 2 сентября 2013 г. № 1644» // Документ не опубликован, содержится в БД СПС «КонсультантПлюс».
 16. Письмо ФТС России от 12 января 2011 года № 01-11/109 «О направлении образцов банковской гарантии» // Таможенные ведомости. 2011. № 4. С. 74 – 79.
 17. Письмо ФТС России от 23 января 2014 года № 01-11/02556 «О направлении образца банковской гарантии» // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). № 13. 2014. С. 77 – 78.
 18. Положение об особенностях пруденциального регулирования деятельности небанковских кредитных организаций, осуществляющих депозитные и кредитные операции, утвержденное Банком России 21 сентября 2001 года № 153-П // Вестник Банка России. 2001. № 60. С. 12 – 20.
 19. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 марта 2012 года № 14 «Об отдельных вопросах практики разрешения споров, связанных с оспариванием банковских гарантий» // Вестник ВАС РФ. 2012. № 5. С. 82.
 20. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Общие положения. 3-е изд., стереотипное. М.: Статут. 2001. Кн. 1.
 21. Ефимова Л.Г. Банковские сделки: Комментарий законодательства и арбитражной практики. Юр. фирма «Контракт». М.: Издательский дом «ИНФРА-М». 2000.
 22. Бадулин О.Г. Обеспечение уплаты таможенных платежей // Право и экономика. 2004. № 7. С. 44 – 48.
 23. Крашенинников Е.А., Байгушева Ю.В. Односторонние и многосторонние сделки // Вестник ВАС РФ. 2012. № 7. С. 30 – 50.
 24. Крашенинников Е.А., Байгушева Ю.В. Заключение договора // Вестник ВАС РФ. 2013. № 5. С. 60 – 104.
 25. Трофимов К. Использование банковских гарантий в международных и отечественных контрактах // Хозяйство и право. 1999. № 11. С. 44 – 47.

© 2015 г.

Р. А. Шепенко

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ С УЧАСТИЕМ ИНОСТРАННОГО ЭЛЕМЕНТА В ГРУЗИИ

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

(E-mail: shepenko@yandex.ru)

Грузия имеет выход к Черному морю и общую границу с Азербайджаном, Арменией, Турцией и Россией. Население Грузии свыше 4 млн человек.

В Грузии взимаются всего несколько налогов с низкими ставками. Это государство не входит в состав региональных объединений, в которых имеет место частичная замена или дополнение национального регулирования налогообложения, как, например, в Европейском союзе (далее – ЕС). Однако Грузия является стороной различных международных договоров, содержащих налоговые нормы. Естественно, включены положения о налогообложении и в национальное законодательство. В результате, правовое регулирование налогообложения с участием иностранного элемента в Грузии осуществляется на двух уровнях:

- национальном;
- международном.

Национальный уровень правового регулирования образован Налоговым кодексом 2010 года (в ред. 2013 г.) и подзаконными актами.

Налоговый кодекс Грузии объединяет в себе старые налоговый и таможенный кодексы. Грузинские исследователи подчеркивают, что его основными целями и задачами являются: повышение доверия к налоговой системе, стабильность налоговой среды, содействие легализации предпринимательской деятельности, устранение неоднозначности законодательства, упрощение административных процедур в соответствии с лучшими международными аналогами¹.

Относящиеся положения этого кодекса можно разделить на несколько групп, а именно:

- общие положения;
- положения о делегировании полномочий;
- положения об устранении двойного налогообложения;
- положения о налоговых льготах;
- иные положения.

Общие положения Налогового кодекса представлены предписаниями, в числе которых провозглашение примата международного регулирования, санкционирование обмена информацией и определение состава интегрированного тарифа Грузии.

В п. 7 ст. 2 провозглашен примат международного регулирования. Определено, что если заключенный и ратифицированный Грузией международный договор устанавливает нормы,

¹ ჭიოტაშვილი დ. ახალი, სანდო, მარტივი საგადასახადო სისტემის საკითხები // გორის სასწავლო უნივერსიტეტი. სამეცნიერო შრომების კრებული. 2011. № 1. გ. 138-140.

