

НАЛОГИ и ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ РЕЦЕНЗИРУЕМЫЙ ЖУРНАЛ

№ 4(28)/2015

октябрь–декабрь

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,
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.

© 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: 31.12.2015

Подписано в печать: 29.12.2015

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Отпечатано в Северо-Западном институте повышения квалификации ФНС России
197342, Санкт-Петербург, ул. Торжковская 10
Заказ № 98

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+

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

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

<http://www.elibrary.ru>

TAXES AND FINANCES

PEER-REVIEWED RESEARCH AND PRACTICE JOURNAL

№ 4(28)/2015

October - December

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,
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.

© TAXES and FINANCES Journal, 2015

Postal Address:

10 Torzhkovskaya str, Office 104
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: 31.12.2015
Passed for printing: 23.12.2015
Offset Printing. Circulation 1 000 copies
Printed in NW FTS
of Russia Training Institute
10 Torzhkovskaya str, 197342 Saint Petersburg
Order № 98

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+

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

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

[http:// www.elibrary.ru](http://www.elibrary.ru)

СОДЕРЖАНИЕ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Налогообложение контролируемых иностранных компаний в России и других странах	9
--	---

Мелконян Вартан Вахтангович,
доцент кафедры налогообложения Северо-Западного
института повышения квалификации ФНС России,
советник государственной гражданской службы РФ 2 класса,
канд. экон. наук

Мелконян Елена Витальевна,
советник государственной гражданской службы РФ 1 класса

Аннотация. Многие иностранные компании, присутствуя на территории Российской Федерации в виде подконтрольных дочерних обществ, используют налоговые льготы, предоставляемые различными заключенными соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Зачастую такое использование приобретает свойства злоупотребления, поскольку не вполне законные методы налогового планирования, согласующиеся с национальным и международным законодательством, имеют совершенно иную направленность.

В данной статье как раз рассматривается порядок налогообложения доходов контролируемых иностранных компаний на территории Российской Федерации, а также поднимаются проблемы применения действующих норм НК РФ в сравнении с зарубежным опытом.

Ключевые слова: контролируемые иностранные компании, налогообложение, ответственность, деофшоризация.

Двойственная природа объекта налогообложения НДС	15
--	----

Пирога Сергей Степанович,
заместитель начальника
Луцкого районного управления юстиции Волынской области,
Украина

Пирога Игорь Степанович,
ст. преподаватель Карпатского университета имени Августина Волошина,
Украина

Аннотация. В статье обоснована двойственная природа объекта налогообложения НДС: реальным объектом является чистый доход, используемый на потребление; формальным – добавленная стоимость, определяемая суммой фонда оплаты труда, прибыли и амортизации (без входного НДС). Добавленная стоимость не должна включать никаких косвенных налогов. При законодательном закреплении объекта НДС предложено использовать формальный объект – добавленную стоимость. При определении ставки НДС необходимо учитывать реальный объект НДС – чистый доход, используемый на потребление, что предполагает наличие дифференцированных ставок НДС. Добавленная стоимость определяет структуру ВВП, пропорции распределения материальных ресурсов и доходов, уровень техники и технологии производства, конкурентоспособность экономики, эффективность использования материальных ресурсов и др. и, следовательно, является основным показателем, подлежащим учету и правовому регулированию. Только эта величина определяет темпы социально-экономического развития и обеспечивает использование регулирующего потенциала НДС.

Ключевые слова: налог, объект налогообложения, НДС, плательщик налога, операции поставки, реализация, налоговая база, добавленная стоимость, товар, услуга.

СОДЕРЖАНИЕ

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Основные направления развития законодательства Российской Федерации по деофшоризации экономики	21
--	----

Орлова Анастасия Александровна,
доцент кафедры налогообложения
Северо-Западного института повышения квалификации ФНС России,
канд. экон. наук

Аннотация. В законодательство Российской Федерации активно внедряются нормы по деофшоризации экономики. С 2012 года введены правила по налоговому регулированию трансфертного ценообразования. С 2015 года в России введен порядок налогообложения прибыли иностранных компаний, контролируемых российскими налоговыми резидентами. Действующее законодательство соответствует международным стандартам, разработанным ОЭСР. Совершенствование норм российского законодательства предполагается в соответствии с Планом BEPS.

Ключевые слова: налоговое регулирование, трансфертное ценообразование, взаимозависимые лица, контролируемые сделки, соглашение о ценообразовании, Руководство ОЭСР, институт консолидации налогоплательщиков, контролируемые иностранные компании, совершенствование налогового администрирования, План BEPS.

ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Новое в валютном регулировании и валютном контроле резидентов, имеющих зарубежные счета организации	26
---	----

Чепикова Татьяна Александровна,
советник налоговой службы РФ 2 класса,
канд. экон. наук

Аннотация. В статье рассматриваются проблемные вопросы валютного контроля движения средств на зарубежных счетах резидентов, в связи с вступившими в силу изменениями в валютное законодательство Российской Федерации и в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.

Ключевые слова: внешнеэкономическая деятельность, валютный контроль, валютное законодательство, валютные операции, резиденты, агенты валютного контроля, административная ответственность за нарушение валютного законодательства.

ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

Проблемы и противоречия современных методов оценки эффективности системы налогового стимулирования НИОКР	30
--	----

Покровская Надежда Николаевна,
доцент, профессор кафедры Международного менеджмента,
заместитель директора Международного института экономики и политики
Санкт-Петербургского государственного экономического университета,
канд. эконом. наук, д-р социол. наук

Аннотация. В статье анализируются подходы к оценке результативности, производительности, эффективности творческого и предпринимательского компонентов инноваций. Показаны проблемы налоговой статистики в вопросе оценки эффективности мер налогового стимулирования НИОКР и предложены пути совершенствования системы налогового стимулирования инновационной деятельности экономических субъектов.

Ключевые слова: эффективность, налоговая политика, стимулирование, инновации, НИОКР.

СОДЕРЖАНИЕ

Проблемы налога на доходы физических лиц в России и Литве	40
---	----

Чернова Вера Эммануиловна,
доцент, зав.кафедрой финансов и учёта
Санкт-Петербургского государственного
технологического университета растительных полимеров,
канд. эконом. наук

Христаускас Чесловас,
доцент, профессор кафедры учёта факультета
экономики и предпринимательства
Каунасского технологического университета, Литва,
д-р технич. наук

Аннотация. В статье исследован вопрос о налогообложении доходов физических лиц в Литве и России, поскольку обе страны в рейтинге уплаты налогов *Paying Taxes 2014* занял 56 место. Показана динамика налоговых ставок и правила формирования социальных фондов в Литве. Приведены данные об общей нагрузке на заработную плату в Литве и России. Исследована динамика и доля НДС в консолидированном бюджете Российской Федерации и Санкт-Петербурга в сравнении с доходами бюджетов, выделены факторы, влияющие на исследуемые показатели.

Ключевые слова: фонды социального страхования, доля НДС в доходах бюджетов.

ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ

Развитие электронных сервисов налоговой службы	45
--	----

Лучинина Елена Анатольевна,
доцент кафедры налогообложения
Северо-Западного института
повышения квалификации ФНС России, Санкт-Петербург

Аннотация. В настоящей статье анализируются возможности применения электронных сервисов Федеральной налоговой службы, рассматривается актуальность и перспективы дальнейшего развития электронных услуг в части создания единой автоматизированной системы Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы.

Ключевые слова: сайт, электронный сервис, услуга, налоговые органы, налогоплательщик, личный кабинет.

CONTENTS

ACCOUNTING AND TAXATION

Taxation of controlled foreign companies in Russia and other countries 9

Melkonyan Vartan Vakhtangovitch,
Assistant Professor of Taxation Department
of North-West Federal Tax Service Training Institute,
Civil Service Counselor of the 2nd class,
Candidate of Economic Sciences

Melkonyan Elena Vitalyevna,
Civil Service Counselor of the 1st class

Abstract. *Many foreign companies, which operate in the territory of the Russian Federation as controlled affiliated company, use tax benefits provided by a variety of concluded agreements on avoidance of double taxation. Such use often becomes abuse, since the tax planning methods that are not fully consistent with national and international law have a completely different focus. This article considers the order of taxation of incomes of controlled foreign companies in the territory of the Russian Federation, as well as problems of application of existing rules of the Tax Code of the Russian Federation in comparison with foreign experience.*

Key words: *controlled foreign companies, taxation, responsibility, deoffshorization.*

Dual nature of the object of VAT taxation 15

Piroga Sergey Stepanovitch,
Deputy Head
of the Department of Justice of Lutsk district of Volyn region,
Ukraine

Piroga Igor Stepanovitch,
Senior Professor of Augustin Voloshin Carpathian University,
Ukraine

Abstract. *The article gives explanation to the dual nature of the object of VAT taxation: a real object is net income used for consumption; a formal one is the added value determined by the amount of payroll, profit and amortization (without input VAT). Added value should not include any indirect taxes. In case of legislative consolidation of VAT object it is proposed to use the formal object - added tax. While determining the VAT rate, the real object of VAT should be considered, which is net income used for consumption, which suggests differentiated VAT rates. Added value determines the structure of GDP, proportions of distribution of material resources and incomes, level of equipment and production technology, competitive economics, effective use of material resources, etc., and, therefore, is a key indicator, subject to registration and legal regulation. It is only this value that determines the pace of socio-economic development and enables the use of regulatory capacity of VAT.*

Key words: *tax, taxation object, VAT, tax payer, supply operations, realization, tax base, added value, goods, service.*

CONTENTS

TAX ADMINISTRATION

Main development directions of law of the Russian Federation on deoffshorization of the economics	21
--	-----------

Orlova Anastasia Alexandrovna,
Assistant Professor of Taxation Department
of North-West Federal Tax Service Training Institute,
Candidate of Economic Sciences

Abstract. *Standards of deoffshorization of the economics are being actively implemented in legislation of the Russian Federation. In 2012 rules on taxation of transfer pricing were introduced. In 2015, order of income taxation of foreign companies controlled by Russian tax residents was introduced in Russia. The applicable legislation is in compliance with the international standards developed by the OECD. Improving of Russian legislation is anticipated in accordance with the BEPS Plan.*

Key words: *tax regulation, transfer pricing, interdependent persons, controlled transactions, agreement on pricing, OECD Guidelines, institute of consolidation of taxpayers, controlled foreign companies, improving of tax administration, BEPS Plan.*

FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY

New developments in currency regulation and currency control of residents having foreign company accounts	26
--	-----------

Chepikova Tatiana Alexandrovna,
Civil Service Counselor of the 2nd class,
Candidate of Economic Sciences

Abstract. *The article considers the problematic issues of currency control of the movement of funds in residents' foreign accounts, due to the applicable amendments to currency legislation of the Russian Federation and the Code of Administrative Offences of the Russian Federation.*

Key words: *foreign economic activity, currency control, currency legislation, currency transactions, residents, agents of currency control, administrative responsibility for violation of currency legislation.*

PROBLEMS AND THEIR SOLUTIONS

Problems and contradictions of modern methods of efficiency evaluation of the system of tax incentives for research and development	30
--	-----------

Pokrovskaya Nadezhda Nikolaevna,
professor of the Chair of the the Department of international management
of Saint-Petersburg State University of Economics
Doctor of Science (Sociology), Ph.D of Economics

Abstract. *The paper analyzes the approaches to assess performance, productivity, efficiency of the creativity and entrepreneurial component in the innovation. The fiscal statistics' problems of in evaluating the effectiveness of tax incentives for R&D. The paper contents the suggests ways of improving the system of tax incentives for innovation activity of economic agents.*

Key words: *efficiency, effectiveness, fiscal policy, incentive, innovation, applied research.*

CONTENTS

Problems of individual income tax in Russia and Lithuania	40
--	----

Chernova Vera Emmanuilovna,

Assistant Professor, Head of Finance and Accounting Department
of Saint Petersburg State Technological University of Plant Polymers,
Candidate of Economic Sciences

Christauskas Ceslovas,

Assistant Professor, Professor of Accounting Department
of the faculty of Economics and Business
of Kaunas University of Technology, Lithuania,
Doctor of technical sciences

Abstract. *The article considers the issue of individual income taxation in Lithuania and Russia, since both countries took the 56th place in the ranking Paying Taxes 2014. The dynamics of tax rates and rules for formation of social funds in Lithuania are shown. The data on total payroll load in Lithuania and Russia are given. The dynamics and share of personal income tax in the consolidated budget of the Russian Federation and Saint Petersburg are examined, in comparison with the budget revenues, factors are highlighted influencing the studied parameters.*

Key words: *social insurance funds, share of personal income tax in budget incomes.*

SUGGESTIONS. CONCEPTS. PROSPECTS

Development of electronic services of tax service	45
--	----

Luchinina Elena Anatolievna,

Assistant Professor of Taxation Department
of North-West Federal Tax Service Training Institute, Saint Petersburg

Abstract. *This article analyzes possibilities of using electronic services of the Federal Tax Service, relevance and prospects of further development of electronic services are considered in the creation of the unified automated system of the Federal Tax Service and the Federal Customs Service.*

Key words: *website, electronic service, service, tax authorities, tax payer, personal account.*

© 2015 г.

В.В. Мелконян

Е.В. Мелконян

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ В РОССИИ И ДРУГИХ СТРАНАХ

Мелконян Вардан Вахтангович – доцент кафедры налогообложения Северо-Западного института повышения квалификации ФНС России, советник государственной гражданской службы РФ 2 класса, канд. экон. наук

(E-mail: e.melkonyan@abr.ru)

Мелконян Елена Витальевна – советник государственной гражданской службы РФ 1 класса

(E-mail: e.melkonyan@abr.ru)

В настоящее время достаточно актуальным становится вопрос о правилах налогообложения контролируемых иностранных компаний (далее по тексту – КИК). Дело в том, что бизнес большинства крупных и не очень организаций не знает границ и имеет достаточно обширное географическую локализацию, что позволяет минимизировать налоговую нагрузку большинства из них.

Правила налогообложения КИК, прежде всего, нацеленные, как раз, на деофшоризацию доходов компаний, выведение их из «тени», начали действовать с 1 января 2015 года (п. 5 ст. 1, п. 22 ст. 2, п. 1 ст. 4 Федерального закона от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ). Уже к концу года у пользователей данных новаций накопилось достаточно вопросов, не смотря на то, что за прошедший год Минфином России уже внесен ряд поправок Федеральными законами от 06.04.15 № 85-ФЗ и от 08.06.15 № 150-ФЗ, а также уже подготовлен еще один проект изменений, который находится на стадии общественного обсуждения. При этом следует отметить, что подход российских налоговых органов к этой проблеме отличается от классического зарубежного опыта применения такого способа защиты национальной налоговой базы.

Сегодня у налогоплательщиков есть множество возможностей для налоговой оптимизации, причем, как законной, так и нет. Пожалуй, самыми популярными являются две из них: создание цепочки контрагентов и «отсрочка налогообложения» (tax deferral).

Создавая цепочки компаний, налогоплательщики искусственно распределяют доходы и расходы внутри группы компаний. Тогда как доходы, в основном, аккумулируются в низконалоговых и офшорных юрисдикциях, расходы, напротив, переносятся в юрисдикции с высокой налоговой нагрузкой.

С целью «отсрочки налогообложения» (tax deferral) национальные компании инвестируют средства в дочерние компании в низконалоговых (офшорных) иностранных юрисдикциях, добываясь, таким образом, заминки в части налогообложения доходов до тех пор, пока прибыль дочерней компании не будет распределена в виде дивидендов, либо вовсе избегают уплаты Российского налога на доход, если созданная ими иностранная компания не распределяет прибыль после налогообложения в виде дивидендов, а вкладывает заработанные средства в капитал третьей связанной компании. При этом, если еще и при распределении дивидендов применяются правила «participation exemption» – специальные налоговые

льготы, существующие в таких, например, «холдинговых» странах, как Голландия, и предусматривающие возможность налогообложения по нулевой ставке доходов от холдинговой деятельности (например, доходов от владения акциями), то в итоге денежные средства, инвестированные резидентом, остаются в обороте и при этом не создают базу для налогообложения внутри страны его резидентства, в нашем случае - России.

Правила о налогообложении КИК, как раз, направлены на защиту национальной налоговой базы от подобных схем оптимизации налогообложения и представляют собой общие меры, применяемые наряду с правилами о трансфертном ценообразовании и недостаточной капитализации для борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Целью введения правил налогообложения КИК является, прежде всего, обеспечить такой режим налогообложения, при котором налоги, взимаемые с доходов компании как внутри страны, так и за ее пределами были примерно равным (принцип нейтральности экспорта капитала). При таком подходе инвесторы, вкладывая денежные средства в иностранные юрисдикции, будут ставить на первый план экономическую эффективность своих вложений, а не минимизацию налоговой нагрузки.

Принято считать, что исторически законодательство о КИК сформировалось в США в начале 1960-х гг. принятием закона, обязывающего американские корпорации предоставлять в составе своей налоговой отчетности информацию обо всех их зарубежных дочерних компаниях, принадлежащих им напрямую (прямое участие), и любых зарубежных компаниях, прямо контролируемых этими дочерними компаниями (косвенное участие).

С 1962 году правила о КИК выведены в отдельный подраздел американского Кодекса внутренних доходов (The Internal Revenue Code) в качестве реакции государства на активизацию зарубежной деятельности американских корпораций, которые после Второй мировой войны стали открывать дочерние компании в зарубежных юрисдикциях и вести через них существенную часть своей деятельности, что привело к отсрочке уплаты подоходного налога в США ввиду того, что прибыль дочерних компаний не распределялась американским материнским корпорациям и не включалась в их налоговую базу.

В настоящее время правила налогообложения КИК содержатся в законодательстве 32 государств, и, по всей видимости, их количество будет расти в свете согласованных действий стран G20 по противодействию размыванию налоговой базы и переносу прибыли.

Так, законодательство о КИК помимо США было принято:

- в период с 1962 по 1990 гг. – в ФРГ, Канаде, Японии, Франции, Соединенном Королевстве и Новой Зеландии;
- в период с 1990 по 2000 гг. – в Австралии, Аргентине, Венгрии, Венесуэле, Дании, Испании, Корее, Мексике, Норвегии, Португалии, Финляндии, Швеции и ЮАР;
- после 2000 г. – в Бразилии, Индонезии, Италии, Израиле, Казахстане, Китае, Литве, Турции, Перу, Польше, России и Эстонии.

Общими мотивами для принятия законодательства о КИК стали:

- 1) раздельное налогообложение материнских и дочерних компаний как самостоятельных налогоплательщиков;
- 2) искусственный перенос прибыли (как правило, пассивных доходов) материнскими компаниями на свои зарубежные дочерние компании, расположенные в низконалоговых юрисдикциях;
- 3) эффект отсрочки уплаты налогов материнскими компаниями ввиду неполучения ими дивидендов от дочерних компаний.

Соответственно, основная цель введения режима налогообложения КИК – это предотвращение отсрочки уплаты налогов и искусственного переноса прибыли компаний в низконалоговые юрисдикции.

Правила налогообложения КИК в России встретили серьезную критику со стороны крупного и среднего бизнеса, прежде всего, потому, что компании не готовы оперативно возвращать зарубежную прибыль в состав российской налоговой базы и менять финансовую схему своей деятельности.

Точный масштаб данной «акции по деофшоризации» для бизнеса установить достаточно сложно, но приблизительные сведения о том, кого коснутся правила налогообложения КИК, можно получить из анализа структуры собственности российских организаций, содержащейся в открытых источниках информации.

Так, например, по данным открытых информационных баз данных, в ЕГРЮЛ значится не менее 60 российских организаций с прямым участием более чем 10 % в дочерних компаниях, расположенных в традиционных офшорах (Британские Виргинские, Каймановы, Багамские, Маршалловы острова, Белиз, Панама, Гибралтар, Мальта и пр.).

К числу таких организаций относятся гиганты из нефтегазового сектора (Газпром, Роснефть, Лукойл), сектора производства (Норникель, ММК, Уралкалий, ТМК, Синтез, Уралмаш-Ижора, АвтоВАЗ, Sollers), из сфер телекоммуникаций (МегаФон, МТС), транспорта (РЖД, Дальневосточное морское пароходство, Мурманское пароходство, Трансконтейнер), финансов и ритейла (АФК Система, Аптека 36, 6, Роснано, Банк Зенит, Группа Лайф, ВТБ Капитал и Банк ВТБ, Газпромбанк, Хоум кредит банк, ИНГ банк, Банк Российский Кредит, «АК БАРС» Банк, Промсвязьбанк, МТС-банк, РосБанк, Сбербанк) и др.

Также можно рассматривать не менее 240 российских организаций, прямо владеющих более чем 10 % капитала компаний, которые зарегистрированы в традиционных европейских транзитных юрисдикциях (Кипр, Нидерланды, Швейцария, Люксембург) и, которые, в свою очередь, могут иметь контроль над офшорными компаниями или компаниями, зарегистрированными в низконалоговых юрисдикциях.

Таким образом, есть основания полагать, что значительная часть крупного бизнеса в России может быть затронута новыми правилами о налогообложении КИК, которые вместе с недавними предложениями по криминализации применения офшорных схем при уклонении от уплаты налогов представляют собой отчетливый сигнал бизнесу о принятии государством курса на деофшоризацию российской экономики.

Общепринятые правила налогообложения КИК состоят из следующих элементов и особенностей:

Контролируемой иностранной компанией признается компания, зарегистрированная в иностранной юрисдикции, капитал которой по большей части «контролируется» лицами – налоговыми резидентами государства, применяющего правила КИК. Государство, принявшее правила КИК, рассматривает такую иностранную компанию и ее акционеров – своих налоговых резидентов как единый субъект налогообложения. Таким образом, в доход акционеров пропорционально долям их участия дополнительно вменяется доход, полученный КИК за рубежом, и облагается в соответствии с налоговыми правилами, применяемыми в государстве резидентства акционеров.

Большинство государств, принявших рассматриваемые правила, используют очень широкое понятие акционера, подпадающего под режим КИК. Это могут быть физические и юридические лица, трасты и прочие некорпоративные образования. Примером могут послужить США и Италия. Однако в некоторых странах, в частности в Эстонии, правила КИК применяются только к акционерам – физическим лицам. В Венгрии, напротив, только к акционерам – юридическим лицам.

Во всех странах действует требование, чтобы участие акционеров – резидентов страны, применяющей правила КИК, было существенным. Уровень существенности обычно определяется исходя из процента участия в голосующих акциях иностранной компании. Некоторые государства, такие, например, как Дания, различают участие в голосующих акциях и участие в капитале иностранной компании. За редкими исключениями, в частности Дании, Португалии, Франции и Великобритании, государства признают существенным участием владение не менее 50 % в капитале компании (голосующие акции). Существенный уровень контроля позволяет акционерам принимать управленческие решения, например, решать вопрос, куда пойдет полученная компанией чистая прибыль. Таким образом, именно наличие существенного контроля позволяет акционерам «сокрыть» доходы.

В некоторых государствах так же, как и в США, наряду с прямым контролем для применения режима КИК учитывается и наличие косвенного контроля. Это необходимо, чтобы препятствовать уклонению от режима КИК посредством длинной цепочки компаний, когда формально владения КИК у акционера нет, но фактически он владеет ею через промежуточные компании группы.

Как правило, режим налогообложения КИК применяется только к компаниям, находящимся в безналоговых (низконалоговых) юрисдикциях, и к доходу, полученному КИК в таких юрисдикциях. В то время как одни государства устанавливают на законодательном уровне критерии отнесения стран к низконалоговым юрисдикциям (так, в частности, если в стране КИК ставка налога на прибыль значительно ниже, чем в стране резидентства акционера, то такая страна КИК признается низконалоговой юрисдикцией), то другие просто утверждают список офшорных юрисдикций. Причем такие списки в различных странах могут совершенно не совпадать. И, наконец, некоторые государства применяют правила КИК независимо от места регистрации иностранной компании, то есть ко всем странам. Такой подход используется, к примеру, в США.

Несмотря на то, что основная цель правил КИК препятствовать уклонению от национального налогообложения через сокрытие дохода в офшорах, эти правила не применяются к любому доходу, полученному от источников в офшорах, иначе это серьезно бы сказывалось на конкурентоспособности национального бизнеса за рубежом. В связи с этим виды дохода КИК для целей налогообложения у акционеров регулируются по-разному.