отличные от предусмотренных налоговым законодательством Грузии, то подлежат применению нормы международного договора.

Нормой п. 2(д) ст. 39 Налогового кодекса Грузии санкционирован обмен информацией с налоговыми органами других государств. Предусмотрено, что служащие налоговых органов, приглашенные специалисты и эксперты уполномочены предоставлять информацию о налогоплательщике налоговым органам других государств в соответствии с международными договорами Грузии.

Согласно п. 1 ст. 210 интегрированный тариф Грузии состоит из объединенных данных национальной товарной номенклатуры внешнеторговой деятельности, ставок импортных пошлин и уступок, которые применяются в отношении товаров, предусмотренных в товарной номенклатуре, уступок, установленных вступившими в силу международными договорами, эмбарго и ограничений, предусмотренных законодательством Грузии, которые применяются в отношении товаров, предусмотренных в товарной номенклатуре.

Аналоги первых двух предписаний можно встретить и в налоговом законодательстве других государств/территорий. Наличие третьего предписания обусловлено тем, что порядок применения импортной пошлины регламентируется в Грузии Налоговым кодексом.

Положения о делегировании полномочий включают в себя нормы Налогового кодекса, которыми министру финансов предоставлено право издания приказов. Такими приказами определяются, например, правила:

- возмещений налогов, уплаченных в Грузии нерезидентами, определенными на основании международных договоров об избежании двойного налогообложения (п. 1 ст. 125);
- налогообложения вознаграждений, выплаченных гражданам Грузии международными организациями со статусом дипломатической миссии (п. 8 ст. 153).

Положения об устранении двойного налогообложения представлены ст. 124 Налогового кодекса. В ней два стандартных предписания. В п. 1 определено, что сумма налога на прибыль, уплаченная за пределами Грузии с дохода, который не был получен из источника в Грузии, засчитывается против налога на эту прибыль, уплаченного в Грузии за соответствующий налоговый год. В п. 2 установлено, что сумма, засчитываемая на основании п. 1, не должна превышать сумму налога, которая подлежит наложению по правилам и ставкам, применимым в Грузии.

Следует заметить, что грузинские исследователи обращают внимание на то, что в этой статье сделана привязка только в отношении налога на прибыль, не оговорены правила применения метода освобождения и метода зачета, а сами положения очень бедны и не оказывают реальную помощь в формировании всей картины выбранного метода (по договору или одностороннего)².

Положения о налоговых льготах, предусмотренные нормами Налогового кодекса Грузии, достаточно разнообразны и охватывают НДС, акцизы и импортные пошлины. Эти положения можно разделить на две подгруппы.

В первую подгруппу входят освобождения от:

- НДС с импорта товаров, финансируемого в рамках льготных кредитов иностранных государств или международных организаций в соответствии с международными договорами, или с выполнения строительно-монтажных, ремонтных, реставрационных, опытно-конструкторских, геологоразведочных работ в сфере электроэнергетики, а также с временного ввоза товаров во исполнение обязательств по международным договорам Грузии по строительству трубопроводов «Баку-Тбилиси-Джейхан» и «Баку-Тбилиси-Эрзурум» (п. 3(б)(г) ст. 168);
- акцизной маркировки ввезенных товаров, предназначенных для личного пользования иностранными гражданами (включая членов семей), занятых на строительстве трубопроводов «Баку-Тбилиси-Джейхан» и «Баку-Тбилиси-Эрзурум» (п. 2(д) ст. 192);

² Mtsariashvili M. Georgia's Double Taxation Agreements from the Viewpoint of the OECD // Georgian Law Review. 2008. No. 11. P. 85.

– акцизного налога с импорта/поставки товаров и услуг, осуществляемых в рамках ратифицированных и вступивших в силу международных договоров (п. 7 ст. 194);

– импортного налога с импорта товаров, не предназначенных для коммерческого использования, стоимостью 15 тыс. лари, соответствующих группам 28-98 товарной номенклатуры, посредством индивидуального ввоза в Грузию после нахождения за границей на протяжении более 6 месяцев (ст. 199(д.д.)).