Большинство стран вменяют акционерам только «пассивный» доход КИК (проценты, дивиденды, роялти и т. д.), так как его легче всего скрыть. По законодательству других стран и пассивный и активный доходы в определенных случаях подлежат налогообложению в стране резидентства акционера.

Несмотря на некоторые различия правил КИК в разных странах, общепризнано, что эти правила могут быть законным способом защиты национальной налоговой базы.

Проблема защиты национальной налоговой базы весьма остро встала и для России, поэтому и был введен в действие отдельный раздел НК РФ по данному вопросу. Рассмотрим его основные аспекты.

Иностранные компании – нерезиденты России, акционерами и/или выгодоприобретателями которых являются резиденты РФ, признаются контролируруемыми, если:

- доля участия резидента РФ составляет до 01 января 2016 г. более 50 % (с 2016 г. более 25 %), либо совокупная доля в которой резидентов РФ более 50 %, а доля каждого из таких резидентов более 10 %;
- резиденты РФ хоть и не имеют доли участия, но осуществляют контроль над ней в своих интересах.

Наличие контроля резидента Российской Федерации определяется исходя из возможности оказывать влияние на принятие иностранной компанией решений о распределении прибыли после налогообложения не только в силу прямого и косвенного участия в компании, но и на основании (п. 5 ст. 25.13 НК РФ):

- участия в договоре об управлении компанией;
- иных особенностей отношений между резидентом РФ и иностранной компанией.

Например, когда физическое лицо прямо не участвует в иностранной компании, скрываясь за офшорными компаниями-акционерами, но является бенефициарным владельцем, конечным выгодоприобретателем иностранной компании и заключает с номинальными акционерами иностранной компании соглашение о доверии. В таком случае собственник бизнеса также может быть признан контролирующим лицом иностранной компании.

При этом, признание компании контролируемой не тождественно необходимости уплаты за нее налогов в России.

Единственная обязанность в связи с наличием контролируемой компании – ежегодная подача уведомления о наличии такой контролируемой иностранной компании (далее – КИК). Первое уведомление об этом подается не позднее 20.03.2016 года.

Очевидно, что помимо самостоятельного уведомления о наличии КИК, получить информацию контролирующие органы могут:

- после проведения каких-либо оперативных мероприятий;
- путем межгосударственного обмена, который последние годы активно налаживается со странами ЕС и традиционными офшорными государствами. Однако большая часть работы оперативных служб еще впереди.

Непредставление уведомления о наличии каждой контролируемой компании влечет за собой наложение штрафа в размере 100 000 рублей (п. 1 ст. 129.6 НК РФ).

Второй аспект: при определенных условиях нераспределенная прибыль КИК подлежит налогообложению в РФ и взысканию с российского контролирующего лица.

К прибыли КИК относятся активные и пассивные доходы (дивиденды, проценты, роялти), за вычетом суммы выплаченных дивидендов из прибыли за прошедший год.

Прибыль контролируемой компании освобождается от налогообложения в Российской Федерации, если соблюдается одна из следующих групп условий:

- КИК находится в государстве, с которым Российская Федерация подписала Соглашение об избежании двойного налогообложения;
- доля пассивных доходов КИК (дивидендов, процентов, роялти и иных доходов) за прошедший год меньше 20 % от совокупных доходов.

Иными словами, компании из государств, заключивших Соглашения, и ведущие активную торговую деятельность, не подпадают под налогообложение в России.

- КИК находится в государстве, с которым Российская Федерация подписала Соглашение об избежании двойного налогообложения;

– Эффективная ставка налогообложения прибыли по месту регистрации КИК выше 75 % средневзвешенной ставки налога на прибыль в РФ, рассчитываемой по двум видам доходов:

1. вся прибыль КИК за вычетом распределяемых дивидендов и дивидендов, полученных КИК (далее – основные доходы);
2. дивиденды (облагаются по налоговой ставке, применимой к дивидендам).

Для применения второй группы условий рассмотрим, что из себя представляют эффективная и средневзвешенная ставки налога на прибыль и порядок их расчета.

Эффективная ставка – определяется для государства, резидентом которого является получатель доходов – контролируемая иностранная компания.

Средневзвешенная ставка – определяется для государства - источника выплат (Российской Федерации).

Средневзвешенная ставка налога на прибыль РФ по основным доходам равна 20 %. 75 % от этой величины соответствуют ставке налогообложения 15 %.

Средневзвешенная ставка налога на прибыль РФ по доходам в виде дивидендов равна 9 % (13 % – с 2015 года). Соответственно 75 % от этой величины равна 6,75 % (с 2015 года - 9,75 %).

Эффективная ставка налогообложения рассчитывается путем деления суммы налога в государстве-источнике и налога в государстве-резидентства на сумму прибыли, полученную контролируемой иностранной компанией. (пп. 1 п. 8 ст. 25.13 НК РФ). Иными словами:

$$\text{Ст. эфф.} = \frac{\text{налог в государстве-резидентстве} + \text{налог у источника в РФ}}{\text{общая сумма доходов (основные и дивиденды)}}$$

К государствам, часто используемым для построения групп компаний, в которых эффективная ставка по налогу на прибыль выше 15 %, в частности, относится Дания. Так, в Дании ставка по налогу на прибыль составляет 34 %, что в принципе выше средневзвешенной ставки по налогу на прибыль организаций. Эффективная ставка налога на дивиденды в Дании составляет 10 %, что также больше 75 % средневзвешенной налоговой ставки налога на прибыль организаций в виде дивидендов в России (6,75–9,75 %). Таким образом, на любые доходы

Датских компаний не распространяется порядок налогообложения, предусмотренный поправками о КИК.

Кипр и Гонконг, к сожалению, не попадает в ряды таких стран.

Так, на Кипре эффективная ставка по налогу на прибыль составляет 12,5 %. Поэтому прибыль контролируемой кипрской компании может быть освобождена от налогообложения в России только при соблюдении первой группы условий, если доля пассивных доходов кипрской компании будет составлять менее 20 % от совокупного дохода.

В любом случае прибыль контролируемой иностранной компании включается в доходы контролирующего лица - резидента РФ и облагается либо налогом на доходы физических лиц по ставке 13 %, либо налогом на прибыль по ставке 20 %, при условии, что такая прибыль составляет более 10 млн руб. (за 2015 год – более 50 млн руб., за 2016 год – более 30 млн руб.).

В заключение хотелось бы отметить, что невключение прибыли КИК контролирующим лицом - резидентом РФ в свою налоговую базу по налогу на прибыль (НДФЛ) за 2015–2017г. не влечет за собой налоговой ответственности. Также за этот период контролирующее лицо не может быть привлечено к уголовной ответственности, если ущерб будет возмещен бюджету в полном объеме.

Резиденты РФ за неуплату налога с прибыли КИК начнут привлекаться к налоговой ответственности только с 2019 г. в виде штрафа в размере 20 % от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли КИК, включаемой в налоговую базу контролирующего лица, но не менее 100 000 руб.

Безусловно, рассматриваемый закон коснется каждого, кто так или иначе использует в своей деятельности иностранные компании. Прежде всего, юридических и физических лиц, использующих нерезидентов для обеспечения конфиденциального владения активами в России. Даже в случае, если никаких выплат в пользу иностранной компании не производилось. Получается, что если иностранная компания фактически не имеет нераспределенной прибыли, то у российского собственника все равно возникает обязанность задекларировать сам факт контроля.

Сложно сказать, насколько потенциальный штраф за неуведомление в размере 100 тыс. рублей может напугать физических и юридических лиц, которые дорожат своей конфиденциальностью. Пока в законе идет речь о необходимости уведомлять инспекцию о наличии контроля в любой нерезидентной компании. А не только в компаниях, зарегистрированных в государствах, входящих в перечень офшоров Минфина. Возможно, эту норму скорректируют во время дальнейшего рассмотрения и тогда для «конфиденциального владения активами» появится шанс. Но только в случае использования компаний из неофшорных юрисдикций.

Следует отметить, что большинство владельцев бизнеса используют иностранные компании не только для конфиденциального владения, но и в целях налогового планирования. А значит, основной удар закон нанесет именно по субъектам, применяющим те или иные методы налоговой оптимизации.

© 2015 г.

С.С. Пирога
И.С. Пирога

ДВОЙСТВЕННАЯ ПРИРОДА ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НДС

Пирога Сергей Степанович – заместитель начальника Луцкого районного управления юстиции Волынской области, Украина.

(E-mail: pyroshuk@rambler.ru)

Пирога Игорь Степанович – ст. преподаватель Карпатского университета имени Августина Волошина, Украина.

(E-mail: maksa7@meta.ua)

Особенность регулирования такого элемента правового механизма налога как объект налогообложения состоит в том, что его наличие дает объективную возможность требовать уплаты налога. С объектом налогообложения ст. 22 Налогового кодекса Украины (НКУ)¹ и ст. 38 НК РФ² связывают возникновение у плательщика налогового обязательства. Объект налога фактически формализует налоговые обязательства, возникает право взимания налогов как реализации государственной властью своих полномочий относительно обязанных лиц³. Если реализация налогового обязательства предполагает более сложную конструкцию и не всегда обуславливается существованием какого-то материального блага как объекта налогообложения, то уплата налога связана именно с объектом налогообложения. Существует объект налогообложения – возникает обязанность уплатить налог, нет объекта – нет и обязанности. Объект налогообложения так или иначе должен быть связан с реализацией права частной собственности, с экономическими отношениями, с приобретением материальных благ или преимуществ.

С объектом налогообложения непосредственно связан такой элемент правового механизма налога как «налоговая база». В соответствии с п. 1 ст. 38 НК РФ любой объект налогообложения имеет свою стоимость, количественную или физическую характеристики. В ряде случаев соответствующая характеристика рассматривается как налоговая база, к которой подлежит применение ставки налога. Для исчисления суммы налога, подлежащего уплате с того или иного объекта налогообложения, необходимо в соответствии с установленными законом правилами скорректировать количественные (стоимостные) характеристики объекта налогообложения, сделав, в частности, необходимые отчисления и исключения. Полученная в результате корректировки налоговая база будет отлична от количественных (стоимостных) характеристик самого объекта. Таким образом, налоговая база представляет собой объект налогообложения, подвергшийся необходимой корректировке, и «подготовленный для применения налоговой ставки и вычисления суммы налога, подлежащей уплате»⁴. В основном мнения специалистов

¹ Налоговый кодекс Украины: № 2755-VI от 02.12.2010; с изменениями, согласно Закона № 2856-VI от 23.12.2010 // Голос Украины: газета Верховного Совета Украины / основатель: Верховный Совет Украины. – 4 декабря 2010 (№№ 229–230 (4979–4980)).

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3341.

³ Кучерявенко Н.П. Налоговый процесс [Текст]: учебное пособие / Н. П. Кучерявенко; Министерство образования и науки Украины. НИИ финансового права. – К.: Правова єдність, 2010. – 392 с.

⁴ Герасименко С.А. Налоговый кодекс РФ. Часть I: Постатейный комментарий /С.А. Герасименко; под ред. проф. В.И. Зломити.–М.: Статут, 1998. – С.140–141.

сводятся к тому, что налоговая база – это количественное выражение объекта налогообложения. По объему эти понятия могут либо совпадать, либо нет⁵.

В литературе отсутствует единый подход к пониманию объекта налогообложения. Категория объекта налогообложения и в законодательстве и в специальной литературе не отличается единством толкования, тогда как наличие объекта налогообложения является основанием для возникновения обязанности уплаты налога. С. Пепеляев отмечает, что объектом налогообложения являются «те юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог ...»⁶. Юридическими фактами теории права считают определенные жизненные условия, обстоятельства, в связи с которыми возникают, прекращаются или изменяются правоотношения. Под юридическими фактами понимаются обстоятельства (события, действия), с которыми норма права связывает наступление юридических следствий. В нашем случае таким обстоятельством будет наличие у субъекта экономического основания, а юридическим следствием – обязанность уплатить налог⁷. Товар понимается в налоговом праве как объект налогообложения и не относится к категории юридических фактов.

Гораздо шире определяет содержание объекта налогообложения А.В. Чуркин, выделяя два его основных признака, согласно которым объект налогообложения может представлять собой категорию, имеющую стоимостную, количественную или физическую характеристику, а также условие, которое порождает обязанность уплаты налога⁸. Такое понимание относит к исследуемой категории «товар» и «операции по его перемещению». Отсутствие единого подхода к определению понятия «объект налогообложения», по мнению авторов, связано с неправильным определением объекта НДС, который не вписывается в устоявшееся понятие.

Целью статьи является определение объекта налогообложения НДС, которое наиболее точно соответствует правовой природе и экономической сущности данного налога, а также способов его законодательного регулирования, метода исчисления, администрирования и учета.

Как правовая категория объект налогообложения предусматривает две разновидности. Первая представляет родовое определение объекта (доходы или их часть; имущество, стоимость), с которым связано возникновение обязанности налогоплательщика уплатить налог. Вторая употребляется в более узком смысле и аккумулирует в себе видовые признаки объекта налогообложения (доходы физических лиц; имущество юридических лиц и т.п.). Доктринального определения категории «объект налогообложения» в Налоговом кодексе Украины и НК РФ нет. В определенной степени открытым остается и вопрос законодательного регулирования понятия «объект налогообложения». Законодатель не дает исчерпывающего перечня его видов, а выделяет наиболее распространенные из них, оставляя перечень открытым. В ст. 22 НКУ и ст. 38 НК РФ закреплены лишь видовые признаки объекта налогообложения: «22.1. Объектом налогообложения могут быть имущество, товары, доход (прибыль) или его часть, обороты по реализации товаров (работ, услуг), операции по поставке товаров (работ, услуг) и другие объекты, определенные налоговым законодательством, с наличием которых налоговое законодательство связывает возникновение у плательщика налогового долга».

Согласно принципу однократности налогообложения каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения (ст. 38 НК РФ). Традиционно название налога или сбора связывается с экономическим основанием – налог на прибыль, налог на имущество, земельный

⁵ Брызгалин А.В. Постатейный комментарий изменений в НК РФ. Часть I (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 г. № 137 ФЗ) / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин // Налоги и финансовое право. – 2006.

⁶ Налоговое право: учебное пособие / отв. ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.

⁷ Брызгалин А.В. Постатейный комментарий изменений в НК РФ. Часть I (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 г. № 137 ФЗ) / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин // Налоги и финансовое право. – 2006.

⁸ Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: дисс. ... канд. юр. наук: спец. 12.00.14 / А. В. Чуркин. – Москва, 2002. – 175 с.

налог, налог на доходы физических лиц и др. По этой логике объектом обложения НДС должна выступать такая экономическая категория как «добавленная стоимость».

При регулировании объекта налогообложения косвенных налогов и в частности НДС представляется целесообразным отметить его связь с чистым доходом, который используется на потребление. Часть чистого дохода, которая используется как сбережения, косвенными налогами не облагается, а потому и не создает объекта налогообложения. Именно благодаря этой связи косвенные налоги обладают способностью регулировать пропорции между потреблением и сбережением (отложенным потреблением), объемы потребления отдельных товаров, а значит, и влиять на их производство. Налогообложение потребления позволяет учесть предпочтения и предпочтения потребителя и соответствует одному из фундаментальных принципов налогообложения – принципу эквивалентности, по которому уплаченный налог соответствует той выгоде, которую потребитель получает от потребления товара или услуги. С другой стороны, структура потребления у различных слоев населения существенно отличается, поэтому принцип справедливого налогообложения может быть реализован через дифференцированный подход к установлению косвенных налогов на отдельные товары/услуги. Дифференцированные ставки НДС применяются в России, но не используются в Украине, что следует считать недостатком НК Украины.

Как и в случае с плательщиком косвенных налогов, реальный (потребитель) и формальный (продавец) плательщик, а также и объект налогообложения имеют двойственную природу. Реальным объектом налогообложения является чистый доход, используемый на потребление, формальным – добавленная стоимость товаров/услуг. При законодательном закреплении НДС целесообразно использовать формальный объект налогообложения (добавленную стоимость). При определении ставки налога необходимо принимать во внимание реальный объект налогообложения (доходы, используемые на потребление). Ставки НДС необходимо выбирать, исходя из пропорций распределения доходов, для обеспечения приемлемого уровня жизни в стране. Ставка НДС напрямую влияет на платежеспособный спрос на товары/услуги, а значит, может стимулировать экономическую жизнь в государстве и предложение товаров/услуг.

При законодательном закреплении объекта налогообложения НДС законодатель не использует ни реальный, ни формальный объект НДС, а определяет его как объект налога с оборота – операции реализации товаров/услуг. Такой подход превращает НДС в чисто фискальный инструмент.

Совмещение (смешивание) понятий имеет очевидные недостатки, причём как для бюджета страны, так и для налогоплательщиков. Определение объекта налогообложения НДС как операции поставки (реализации) товаров/услуг позволяет заведомо расширить налоговую базу, что, на первый взгляд, неплохо для бюджета, но не приемлемо ни для производителя, ни для потребителя. Заведомое расширение налоговой базы ограничивает потребление товаров/услуг. Падение платежеспособного спроса ведет к сворачиванию производства и снижает конкурентоспособность продукции, что оборачивается минусом и для бюджета, и для экономического развития страны в целом. Ограничение спроса сокращает поступления в бюджет не только сегодня, но и в будущем – вследствие сворачивания производства и, как следствие, рост производственных затрат и снижение конкурентоспособности товаров. В этих условиях инвестирование становится экономически нецелесообразным.

Отмеченные недостатки для производителя компенсируются правом на налоговый кредит (налоговые вычеты) и возмещением отрицательных значений налоговых обязательств по НДС. Злоупотребляя этими правами, можно как свести к минимуму налоговые обязательства, так и получить возмещение из бюджета даже тех сумм, которые никогда и никому не уплачивались. Для некоторых плательщиков возмещение из бюджета становится единственным рентабельным бизнесом, а для бюджета это оборачивается налоговыми тратами. Другим компенсатором для производителя является теневой бизнес, который не предполагает никаких налогов. Стимулы для злоупотребления правом созданы искусственно, в том числе

вследствие неправильного определения объекта налогообложения НДС, используемых методов его исчисления и администрирования.

У конечного потребителя, т.е. реального плательщика НДС, подобных компенсаторов не существует в принципе. Единственная возможность состоит в сокращении потребления отдельных товаров. Снижение платежеспособного спроса ведет к сворачиванию производства. Если отсутствует потребитель, некому реализовать товары/услуги.

В соответствии со статьей 185 Налогового кодекса Украины: «Объектом налогообложения являются операции налогоплательщиков по: поставкам товаров ...; поставкам услуг ..., ввозу товаров (сопутствующих услуг) на таможенную территорию Украины (импорт) ..., вывозу товаров (сопутствующих услуг) в таможенном режиме экспорта или реэкспорта ..., поставки услуг по международным перевозкам пассажиров, и багажа, и грузов железнодорожным, автомобильным, морским, и речным, и авиационным транспортом» и приравненные к ним операции. Аналогичные объекты налогообложения НДС предусмотрены ст. 146 НК РФ.

Определение объекта НДС как операции поставки (реализации) считаем некорректным по следующим причинам:

- 1) определение не согласуется логично с понятием «налоговая база»;
- 2) искажает истинный смысл понятия «объект НДС», которым фактически является часть доходов физических и юридических лиц, используемая на потребление, благодаря чему НДС выступает регулятором производства и потребления. Операции поставки таким регулятором не являются;
- 3) не позволяет установить ставку налогообложения в соответствии с доходами населения, возможностями экономики и приоритетами ее развития;
- 4) искусственно расширяет базу налогообложения, что очень нехотят, учитывая перспективы вступления в ЕС: отчисления на содержание органов ЕС взимаются как процент от добавленной стоимости;
- 5) безосновательно нарушает принцип: один налог – один объект;
- 6) исключает добавленную стоимость из числа подлежащих учету и регулированию показателей, который определяет структуру ВВП, пропорции распределения материальных ресурсов и доходов, уровень техники и технологии производства, конкурентоспособность экономики, эффективность использования материальных ресурсов и др.;
- 7) не позволяет корректно исчислять суммарную налоговую нагрузку на экономику страны, которая определяется той частью добавленной стоимости, которая изымается в виде налогов.

Определение объектов НДС как операций поставки (реализации), по мнению автора, не совсем удачное, в частности, и с точки зрения семантики. Операции – как последовательность действий, выполнение которых приводит к желаемому результату. В данном случае – последовательность действий по передаче права собственности. Нельзя облагать налогом процесс передачи права собственности. Можно облагать налогом продукт, полученный в каком-то процессе. Продуктом в данном случае является добавленная стоимость.

Очевидно, что объектом налогообложения должна выступать добавленная стоимость, а не операции ее поставки (реализации). Анализ взглядов ученых на сущность этого понятия сводится к тому, что объект налогообложения – это то, что подлежит налогообложению. Поскольку в самом названии налога указано «на добавленную стоимость», логично, что добавленная стоимость является объектом налогообложения НДС.

Добавленная стоимость является частью полной стоимости товара или услуги, это та ее часть, которая создается именно на этом этапе производства. Налогообложение добавленной стоимости создает условия для равномерного включения налога в цену товаров и услуг на всех этапах их производства и реализации. При определении цены реализации товаров/услуг добавленная стоимость определяется ныне суммой заработной платы, прибыли, амортизации и косвенных налогов (акцизов). Следует отметить очевидные недостатки такого толкования. Причисление любых косвенных налогов к добавленной стоимости не имеет никакого разумного объяснения. Единое обоснование такого шага видится в том, что очень

нужны доходы в бюджет. При таком обосновании можно облагать налогом все что угодно и по любой ставке. Для увеличения доходов бюджета не обязательно извращать смысл категории «добавленная стоимость», можно просто увеличить ставку НДС и/или других косвенных налогов (акцизов). Начисления НДС на акциз превращают НДС в мультипликативный налог, а добавленную стоимость в мыльный пузырь, созданный законодателем. Акцизы и НДС включаются в цену, но не являются вновь созданной добавленной стоимостью.

При решении вопроса о включении амортизации как составляющей добавленной стоимости, подлежащей налогообложению, надо обратить внимание на то, чтобы не начислять НДС на ранее уплаченный НДС. Так, если объекты, подлежащие амортизации, взяты на баланс без НДС, то амортизация включается в добавленную стоимость полностью. Если же объекты, подлежащие амортизации, взяты на баланс и уже включают НДС, то амортизация должна входить в величину вновь созданной добавленной стоимости частично (уплаченный НДС при закупке средств производства не должен причисляться к объекту налогообложения).

В статистическом подсчете показатель добавленной стоимости можно определить как разницу между стоимостью реализованной продукции и затратами на ее производство и реализацию – то есть между общей суммой продажи и общей суммой покупок от всех других хозяйствующих субъектов. Применение вычетов в принципе позволяет превратить налог с оборота в НДС при условии, что на пути товара до конечного производителя реализация товаров/услуг осуществляется по экономически обоснованным ценам. В Налоговых кодексах Украины и России понятие «экономически обоснованные цены» отсутствует. Вместо него используется понятие «обычные цены», т.е. любые цены, включая монопольные. В связи с отсутствием базового понятия в Налоговых кодексах, применение вычетов для расчета НДС должно быть запрещено законодательно, если есть желание повысить эффективность администрирования НДС, прекратить безосновательные возмещения из бюджета и финансирование коррупции.

Реальное значение «добавленная стоимость» определяется путем добавления ее элементов – заработной платы, прибыли и амортизации (без учета входного НДС). Добавленная стоимость является самым важным показателем состояния экономики. Во-первых, добавленная стоимость определяет структуру ВВП, пропорции распределения материальных ресурсов и доходов, уровень техники и технологии производства, конкурентоспособность экономики, эффективность использования материальных ресурсов и др. Во-вторых, сумма уплаченного НДС в бюджет однозначно определяет величину вновь созданной добавленной стоимости: $ДС = 100 \% \times \text{НДС} / \text{Сндс}$, где НДС – сумма уплаченного в бюджет налога, Сндс – ставка налога. Такой способ учета и регулирования добавленной стоимости исключает возможность обращаться за возмещением из бюджета сумм, которые не были предварительно уплачены.