Вторая подгруппа – это налоговые льготы в отношении товаров и услуг, предназначенных для дипломатических миссий и их персонала. Положения о них включены в названные выше статьи Налогового кодекса.

Представленный перечень положений Налогового кодекса, конечно, не является исчерпывающим, поскольку еще ряд предписаний имеет отношение к налогообложению с участием иностранного элемента. В качестве примеров можно указать нормы о постоянном представительстве (ст. 29), о трансфертном ценообразовании (гл. XVII кн. V) и др.

При рассмотрении отдельных положений, в частности, п. 3(б)(г) ст. 168 и п. 2(д) ст. 192 Налогового кодекса Грузии можно проводить сравнение с налоговыми льготами, предусмотренными ч. II НК РФ, например, для участников проекта «Сколково», а также в связи с проведением XXII Олимпийских зимних игр 2014 года и чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года.

Приведенные положения Налогового кодекса Грузии выполняют различные функции.

Одни из них, такие как ст. 29, подлежат применению при отсутствии соглашения об избежании двойного налогообложения.

Другие обеспечивают реализацию требований международных договоров, в том числе, таких как Соглашение между Азербайджанской Республикой, Грузией и Турецкой Республикой о транспортировке нефти через территории Азербайджанской Республики, Грузии и Турецкой Республики по трубопроводу Баку-Тбилиси-Джейхан (Стамбул, 1999 г.).

Отсутствие в налоговом законодательстве аналога того же п. 2(д) ст. 39 Налогового кодекса Грузии может рассматриваться как препятствие для обмена информацией. Например, в Гонконге для исправления такой ситуации был принят Ордонанс 2010 года № 1 «О внутреннем доходе (изменение)» и Правила главы администрации в Совете 2010 года (Сар 112BI) «О внутреннем доходе (раскрытие информации)». В соответствии со ст. 3 и 9 названного ордонанса ст. 49 Ордонанса 1947 года (Сар 112) «О внутреннем доходе» и ст. 58 Ордонанса 1995 года (Сар 486) «О персональных данных (частная жизнь)» были дополнены п. 1А³.

Международный уровень правового регулирования налогообложения с участием иностранного элемента в Грузии представлен различными международными договорами. Их можно разделить на неналоговые и налоговые.

Как и у других государств, у Грузии достаточно богатая история включения налоговых норм в международные договоры.

В соответствии с Договором короля Македонии Аминтаса и Колхидских городов об альянсе (389-383 гг. до н.э.) стороны получили право вывозить строительные материалы, кроме сосновой древесины. Колхидские города были вправе импортировать и ее, но должны были заранее сообщить об этом и оплатить пошлины по установленному тарифу. Экспорт и транзитная торговля других предметов потребления могла осуществляться с уплатой обычного тарифа⁴.

В п. 3 ст. 6 Договора о признании Карталинским и Кахетинским Ираклием II покровительства и верховной власти России (Георгиевская крепость, 1783 г.) предусмотрено, что власть, со внутренним управлением сопряженную, суд и расправу и сбор податей предоставить его светлости царю в полную его волю и пользу, запрещая своему военному и гражданскому начальству вступаться в какие-либо распоряжения⁵.

³ Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Ч. I. М.: Юрлитинформ, 2012. С. 402-403.

⁴ Hasebroek J. Trade and Politics in Ancient Greece. N.Y.: Biblo and Tannen, 1965. P. 114-115.

⁵ Под стягом России: сборник архивных документов / сост. А.А. Сазонов, Г.Н. Герасимова, О.А. Глушкова [и др.]. М.: Русская книга, 1992. С. 242.

На сегодняшний день неналоговые международные договоры Грузии представлены многосторонними и двусторонними торговыми, дипломатическими и иными международными договорами.

С 2000 года Грузия является членом ВТО. Соответственно, она подчинена охваченным соглашениям этой организации, в том числе ГАТТ (Женева, 1947 г.; Марракеш, 1994 г.), Соглашению по выполнению ст. VI ГАТТ (Марракеш, 1994 г.), Соглашению по субсидиям и компенсационным мерам (Марракеш, 1994 г.), Соглашению по защитным мерам (Марракеш, 1994 г.) и т.п.