Учитывая важность показателя добавленной стоимости для регулирования экономики, авторы считают целесообразным определить «добавленную стоимость» как объект налогообложения НДС. Моментом возникновения налоговых обязательств у плательщика НДС следует считать момент реализации товаров/услуг.

Используя добавленную стоимость в качестве объекта налогообложения, имеем возможность исчислять ее величину, созданную отдельно взятым предприятием, регионом, отраслью или экономикой в целом. Только эта величина определяет темпы социально-экономического развития и обеспечивает использование регулирующего потенциала НДС.

Попутно отметим, что добавленная стоимость является более важным показателем по сравнению с ВВП, поскольку размер ВВП жестко привязан к курсу национальной валюты, и при значительных колебаниях последнего полностью искажается экономическое содержание ВВП, т.е. инфляционный рост ВВП создает видимость положительной динамики, в то время как реальный ВВП снижается. Величина вновь созданной добавленной стоимости даже в этих условиях дает более реалистичную картину состояния экономики. А анализ составляющих добавленной стоимости дает еще более объективную картину.

Объект налогообложения НДС имеет двойственную природу. Реальным объектом НДС является чистый доход, используемый на потребление. Формальным объектом НДС является добавленная стоимость. При законодательном закреплении НДС в качестве объекта налогообложения используется добавленная стоимость, а размер налоговой ставки определяется размером дохода, используемого на потребление. Добавленная стоимость определяется суммой фонда оплаты труда, прибыли и амортизации (без входного НДС). Добавленная стоимость не должна включать никаких налогов.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Украины: № 2755-VI от 02.12.2010; с изменениями, согласно Закона № 2856-VI от 23.12.2010 // Голос Украины: газета Верховного Совета Украины / основатель: Верховный Совет Украины. – 4 декабря 2010 (№№ 229–230 (4979–4980)).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3341.
3. Кучерявенко Н.П. Налоговый процесс [Текст]: учебное пособие / Н. П. Кучерявенко; Министерство образования и науки Украины; НИИ финансового права. – К.: Правова єдність, 2010. – 392 с.
4. Герасименко С.А. Налоговый кодекс РФ. Часть I: Постатейный комментарий /С.А. Герасименко; под ред. проф. В.И. Зломити. – М.: Статут, 1998. – С. 140–141.
5. Брызгалин А.В. Постатейный комментарий изменений в НК РФ. Часть I (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 г. N 137 ФЗ) / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин // Налоги и финансовое право. – 2006.
6. Налоговое право: учебное пособие / отв. ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
7. Брызгалин А.В. Постатейный комментарий изменений в НК РФ. Часть I (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 г. N 137 ФЗ) / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин // Налоги и финансовое право. – 2006.
8. Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: дисс. канд. юр. наук: спец. 12.00.14 / А. В. Чуркин. – Москва, 2002. – 175 с.

© 2015 г.

А.А. Орлова

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО ДЕОФШОРИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

Орлова Анастасия Александровна – доцент кафедры налогообложения Северо-Западного института повышения квалификации ФНС России, канд. экон. наук

(E-mail: anastasya_orlova@mail.ru)

В России работа по реализации мер противодействия действиям недобросовестных налогоплательщиков началась в 2012 году с принятием правил налогового регулирования трансфертного ценообразования.

Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ с 1 января 2012 г. в России введены новые правила налогового регулирования трансфертного ценообразования, которые основаны на руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию.[1] Правила принципиально изменили порядок определения цен для целей налогообложения.

Основной целью введения новых норм является упорядочение и повышение эффективности налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования, уточнение перечня взаимозависимых лиц и совершенствование основ определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным (регулируемым) ценам для целей налогообложения, создание действенных механизмов противодействия использованию трансфертных цен в целях минимизации налогов.

Налоговый кодекс (НК) Российской Федерации (РФ) дополнен разделом V.1, регулирующим вопросы взаимозависимости лиц для целей налогообложения, общие положения о ценах и налогообложении, методы, используемые при определении соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения и круг контролируемых сделок, а также вопросы налогового контроля и соглашений о ценообразовании.

Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в ст. 105.14 НК РФ. Сведения о контролируемых сделках указываются в уведомлениях о контролируемых сделках, направляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту его нахождения (месту его жительства) в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

Упомянутые документы аналогичны используемым в международной практике и могут быть составлены по группе однородных сделок.

Предусматривается право налогоплательщика на заключение с налоговым органом предварительного соглашения о ценообразовании для целей налогообложения. Институт соглашений о ценообразовании широко используется в международной практике и позволяет лицам до совершения контролируемых сделок заключить с налоговыми органами соглашения, в которых фиксируются порядок определения цен для целей налогообложения. Выполнение условия соответствующего соглашения не должно повлечь последующего доначисления налоговыми органами налогов по результатам контролируемых сделок.

Учитывая международную практику подготовки и заключения таких соглашений, установлена государственная пошлина за рассмотрение заявления налогоплательщика о заключении соглашения о ценообразовании.

Законом предусматривается налоговая ответственность:

- за неуплату или неполную уплату налогоплательщиком (налоговым агентом) сумм налога в результате применения цены в контролируемой сделке, не соответствующей рыночным ценам, и неправомерное непредставление в установленный срок этим налогоплательщиком (налоговым агентом) по запросу Федеральной налоговой службы полного комплекта документов, или представление таких документов, содержащих недостоверные сведения;

- за неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком такого уведомления, содержащего недостоверные сведения;

- за нарушение налогоплательщиком условий соглашения о ценообразовании, повлекшее несоблюдение установленного Кодексом порядка определения цен для целей налогообложения.

Нормы и принципы российского законодательства соответствуют Международному стандарту регулирования трансфертного ценообразования, которым является руководство ОЭСР, однако следует отметить ряд особенностей: к контролируемым относятся внешнеторговые сделки, заключенные между лицами, не являющимися взаимозависимыми; для целей налогообложения по каждому виду сделки предусмотрена сумма доходов, при превышении которой сделка признается контролируемой; установлен приоритет применения метода сопоставимых рыночных цен; определена иерархия использования источников информации; введен штраф за непредставление в налоговые органы информации о совершении контролируемой сделки.

В 2013 году ФНС России впервые получила от налогоплательщиков информацию о контролируемых сделках – 4,6 тысяч уведомлений, между налогоплательщиками и ФНС России в 2013 году заключено 8 соглашений о ценах. Особое внимание ФНС России уделяет анализу сделок, совершенных с резидентами офшорных государств и территорий, включенных в перечень Минфина России в соответствии с приказом Минфина России 13.11.2007 № 108н, других низконалоговых юрисдикций, не входящих в указанный перечень.

В развитие законодательства по регулированию трансфертных цен федеральным законом от 16.11.2011 № 321-ФЗ введен институт консолидации налогоплательщиков с целью объединения налоговой базы по налогу на прибыль организаций для взаимозависимых организаций. Введение в действие института консолидации налогоплательщиков непосредственно связано с внесением изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, направленных на совершенствование системы противодействия трансфертному ценообразованию.

При определенных условиях, к которым прежде всего следует отнести высокую долю участия одной организации в другой организации, что подразумевает высокую степень контроля со стороны управляющей компании за деятельностью дочерних обществ, а также ограничения, взаимозависимые организации можно рассматривать как единое предприятие.

Предполагалось, что установление особого порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций для консолидированных групп налогоплательщиков (КГН) позволит создать ряд преимуществ как для налогоплательщиков, так и для государства, в том числе использование консолидированной отчетности по налогу на прибыль организаций и уплата этого налога в целом, исходя из финансового результата по консолидированной группе налогоплательщиков, снижает стимулы для применения трансфертного ценообразования участниками КГН с целью минимизации сумм указанного налога. Соответственно, снижаются и негативные эффекты, связанные с перемещением налоговой базы между субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями.

Анализ основных итогов функционирования консолидированных групп, основанный на расчетах ФНС России, которые, в свою очередь, были произведены на данных, представленных налогоплательщиками по результатам 2013 года, в условиях создания КГН и без учета объединения организаций в КГН, показал, что функционирование КГН привело к следующим изменениям:

- росту поступлений налога на прибыль организаций в размере 47,4 млрд руб. в 76 % субъектов Российской Федерации (63 региона);

– снижению поступлений налога на прибыль организаций в размере 63,8 млрд руб. в 24 % субъектов Российской Федерации (20 регионов).

При этом анализ оценки влияния прироста или уменьшения поступлений налога на прибыль организаций от создания КГН в бюджеты регионов показал, что 74,0 % уменьшений поступлений (47,2 млрд руб.) приходится на 4 субъекта Российской Федерации. В свою очередь, прирост поступлений в аналогичном размере (47,4 млрд руб.) получили бюджеты 63 регионов.

При анализе изменений поступлений налога на прибыль организаций в связи с созданием КГН в общей сумме поступлений налога на прибыль организаций по субъектам Российской Федерации за 2013 год по сравнению с аналогичным периодом 2012 года наблюдается тенденция снижения общей суммы поступлений (на 9,9 %) по регионам, получившим положительный результат от создания КГН, при одновременном снижении количества таких регионов (на 3,1 %).

В результате, в 2014 году были внесены изменения в законодательство о налогах и сборах, направленные на приостановление процесса создания новых и расширения действующих КГН в 2015 году. При принятии этого решения предполагалось, что на протяжении 2015 года будет проведен анализ их деятельности и влияния на доходы бюджетов, а также сформулирована дальнейшая стратегия по отношению к таким группам.

Проведенный Минфином России анализ основных итогов функционирования консолидированных групп, основанный на данных ФНС России по результатам 2014 года, в условиях создания КГН и без учета объединения организаций в КГН, показал, что функционирование КГН в 2014 году привело к следующим изменениям:

- росту поступлений налога на прибыль организаций в размере 61,9 млрд руб. в 62 % субъектов Российской Федерации (53 региона);
- снижению поступлений налога на прибыль организаций в размере 127,0 млрд руб. в 38 % субъектов Российской Федерации (32 региона).

Снижение абсолютного объема исчисленного налога по предприятиям группы в результате их объединения в КГН происходит из-за того, что убыточные в отсутствие КГН организации получают возможность «предоставить» свои расходы в уменьшение доходов, получаемых другими участниками группы, также из-за того, что налоговая база зачастую перераспределяется в субъекты Федерации, где установлены пониженные ставки налога на прибыль. Одновременно поступления по налогу на прибыль организаций в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации по данным Казначейства России за 2014 год по сравнению с аналогичным периодом 2013 года увеличились на 244,3 млрд рублей. Действующий режим КГН привел к сложностям при прогнозировании бюджетных доходов на уровне отдельного субъекта Российской Федерации, а также создал возможности для неожиданного снижения доходов бюджета субъекта, в котором расположены прибыльные предприятия, в случае получения крупных убытков налогоплательщиками в других регионах.

Принимая всё это во внимание, решение проблемы заключается в том, чтобы изменить порядок определения долей прибыли в КГН, исключающий чрезмерный выигрыш и преимущественное положение некоторых субъектов, не подкрепленное реальным результатом деятельности. Для этого необходимо сформулировать и описать алгоритм, позволяющий сглаживать последствия перераспределения сумм налога на прибыль между субъектами в результате деятельности КГН. Данный алгоритм должен применяться ответственным участником каждой консолидированной группы при определении доли прибыли, приходящийся на конкретный субъект.

С 2015 года в России введен порядок налогообложения прибыли иностранных компаний, контролируемых российскими налоговыми резидентами. В 2014 году федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ внесены изменения в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций), в соответствии с которым:

- контролирующим лицом иностранной организации признается физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации составляет либо более 25 %, либо более 10 %, либо более 10 %, либо более 10 %.

если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации составляет более 50 %.

– определяются порядок налогообложения и основания освобождения от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании.

Кроме того, вводится обязанность налогоплательщиков сообщать в налоговые органы об участии в иностранных организациях, об учреждении иностранных структур без образования юридического лица, а также о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролируемыми лицами.

В 2015 году облагаться налогом на прибыль или НДФЛ будет прибыль контролируемых иностранных компаний, если она составила более 50 млн рублей за год. За деяния, связанные с неуплатой или неполной уплатой сумм налога в результате невключения в налоговую базу в 2015–2017 годах прибыли контролируемой иностранной компании, уголовная ответственность не наступит, если ущерб, причиненный бюджетной системе РФ в результате преступления, возмещен в полном объеме. Также в главу 25 НК РФ введено понятие налогового резидентства для организаций. Совершенствование налогового администрирования в России направлено на обеспечение привлечения к налогообложению лиц, уклоняющихся от исполнения обязанностей налогоплательщика, в том числе посредством использования схем с участием «фирм-однодневок».

Среди важных изменений в области налогового администрирования необходимо выделить следующие:

– введение универсальных требований к использованию института банковской гарантии в налоговых правоотношениях;

– введение обязанности банков информировать налоговые органы об открытых счетах физических лиц и обязанности банков предоставлять сведения по таким счетам;

– введение возможности для налогового органа направлять запросы налогоплательщику по электронным каналам связи и установление возможности приостановления операций по счетам налогоплательщика при отсутствии ответа на такие запросы;

– введение обязанности представлять декларации по налогу на добавленную стоимость в электронном виде, а также обязанности представлять книгу учета счетов-фактур в электронном виде вместе с налоговой декларацией по НДС.

Продолжена работа, направленная на дальнейшее развитие электронного документооборота.

Меры, направленные на деофшоризацию российской экономики, осуществляются Минфином России единым комплексом совместно с другими федеральными органами исполнительной власти. Совместно с Федеральной службой по финансовому мониторингу был разработан Национальный план по противодействию уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных собственников.[2] Предлагаемые меры направлены на то, чтобы использование низконалоговых юрисдикций как напрямую, так и посредством взаимодействия со странами, с которыми у России заключены договоры об избежании двойного налогообложения, не создавало необоснованных преференций и не приводило к получению необоснованной налоговой выгоды.

В плане предусмотрено 19 мероприятий, в частности:

– введение обязанности юридических лиц по получению и хранению информации о своих бенефициарных владельцах и документальном подтверждении достоверности такой информации, а также раскрытию такой информации;

– разработка формата ведения реестра бенефициарных собственников с обеспечением к нему доступа со стороны правоохранительных, налоговых и других компетентных органов;

– развитие системы безналичного денежного оборота;

– совершенствование механизмов информационного обмена между компетентными органами как на национальном, так и на международном уровне.

В основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов подчеркнута необходимость продолжения осуществления

последовательных действий по предотвращению финансовых махинаций в налоговой сфере и развитию налоговой системы в соответствии с глобальными вызовами, связанными с возможностями международного структурирования бизнеса, направленного на размывание налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения. В том числе по реализации мер, направленных на легализацию капиталов и активов, в том числе их возврат в Российскую Федерацию.

Совершенствование норм российского законодательства, направленных на предотвращение уклонения от уплаты налогов посредством использования финансовых инструментов, низко-налоговых (офшорных) юрисдикций, является одним из потенциальных способов увеличения доходов бюджета. В сентябре 2013 года под председательством России в Большой двадцатке Главами государств одобрен План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (BEPS).[3] План действий определяет 15 мер по устранению BEPS на комплексной основе и устанавливает сроки для реализации этих действий – 2014 и 2015 гг. Мероприятия указанного плана, предполагают выработку мер, направленных на решение проблем, возникающих при налогообложении в области цифровой экономики, устранение двойного «неналогообложения», ужесточение правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, раскрытие информации, а также пересмотр требований к налогообложению при трансфертном ценообразовании финансовых операций и к документации компаний в рамках контроля за трансфертным ценообразованием.

Библиографический список:

1. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing, 2010.
2. Национальный план мероприятий, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных владельцев компаний (утв. Правительством РФ 30 апреля 2014 г. № 2672п-П13).
3. ОЭСР (2014), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Russian version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207837-ru>

© 2015 г.

Т. А. Чепикова

НОВОЕ В ВАЛЮТНОМ РЕГУЛИРОВАНИИ И ВАЛЮТНОМ КОНТРОЛЕ РЕЗИДЕНТОВ, ИМЕЮЩИХ ЗАРУБЕЖНЫЕ СЧЕТА ОРГАНИЗАЦИИ

*Чепикова Татьяна Александровна – советник налоговой службы РФ 2 класса, канд. экон. наук
(E-mail: nalogi@nalogprof.ru)*

Резиденты при осуществлении внешнеэкономической деятельности обязаны знать и соблюдать ограничения и правила, установленные действующим валютным законодательством Российской Федерации.

Валютное законодательство Российской Федерации состоит из Федерального закона от 10 декабря 2003 года № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее – Закон № 173-ФЗ), принятых в соответствии с ним федеральных законов (актов валютного законодательства) и нормативно-правовых актов, изданных органами валютного регулирования (актов органов валютного регулирования).

Только за последние два года Закон № 173-ФЗ корректировался девять раз и в настоящее время он действует в редакции Федерального закона от 29 июня 2015 года № 210-ФЗ.

Изменения и дополнения, вносимые в Закон № 173-ФЗ федеральными законами, касались основных понятий, лежащих в основе валютного регулирования и валютного контроля: «уполномоченные банки», «агенты валютного контроля», «валютные операции», вопросов координации деятельности органов и агентов валютного контроля и многих других вопросов [2].

Мы остановимся на важных с точки зрения валютного контроля изменениях и дополнениях, внесенные в часть 7 статьи 12 Закона № 173-ФЗ Федеральным законом от 21 июля 2014 года № 218-ФЗ (далее – Закон № 218-ФЗ), которые вступили в силу с 1 января 2015 года.

Закон № 218-ФЗ представил новую редакцию части 7 статьи 12 Закона № 173-ФЗ, которые гласит: «Резиденты, за исключением дипломатических представительств, консульских учреждений Российской Федерации и иных официальных представительств Российской Федерации, находящихся за пределами территории Российской Федерации, а также постоянных представительств Российской Федерации при межгосударственных или межправительственных организациях, представляют налоговым органам по месту своего учета отчеты о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации с подтверждающими банковскими документами в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации» [2].

В связи с изменениями, внесенными в часть 7 статьи 12 Закона № 173-ФЗ, с 1 января 2015 года, физических лиц резидентов обязали представлять в налоговые органы отчеты о движении средств по счетам в банках, расположенных за пределами территории РФ, в соответствии с порядком, утвержденным Правительством РФ.

В то же время, в пункте 1 действующего на 1 января 2015 года Постановления Правительства РФ от 28 декабря 2005 года № 819 «Об утверждении Правил представления резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ» (далее – Постановление Правительства РФ № 819), обязанность представлять отчеты о движении средств по зарубежным счетам была закреплена за резидентами

юридическими лицами и форма представления отчетов, приведенная в приложении к Постановлению Правительства РФ № 819, также установлена для резидентов юридических лиц.

Данное положение вызвало много вопросов у резидентов физических лиц и у налоговых органов, осуществляющих функцию агентов валютного контроля. В связи с чем, Министерство финансов РФ и ФНС России опубликовали совместное письмо от 30.04.2015 № ЕД-4-2/7568 [4].

В письме отмечается, что у резидентов физических лиц с 1 января 2015 года появилась обязанность представлять отчеты о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ, с подтверждающими банковскими документами в порядке, установленном Правительством РФ. Однако, при отсутствии установленного Правительством РФ порядка представления отчетов направление налоговыми органами требований резидентам физическим лицам о предоставлении отчетов является необоснованным. /4/. То есть, резиденты физические лица до утверждения Правительством РФ нового порядка и формы представления отчетов о движении средств на зарубежных счетах представляют их в налоговые органы добровольно.

Продолжалась такая ситуация до 7 августа 2015 года: до вступления в силу новой редакции Постановление Правительства РФ № 819. В настоящее время действует Постановление Правительства РФ от 28.12.2005 № 819 «Об утверждении правил представления юридическими лицами- резидентами и индивидуальными предпринимателями-резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации», в редакции Постановления Правительства РФ от 25.07.2015 № 761 [3].

В пункте 1 вышеназванного Постановления Правительства РФ была прописана обязанность представлять отчеты о движении средств, в банках за пределами территории РФ, не только для резидентов юридических лиц, но и для резидентов физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями.

Однако, введение новой обязанности всегда должно сопровождаться одновременным установлением ответственности за ее неисполнение, чего до настоящего времени не произошло. В ч. 6 ст. 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ) предусмотрена административная ответственность за несоблюдение установленного порядка представления отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации с подтверждающими банковскими документами только для резидентов юридических и должностных лиц.

Индивидуальный предприниматель является физическим лицом. В соответствии с ч. 1 ст. 23 Гражданского кодекса РФ как гражданин РФ он вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Нельзя отнести индивидуального предпринимателя и к должностным лицам, в силу положения ст. 2.4 КоАП РФ [1].

Таким образом, с третьего квартала 2015 года установлена обязанность для резидентов физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями представлять отчеты о движении средств по зарубежным счетам с подтверждающими банковскими документами, однако привлечь к ответственности за вышеназванное нарушение до внесения изменений в статью 15.25 КоАП РФ резидентов индивидуальных предпринимателей нельзя. В ближайшее время законодатели должны устранить этот пробел, на что обращают внимание в публикациях финансисты и налоговики [5, 6].

Резидентам необходимо обратить внимание и на то, что в связи с вступлением в силу с Федерального закона от 30.03.2015 № 60-ФЗ «О внесении изменений в статьи 15.25 и 23.60 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях», значительные изменения претерпела часть 6 статьи 15.25 КоАП РФ (таб.1).

**Меры ответственности, применяемые к резидентам
в соответствии с ч. 6 ст. 15.25 КоАП РФ**

Номер статьи КоАП РФ	Содержание правонарушения	Мера ответственности
Ч. 6 ст. 15.25	Несоблюдение установленного порядка представления форм учета и отчетности по валютным операциям, порядка представления отчетов о движении средств по счетам(вкладам) в банках за пределами территории РФ с подтверждающими банковскими документами, порядка представления подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, установленных правил оформления паспортов сделок либо сроков хранения учетных и отчетных документов по валютным операциям, подтверждающих документов или паспортов сделок	Наложение административного штрафа на: должностное лицо в размере от 4 000 до 5 000 руб.; юридическое лицо в размере от 40 000 до 50 000 руб.
Ч. 6.1 ст. 15.25	Нарушение установленных сроков представления форм учета и отчетности по валютным операциям, подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций или сроков представления отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ с подтверждающими банковскими документами не более чем на 10 дней	Предупреждение или наложение административного штрафа на: – должностное лицо в размере от 500 до 1 000 руб.; – на юридическое лицо в размере от 5 000 до 15 000 руб.
Ч. 6.2 ст. 15.25	Нарушения, указанные в ч. 6.1 ст. 15.25 КоАП РФ на срок более чем 10 дней, но не более чем 30 дней	Наложение административного штрафа на: – должностное лицо в размере от 2 000 до 3 000 руб.; – юридическое лицо в размере от 20 000 до 30 000 руб.
Ч. 6.3 ст. 15.25	Нарушения, указанные в ч.6.1 ст. 15.25 КоАП РФ на срок более чем 30 дней	Наложение административного штрафа на: – должностное лицо в размере от 4 000 до 5 000 руб.; – юридическое лицо в размере от 40 000 до 50 000 руб.
Ч. 6.4 ст. 15.25	Повторное совершение правонарушения, предусмотренного ч. 6 ст. 15.25, за исключением административного правонарушения, выразившегося в несоблюдении порядка представления отчетов о движении средств по счетам в банках за пределами территории РФ с подтверждающими банковскими документами	Наложение административного штрафа на: – должностное лицо в размере от 12 000 до 15 000 руб.; – юридическое лицо в размере от 120 000 до 150 000 руб.;
Ч. 6.5 ст. 15.25	Повторное совершение правонарушения, предусмотренного ч. 6 ст. 15.25, выразившего в несоблюдении установленного порядка представления отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ с подтверждающими банковскими документами	Наложение административного штрафа на: – должностное лицо в размере от 30 000 до 40 000 руб.; – юридическое лицо в размере от 400 000 до 600 000 руб.

Закон № 60-ФЗ от 30.03.2015 в новой редакции изложил ч. 6.4 и ввел в действие ч. 6.5 статьи 15.25 КоАП РФ.