При этом необходимо указать, что в феврале 2002 года в Комитет по антидемпинговой практике, Комитет по субсидиям и компенсационным мерам и Комитет по защитным мерам были направлены уведомления постоянной миссии Грузии при ВТО⁶. Из этих уведомлений следовало, что проект закона об антидемпинговых, компенсационных и защитных мерах был представлен в Парламент Грузии для рассмотрения, но еще не вступил в силу. В октябре 2011 года и январе 2012 года в Комитет по антидемпинговой практике и Комитет по субсидиям и компенсационным мерам поступили новые уведомления⁷. Из их содержания следует, что Грузия не создала орган, компетентный инициировать и проводить расследования по смыслу ст. 16.5 Соглашения по выполнению ст. VI ГАТТ и ст. 25.12 Соглашения по субсидиям и компенсационным мерам и, следовательно, не имеет принятых антидемпинговых и компенсационных мер по смыслу ст. 16.4 и 25.11 и не предполагает принимать какие-либо антидемпинговые или компенсационные меры в обозримом будущем.

Заклучено Соглашение об ассоциации между ЕС, Евратомом и их членами и Грузией (Брюссель, 2014 г.) и ряд двусторонних торговых соглашений.

Соглашение об ассоциации, аналогичное тому, под предлогом неподписания которого была инициирована досрочная смена власти на Украине, содержит несколько положений, имеющих отношение к налогам, в том числе к прямым (ст. 134, 135, 280-283). Одно из ключевых предписаний содержится в п. 1 ст. 26. Предусмотрено, что стороны отменяют все таможенные пошлины на товары, происходящие из другой стороны с даты вступления в силу соглашения, за исключением предусмотренного в п. 2 и 3 этой статьи. В этих пунктах даны ссылки на перечни товаров в приложениях II-A и II-B к соглашению, которые импортируются в ЕС без таможенных пошлин в пределах лимитов тарифных квот и которые подчинены таможенным пошлинам, соответственно. Таможенные пошлины и налоги в отношении экспорта товаров запрещены ст. 29.

В качестве примера двустороннего торгового соглашения можно назвать Соглашение о свободной торговле между Республикой Турция и Грузией (Тбилиси, 2007 г.). В нем регламентированы вопросы таможенных пошлин с импорта и обременений, имеющих эквивалентный эффект (ст. 4), таможенных пошлин фискальной природы (ст. 5), таможенных пошлин с экспорта и обременений, имеющих эквивалентный эффект (ст. 6), внутреннего налогообложения (ст. 11), демпинга (ст. 13), защитных мер (ст. 14), субсидий (ст. 21) и т.п.

Дипломатические и аналогичные им соглашения содержат положения о налоговых иммунитетах. Так, с 1993 года Грузия присоединилась к Венской конвенции о дипломатических сношениях (Вена, 1961 г.). В этой конвенции предусмотрено пять правил по прямым налогам (ст. 23, 28, 34, 37 и 39) и одно правило по косвенным налогам (ст. 36).

К иным международным договорам относятся, в частности, инвестиционные соглашения. Эти соглашения обычно содержат оговорку о нераспространении их положений на налоговые вопросы, как например, в п. 1 ст. XIII Договора между Правительством США и Правительством Республики Грузия о привлечении и взаимной защите инвестиций (Вашингтон, 1994 г.). Вместе с тем, в п. 2 той же статьи предусмотрено, что если гражданин или компания утверждает в инвестиционном споре, что вопрос налогообложения включает в себя экспроприацию, то можно передать этот спор в арбитраж в соответствии со ст. IX(3).

⁶ G/ADP/N/1/GEO/1. 6.02.2002; G/SCM/N/1/GEO/1. 6.02.2002; G/SG/N/1/GEO/1. 7.02.2002.

⁷ G/ADP/N/193/GEO. 31.10.2011; G/SCM/N/202/GEO. 20.01.2012.

Налоговые международные договоры Грузии представлены:

- соглашениями об избежании двойного налогообложения;
- соглашениями о принципах взимания косвенных налогов;
- иными международными договорами.

Соглашения об избежании двойного налогообложения заключены Грузией более чем с 40 государствами. Первым стала Конвенция между Правительством Грузии и Правительством Украины об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов относительно налогов на доход и имущество (Киев, 1997 г.).

Как следует из публикации Службы внутреннего дохода США (в ред. 2013 г.) № 901 «Налоговые международные договоры США», Конвенция между США и СССР по вопросам налогообложения (Вашингтон, 1973 г.) остается в силе, в том числе в отношении Грузии, пока не будет заключен и ратифицирован новый международный договор.

Соглашение между Правительством РФ и Правительством Грузии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество (Москва, 1999 г.) заключено, но не вступило в силу.

Грузия не является участницей Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), но заключенные ею соглашения об избежании двойного налогообложения, как и в случае с большинством других государств и территорий, основаны на модельной конвенции ОЭСР. Это ни в коей мере не означает наличие обычая. Скорее, это обыкновение, которое не признается в качестве нормы международного права.

Наличие единого образца в форме модельной конвенции ОЭСР не исключает отличий и особенностей.

Еще до внесения дополнения в ст. 25 модельной конвенции ОЭСР об арбитраже, соответствующая оговорка была включена в п. 5 ст. 26 Соглашения между Правительством Грузии и Правительством Королевства Нидерланды об избежании двойного налогообложения и предотвращении налогового уклонения в отношении налогов на доход (Гаага, 2002 г.). Такой оговорки нет в других соглашениях Грузии.

В соглашениях, например, с Австрией, Великобританией, Нидерландами и Францией, нет аналога п. 2 ст. 11 модельной конвенции ОЭСР, который предусматривает, что проценты могут также облагаться налогами в договариваемом государстве, в котором они возникают, а в п. 1 ст. 11 соглашений с этими государствами, словосочетание «may be taxed» (англ. – могут облагаться налогом) заменено на «shall be taxable only» (англ. – подлежат обложению только налогом). В результате, исключено право на налогообложение в Грузии процентов, выплачиваемых резидентам этих государств.

В протоколах к соглашениям с отдельными государствами признано, что положения соглашений разработаны в соответствии с положениями модельной налоговой конвенции ОЭСР и обычно имеют значения, выраженные в комментариях ОЭСР к ней (п. 9 Протокола к Соглашению между Правительством Республики Австрия и Грузии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доход и капитал (Вена, 2005 г.), п. 1 Протокола к Соглашению между Правительством Грузии и Правительством Королевства Дания об избежании двойного налогообложения и предотвращении налогового уклонения в отношении налогов на доход (Копенгаген, 2007 г.)).

Перечень этих отличий и особенностей, по всей видимости, можно продолжить.

С бывшими республиками СССР заключены также несколько соглашений о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг), в том числе одноименное Соглашение между Правительством РФ и Правительством Грузии (Москва, 2001 г.).

К иным международным договорам относятся соглашения об обмене информацией и соглашения о взаимной административной помощи.

В 2011 году Грузия присоединилась к Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым вопросам (Страсбург, 1988 г.).

Грузией заключены также ряд двусторонних соглашений об обмене информацией, о взаимной административной помощи по налоговым вопросам и о взаимной административной помощи по таможенным вопросам.

В основе этих двусторонних соглашений лежат модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией по налоговым вопросам (в ред. 2002 г.) и модельное двустороннее соглашение Всемирной таможенной организации о взаимной административной помощи по таможенным вопросам (в ред. 2004 г.).

Действие правового регулирования налогообложения с участием иностранного элемента в Грузии ограничено в пространстве. В п. 1 ст. 1 Конституции Грузии 1995 года определено, что Грузия – независимое, единое и неделимое государство, что подтверждено референдумом, проведенным в 1991 году на всей территории страны, включая Абхазскую АССР и бывшую Юго-Осетинскую автономную область, и Актом о восстановлении государственной независимости Грузии 1991 года.