В соответствии с ч. 6.4 ст. 15.25 КоАП РФ в настоящее время можно привлечь к административной ответственности резидентов юридических и должностных лиц за повторное в течение года нарушение ч. 6 ст. 15.25 КоАП РФ, за исключением повторного нарушения порядка представления отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ с подтверждающими банковскими документами. Соответственно, ч. 6.5 ст. 15.25 КоАП РФ предусматривает административную ответственность вышеназванных резидентов за повторное нарушение установленного порядка представления отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в зарубежных банках с подтверждающими банковскими документами. Размер штрафных санкций за нарушения, ответственность за которые предусмотрена ч. 6.4 ст. 15.25 существенно снизился по сравнению с предыдущей редакцией статьи (табл. 1).

Много вопросов возникает у резидентов физических лиц, связанных с исполнением ими п. 7 Постановления Правительства РФ № 819, а именно: представления надлежащим образом оформленных копий подтверждающих банковских документов [7]. Физические лица зачастую могут получить банковские выписки, только распечатав их из интернет-банка, которые нотариус не заверит. Максимум, на что может рассчитывать физическое лицо – на заверение скриншота, но действующим порядком представление скриншота не предусмотрено. Даже если гражданин получит выписку по своему счету непосредственно в зарубежном банке, то с ее нотариальным заверением тоже могут быть проблемы. Ведь, к примеру, европейские банки не ставят на этих выписках никаких печатей и штампов. Поэтому получается, что сама выписка представляет собой обычную компьютерную распечатку.

В связи с жесткими требованиями, предъявляемыми к подтверждающим банковским документам в Постановлении Правительства РФ № 819, может сложиться ситуация, что надлежащим образом отчитаться о движении средств по счетам (вкладам) в зарубежных банках смогут единицы индивидуальных предпринимателей. Пока штрафные санкции за данные правонарушения для индивидуальных предпринимателей не предусмотрены, но в дальнейшем законодатели должны решить этот вопрос.

Библиографический список:

1. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
2. Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (в редакции Закона № 210-ФЗ от 29.06.2015).
3. Постановление Правительства Российской Федерации от 28.12.2005 № 819 «Об утверждении правил представления юридическими лицами –резидентами и индивидуальными предпринимателями-резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации» (в ред. Постановления Правительства РФ от 25.07.2015 № 761).
4. Письмо Министерства финансов РФ и ФНС России от 30.04.2015 № ЕД-4-2/7568.
5. Кулагина Е. «Отчет о «заморских» счетах» // «Информационный бюллетень «Экспресс –бухгалтерия», 2015, № 6.
6. Нефедова Т.Н «Счета физических лиц за рубежом: усиление государственного контроля» // «Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения», 2015, № 5.
7. «Первый отчет граждан пограничным банковским счетам –комом (комментарии к Закону от 21.07.2014 № 218-ФЗ)» // «Главная книга», 2015, № 8.

© 2015 г.

Н.Н. Покровская

ПРОБЛЕМЫ И ПРОТИВОРЕЧИЯ СОВРЕМЕННЫХ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ НИОКР

Покровская Надежда Николаевна – профессор кафедры Международного менеджмента, заместитель директора Международного института экономики и политики Санкт-Петербургского государственного экономического университета, канд. эконом. наук, д-р социол. наук, доцент.

(E-mail: npr@unesco.ru)

В условиях экономики знаний инновационная деятельность выступает важнейшим инструментом лидерства предприятия и страны в мировой хозяйственной системе. Глобализация, новые геополитические и геоэкономические условия, постиндустриальное развитие сектора услуг, урбанизация, старение населения и ряд других социально-экономических тенденций ставят более жесткие требования к формированию бюджета государства, определению расходов и доходов и перераспределению бремени финансирования развития между государством и бизнесом.

В Федеральном Послании Президент РФ В.В. Путин 3 декабря 2015 г. отметил необходимость инновационного технологического развития: «В прошлом послании было объявлено о запуске национальной технологической инициативы, её горизонт 15-20 лет, однако практическая работа идёт уже сейчас. Она показала, что у нас много сильных команд, способных предложить и реализовать новаторские идеи... На решение приоритетных задач, прежде всего связанных с технологической модернизацией, надо нацелить институты развития»¹. Президент отметил, что научные исследования и развитие науки должны опираться не только на государственное финансирование, но и, прежде всего, на частную инициативу и предпринимательские компетенции, ориентированные на максимальное соответствие предлагаемых продуктов и услуг потребностям покупателей и платежеспособному рыночному спросу.

Регулирование экономического поведения позволяет задавать рамки, в пределах которых рыночные и нерыночные экономические агенты принимают независимые решения и делают выбор в пользу тех направлений развития своей самостоятельной деятельности, которые отражают заданные цели регулирования, в частности, налоговые стимулы, преференции и льготы задают пространство принятия предпринимательских решений, в котором частный бизнес заинтересован в расширении инновационной деятельности. Инновации в узком смысле представляют собой предмет корпоративного управления и, соответственно, государственного регулирования предпринимательства.

Целенаправленным и более узкоспециализированным элементом регулирования поведения экономических агентов выступает налоговая политика в целом и корректировка налогового воздействия с помощью льгот по налогам и сборам, в частности, налоговых вычетов. В рабо-

¹ Путин В.В. Послание Президента Федеральному Собранию, 3.12.2015. – URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/50864/work> (дата обращения 15.12.2015).

тах российских ученых раскрыты вопросы налогового стимулирования инновационной деятельности на основе учета расходов на НИОКР, ускоренной амортизации, налогообложения интеллектуальной собственности и доходов от нее, льготных режимов налогообложения резидентов особых экономических зон. Несколько менее широко освещаются проблемы налогового стимулирования венчурного предпринимательства, коллективных форм инновационного инвестирования² [6], оценки эффективности системы мер налоговой политики и стимулирования инноваций с учетом эффективных налоговых ставок, стоимости бюрократических процедур и налогового учета, затрат на налоговое администрирование, компенсации выпадающих доходов бюджета.

Понятие инновации опирается на сочетание двух элементов – новизны и ее внедрения. Корень «нов» («нов», лат. *novus* – новый, *novum* – нечто новое) отражает создание чего-либо ранее не существовавшего, префикс «ин» (*in*) характеризует введение нового в практику. В строгом смысле, инновация предполагает эффективную новую комбинацию³ [7] ресурсов, возникновение которой включает два этапа: 1) создание нового, идеи или метода, модели, прототипа, и 2) внедрение открытия, изобретения в массовое потребление, т.е. организацию предпринимательской бизнес-модели, которая на основе существенного рыночного спроса позволяет извлекать прибыль из тиражирования некоторого продукта или услуги, созданных при помощи внедренного изобретения или открытия.

В постсовременном обществе экономика как социальная подсистема развития благосостояния и удовлетворения потребностей человека опирается на два ключевых компонента: оценку эффективности и инновационный рост. Можно отметить имманентное противоречие между моделями оценки и инновационной деятельности: если деятельность опирается на процессный подход, протекающий в некоторой длительности, то оценка означает измерение результата на некоторую конечную дату (например, в сравнении с базисной датой). Таким образом, одним из фундаментальных противоречий выступает характеристика дискретности или непрерывности, поскольку в ходе оценки на основе точечных значений показателя анализируется временной интервал.

Понятие инновации предполагает, что в организационной системе наличествуют два рода компетенций: 1) способность к созданию нового, изобретательству, 2) готовность преобразовать новое в продукт, который найдет на рынке нишу платежеспособного спроса, став в той или иной мере массовым продуктом (услугой, моделью, методом, технологией). Так, Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ (ред. от 13.07.2015) «О науке и государственной научно-технической политике» определяет инновации как «введенный в употребление новый или значительно улучшенный продукт (товар, услуга) или процесс, новый метод продаж или новый организационный метод в деловой практике, организации рабочих мест или во внешних связях» (введено в ред. от 21.07.2011 № 254-ФЗ) [2].

В результате, инновационный рост опирается на две составляющие: творческую компетентность, поиск истины или стремление к созиданию, к разрешению противоречия, к решению конкретной задачи, опирающуюся на нестандартное мышление автора, которая должна дополняться и поддерживаться предпринимательской способностью стандартизировать созданное новое, необычное, уникальное, облекать это в понятную и привлекательную, «продаваемую» форму. Таким образом, еще одним коренным противоречием выступает стандартизация нестандартного, сочетание уникальности и массовости. Удачным примером здесь может служить продукция Apple, которая придает всем миллионам пользователей этой продукции ощущение собственной исключительности, создавая символическое содержание потребления.

² Церенова К.Н. Налоговое стимулирование инновационной деятельности в Российской Федерации / Автореф. дис. 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит. – М.: ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ». 2013.

³ Шумпетер Й.А., Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия. – М.: Эксмо, 2007. – С. 234. Работа «Theorie der wirtschaftliche Entwicklung» была опубликована в 1912, но термин «инновация» Й. Шумпетер ввел в оборот лишь в 1930-е гг.

Третьей проблемой оценки эффективности инноваций является уточнение непосредственно применяемого измерителя в оценивании – технологический или потребительский, финансово-экономический, кратко- или долгосрочный, социальный, социально-культурный эффект внесенного изменения. Так, определение в законе 127-ФЗ включает в понятие инновационной деятельности научную, технологическую, организационную, финансовую и коммерческую деятельность (введено Федеральным законом от 21.07.2011 № 254-ФЗ) [2]. Это означает, что оценивая эффективность стимулирования инновационной деятельности, следует определить цели, достижению которых служила инновация изначально, т.е. оценивается ли коммерческий эффект (например, занятая компанией доля рынка, характеристики рыночного сегмента и т.п.), открытие новых взаимосвязей в природе явлений, углубление знаний в какой-либо научной отрасли, улучшение групповой реализации интересов и жизни некоторого сообщества как социальной системы, эволюция культурных ценностей, и т.п.

Существует ряд основных подходов к пониманию понятия эффективности: а) способность достичь целей (результативность), получить заданный эффект, б) способность достичь целей с минимальными затратами (производительность) и в) способность достичь максимальных целей с заданными ресурсами (продуктивность). Два последних толкования выводятся из формулы рациональности = (эффект – затраты) (разность результата и затрат в абсолютном исчислении), или же = эффект / затраты (частное от деления эффекта на затраты, в относительном измерении). Здесь можно определить численную величину эффективности и далее сравнить ее с другими (странами, предприятиями и иными объектами управления) для принятия дальнейших коррективов управленческих решений, на основе денежных или натуральных показателей (например, в штуках выпущенных самолетов, построенных и успешно запущенных ракет, или в миллионах проданных на рынке смартфонов на российской платформе).

В.В. Марков под понятием «бюджетная результативность» налоговых льгот понимает соотношение Результата к Затратам. Под «результатом» В.В. Марков понимает «дополнительные расходы на НИОКР в экономике в целом, вызванные исключительно введением льготы»⁴ [9], т.е. те расходы, которые не были бы осуществлены, если бы не применялась данная льгота. Под «затратами» он понимает размер «выпадающих доходов бюджета от введения налоговой льготы, которые можно было бы альтернативно направить на НИОКР напрямую (например, через инструменты государственного заказа), и тем самым увеличить уровень расходов на НИОКР в целом по экономике».

Одним из наиболее очевидных оснований для оценки эффективности может выступать расчет прироста ВВП, обеспеченного инновационной продукцией, так же как для предприятия таким основанием может выступать расчет прибыли, полученной на основе НИОКР. Первое же понимание эффективности заставляет перейти к определению целей.

Таким образом, изучая концептуальные подходы к оценке эффективности воздействия налоговой системы на динамику НИОКР, можно сделать выбор двух ключевых измерений инновации: финансово-экономический (объем налоговых льгот, недополученных государством налогов либо государственных расходов в денежном измерении) и научно-технический (включая новые технологические решения и методы работы).

Проблемное поле исследования содержит уточнение предмета анализа, подходов к измерению изменений (эффекта) и возможностей стимулирования инновационного роста на основе развития научно-технических работ.

В частности, в ст. 58, п. 4 закона «О страховых взносах» (212-ФЗ от 27.07.2009, в ред. с учетом изменений закона 213-ФЗ от 13.07.2015, вступающих в силу с 01.01.2016) дается следующее определение: «Под научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами подразумеваются работы по созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности изобретательство» [3]. Выполнение данных работ

⁴ Марков В.В. Налоговые льготы как способ стимулирования инновационной деятельности: оценка целесообразности и бюджетной результативности их применения / Дисс. ... канд. экон. наук... спец. 08.00.05 Экономика и управление народным хозяйством (Управление инновациями); 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит. – СПб.: СПбГУ, 2010. – С. 7.