Однако на территориях Республики Абхазия и Республики Южная Осетия действуют другие источники правового регулирования. В данном случае можно проводить аналогию с преамбулой Конституции КНР 1993 года, в которой провозглашено, что Тайвань является частью священной территории КНР. На практике же, Тайвань имеет собственное налоговое законодательство, заключает соглашения об избежании двойного налогообложения и даже является членом ВТО с 2002 года⁸.

Согласно ст. 2 Закона Грузии 2008 года № 431-Пс «Об оккупированных территориях», территории Абхазской Автономной Республики и Цхинвальского региона (территория бывшей Юго-Осетинской автономной области) признаны оккупированными территориями.

В Абхазии и Южной Осетии нет единых налоговых кодексов. При этом аналога нормы п. 7 ст. 2 Налогового кодекса Грузии нет ни в Конституции Республики Абхазия 1994 года (с последними изменениями), ни в Законе Республики Абхазия 1994 года (с последними изменениями) «Об основах налоговой системы», но есть такая норма в ст. 6 Закона Республики Абхазия 1992 года (с последними изменениями) «О подоходном налоге с физических лиц».

В силу отсутствия всеобщего признания, международный уровень правового регулирования налогообложения с участием иностранного элемента в Республике Абхазия и в Республике Южная Осетия ограничен. Хотя официальное признание не является определяющим в этом вопросе. Например, Палестина является стороной Соглашения Совета арабского экономического единства о сотрудничестве во взимании налогов и пошлин (Каир, 1998 г.).

В отличие от Республики Косово, рассматриваемые республики не имеют заключенных соглашений об избежании двойного налогообложения. Не получила пока распространения и практика Республики Косово, в соответствии с которой посредством обмена вербальными нотами провозглашается присоединение к ранее заключенным с Социалистической федеративной Республикой Югославия международным договорам, в том числе и к соглашениям об избежании двойного налогообложения. Это сделано уже в отношениях с Бельгией, Великобританией, Германией и Финляндией. В результате у нового государства появился полноценный источник правового регулирования налогообложения. В случае с Югославией – это уникальный пример политического цинизма: государство разрушили, но используют его международные договоры.

Налоговые нормы есть в неналоговых международных договорах Республики Абхазия и Республики Южная Осетия, заключенных с Российской Федерацией. В качестве примеров можно указать на ст. 3, 9 и 10 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики

⁸ Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. М.: Статут, 2004. С. 31-35.

Южная Осетия об условиях размещения дипломатических представительств Российской Федерации в Республике Южная Осетия и Республики Южная Осетия в Российской Федерации (Москва, 2010 г.), ст. 1 - 4 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Южная Осетия о режиме торговли товарами (Москва, 2012 г.) и др.

Итак, следует констатировать, что правовое регулирование налогообложения с иностранным элементом в Грузии осуществляется на двух уровнях: национальном и международном. Национальный уровень образован Налоговым кодексом и подзаконными актами. Налоговый кодекс содержит значительное число положений, предусматривающих освобождение от уплаты налогов, во исполнение обязательств по международным договорам. Международный уровень правового регулирования представлен различными международными договорами, которые можно разделить на неналоговые и налоговые. Действие правового регулирования Грузии ограничено в пространстве и не распространяется на территории Республики Абхазия и Республики Южная Осетия. Международный уровень правового регулирования налогообложения с участием иностранного элемента в этих республиках ограничен. Они не имеют пока заключенных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Библиографический список

1. Mtsariashvili M. Georgia's Double Taxation Agreements from the Viewpoint of the OECD // Georgian Law Review. 2008. No. 11.
2. ჭიოტაშვილი დ. ახალი, სანდო, მარტივი საგადასახადო სისტემის საკითხები // გორის სასწავლო უნივერსიტეტი. სამეცნიერო შრომების კრებული. 2011. № 1.
3. Под стягом России: сборник архивных документов / сост. А.А. Сазонов, Г.Н. Герасимова, О.А. Глушкова [и др.]. М.: Русская книга. 1992.