регламентируется, с одной стороны, Гражданским кодексом (гл. 38, посвященная выполнению научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ [1]), а с другой, Налоговым кодексом (ст. 262) регулируется отнесение расходов на НИОКР к составу прочих расходов, т.е. уменьшение налогооблагаемой прибыли на величину расходов на НИОКР. При этом, «расходами на научные исследования и(или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления» [1]. Кроме того, часть расходов может признаваться с коэффициентом 150% - это означает, что государство берет на себя частичное финансирование проводимых компаниями НИОКР в более значительном объеме недополученного налога на прибыль.

В соответствии с перечнем НИОКР, определенным в Постановлении Правительства РФ от 24.12.2008 № 988 (ред. от 06.02.2012) «Об утверждении перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые в соответствии с пунктом 7 статьи 262 части второй Налогового кодекса Российской Федерации включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5. (в ред. Постановления Правительства РФ от 13.10.2011 № 836), часть работ получает преимущественную поддержку государства. Данные ФНС по налогу на прибыль позволяют выявить степень эффективности данного подvida налогового стимулирования.

Так, по данным Федеральной налоговой службы, в РФ льготами по уменьшению налогооблагаемой прибыли на размер расходов на НИОКР в первой половине (январь – июнь 2015 г.) воспользовались немногим более 800 налогоплательщиков. При этом расходы на НИОКР, которые были учтены для целей налогообложения (для снижения налога на прибыль через уменьшение облагаемой прибыли на расходы на НИОКР), составили 9,26 трлн руб. (таблица 1).

Таблица 1

**Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций,
раздел К, расходы на НИОКР, по состоянию на 01.07.2015 г.,
по некоторым регионам России**

	ВСЕГО		в т. ч. на НИОКР по перечню, установленному Правительством РФ	
	Значение показателя (тыс.руб.)	Количество налогоплательщиков, произведших расходы (ед.)	Значение показателя (тыс.руб.)	Количество налогопла- тельщиков, произведших расходы (ед.)
Российская Федерация	9 259 620	819	1 238 315	34
в том числе:				
ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	4 663 021	349	472 356	10
Воронежская область	56 657	9	49	1
Московская область	574 396	57	0	0
Тверская область	146 899	7	111 948	1
город Москва	3 650 536	211	360 359	8
СЕВЕРО-ЗАПАДНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	1 049 430	131	211 468	8
Республика Карелия	8 452	2	0	0

Окончание таблицы 1

Республика Коми	2 729	3	0	0
Архангельская область	991	3	0	0
Вологодская область	20 623	6	0	0
Калининградская область	3 409	1	0	0
Ленинградская область	17 721	7	4 978	1
Мурманская область	73 496	3	0	0
Новгородская область	1 908	3	0	0
Псковская область	55	1	0	0
город Санкт-Петербург	920 046	102	206 490	7
Ненецкий АО	0	0	0	0
СЕВЕРО-КАВКАЗСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	191 666	12	0	0
Ставропольский край	127 820	8	0	0
ЮЖНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	240 777	31	1 589	1
Ростовская область	216 134	16	0	0
ПРИВОЛЖСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	1 764 307	153	192 349	5
Республика Татарстан	327 056	31	7 524	1
Нижегородская область	272 800	22	0	0
Пермский край	252 254	19	53 173	1
Самарская область	406 096	13	973	1
УРАЛЬСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	710 264	70	359 992	9
Свердловская область	172 007	37	73 827	5
Тюменская область	284 111	4	229 469	1
Челябинская область	145 079	20	56 696	3
СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	590 681	60	561	1
Омская область	227 507	9	0	0
Томская область	264 817	12	0	0
ДАЛЬНЕВОСТОЧНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	48 588	11	0	0
Республика Саха (Якутия)	29 447	3	0	0
Хабаровский край	15 930	5	0	0
КРЫМСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	886	2	0	0
Республика Крым	886	2	0	0
город Севастополь	0	0	0	0

Источник: сайт ФНС, http://www.nalog.ru/rn78/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

Как видно из данных по субъектам РФ, половина этой суммы приходится на Центральный федеральный округ (4,66 трлн, почти 350 предприятий), из них на Москву и Московскую область – 4,22 трлн).

Второе место среди федеральных округов занял Приволжский округ (1,76 трлн руб.), за счет Самарской области (406,1 млрд руб.) Республики Татарстан (327,1 млрд), Нижегородской области (272,8 млрд).

Вместе с тем, хотя третье место среди федеральных округов занимает Северо-Западный округ (1,05 трлн, 131 налогоплательщик), но второе место среди регионов занимает Санкт-Петербург – 0,92 трлн руб., 102 налогоплательщика.

Таким образом, распределение деятельности НИОКР и, соответственно, налогоплательщиков, пользующихся связанными с нею льготами, крайне неравномерно. Например, на Дальнем востоке лишь 11 налогоплательщиков во всем федеральном округе воспользовались возможностью включить расходы на НИОКР в налоговую базу по налогу на прибыль организаций в первой половине 2015 г.

Для оценки показателя результативности проводимых государством мер налогового стимулирования НИОКР, важно рассмотреть долю расходов по НИОКР, не давших положительного результата (таблица 2):

Таблица 2

Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций, раздел К, расходы на НИОКР, по состоянию на 01.07.2015 г. – данные по НИОКР, не давшим положительного результата, по некоторым регионам России

	расходы на НИОКР, не давшие положительного результата		в т. ч. на НИОКР по перечню, установленному Правительством РФ, не давшие положительного результата	
	Значение показателя (тыс.руб.)	Количество налогоплательщиков, производивших расходы (ед.)	Значение показателя (тыс.руб.)	Количество налогоплательщиков, производивших расходы (ед.)
Российская Федерация	1 087 363	86	341 417	2
в том числе:				
ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	430 848	31	111 948	1
Московская область	43 376	5	0	0
Тверская область	111 948	1	111 948	1
город Москва	269 826	19	0	0
СЕВЕРО-ЗАПАДНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	112 524	11	0	0
Ленинградская область	2 307	2	0	0
Мурманская область	4 569	1	0	0
город Санкт-Петербург	105 648	8	0	0
СЕВЕРО-КАВКАЗСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	2 839	1	0	0
Ставропольский край	2 839	1	0	0

Окончание таблицы 2

ЮЖНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	17 064	7	0	0
Волгоградская область	262	3	0	0
Ростовская область	16 643	3	0	0
ПРИВОЛЖСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	106 091	21	0	0
Республика Татарстан	59 768	3	0	0
Пермский край	29 435	4	0	0
УРАЛЬСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	252 302	7	229 469	1
Тюменская область	229 469	1	229 469	1
СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	161 538	6	0	0
Омская область	158 875	1	0	0
ДАЛЬНЕВОСТОЧНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	4 157	2	0	0
Республика Саха (Якутия)	2 557	1	0	0
Амурская область	1 600	1	0	0
КРЫМСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	0	0	0	0

Источник: сайт ФНС, http://www.nalog.ru/rn78/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

Как видно из приведенных в таблицах 1 и 2 данных, более 10 % (11,7 %) всех расходов на НИОКР по России отнесены к категории не давших положительного результата. А из расходов на НИОКР по Перечню 27,6 % не дали положительного результата (таблица 3):

Таблица 3

Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций, раздел К, расходы на НИОКР, по состоянию на 01.07.2015 г. – данные по НИОКР, не давшим положительного результата, по некоторым регионам России

	Доля расходов на НИОКР, не давших положительного результата, в общих расходах	в т. ч. на НИОКР по перечню, установленному Правительством РФ, не давшие положительного результата
Российская Федерация	11,7 %	27,6 %
в том числе:		-
ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	9,2 %	23,7 %
Московская область	7,6 %	-
Тверская область	76,2 %	100,0 %
город Москва	7,4 %	-
СЕВЕРО-ЗАПАДНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	10,7 %	-

Окончание таблицы 3

Ленинградская область	13,0 %	-
Мурманская область	6,2 %	-
город Санкт-Петербург	11,5 %	-
СЕВЕРО-КАВКАЗСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	1,5 %	-
Ставропольский край	2,2 %	-
ЮЖНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	7,1 %	-
Волгоградская область	27,2 %	-
Ростовская область	7,7 %	-
ПРИВОЛЖСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	6,0 %	-
Республика Марий-Эл	83,5 %	-
Республика Татарстан	18,3 %	-
Пермский край	11,7 %	-
УРАЛЬСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	35,5 %	63,7 %
Тюменская область	80,8 %	100,0 %
СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	27,3 %	-
Омская область	69,8 %	-
ДАЛЬНЕВОСТОЧНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	8,6 %	-
Амурская область	100,0 %	-

Рассчитано автором на основе данных сайта ФНС, http://www.nalog.ru/rn78/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

Более того, в отдельных регионах эта величина составила 100 %: в Тверской области 76,2 % всех расходов, списанных на НИОКР, не дали положительного результата; в Тюменской области 80,8 % всех расходов на НИОКР попали в эту группу. В Амурской области все расходы на НИОКР (100 % из 1,6 млн 1 налогоплательщика) оказались неуспешными (не дали положительного результата), но они не входили в Перечень.

Таким образом, можно утверждать, а) что установленный Правительством перечень НИОКР не является гарантией от отсутствия эффекта, и б) что в целом расходы на НИОКР по стране являются сравнительно эффективными. Тем не менее, отсутствие эффекта (положительного результата) по 11,7 % расходов на НИОКР, отнесенных на прибыль, может представлять собой объект для существенного переосмысления и поиска путей совершенствования модели налогового стимулирования НИОКР в Российской Федерации.

Следует отметить, что помимо включения расходов на НИОКР в структуру начислений по налогу на прибыль, существует также целый ряд дополнительных мер. Выше уже были упомянуты льготы по социальным отчислениям. Кроме того, в России применяются меры налоговой политики по упрощению процедур учета, освобождение от налога на имущество организаций энергоэффективного оборудования сроком на 3 года с момента ввода в эксплуатацию, а также оборудования, используемого для создания научно-технической продукции (ФЗ-132

от 7 июня 2011 г. «О внесении изменений в статью 95 части первой, часть вторую Налогового кодекса РФ в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ»).

Организациям могут быть предоставлены и такие льготы, как инвестиционный налоговый кредит в размере до 100 процентов стоимости приобретенного оборудования, используемого для проведения научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения производства.

Вместе с тем, можно отметить, что налоговая система стимулирования НИОКР не позволяет, тем не менее, России обеспечить повышение роли частного бизнеса в проведении НИОКР. Так, доля расходов частного бизнеса на НИОКР, по данным ОЭСР, составляет 5,1 % от государственных расходов на НИОКР в стране. В сравнении с Канадой, где частный бизнес несет на себе в 6 раз более расходов на НИОКР, чем государство, или с Австралией, где финансирование НИОКР предприятий составляет около 650 % от государственных расходов [5], эта величина данного показателя в России представляется недопустимо низкой.

Таким образом, можно сделать вывод о необходимости разработки и применения более дифференцированной, адаптированной к современным условиям функционирования экономического пространства системы налогового стимулирования НИОКР. В частности, можно отметить специфическую проблематику, косвенно затрагивающую подходы к оценке эффективности налогового стимулирования как с точки зрения финансово-экономического эффекта от НИОКР и инновационной деятельности, так и с точки зрения компенсации недополученных доходов государства – вопросы анализа и оценки интеллектуального капитала и потенциальных доходов от нематериальных активов и прироста интеллектуальной собственности в разных формах. Такие прогнозируемые поступления могут быть определены на основе экспертной оценки ожидаемых доходов от продажи лицензий, патентов и т.п.

В частности, необходимо четко закрепить цели государственного регулирования инновационной деятельности: прирост ВВП, возрастание конкурентоспособности страны на мировом рынке, формирование конкурентных преимуществ в конкретных отраслях, например, высокотехнологичных, обеспечение национальной безопасности (в оборонно-промышленном комплексе, компьютерных технологиях, банковской информатике, и т.п.).

Необходимо также определить на теоретическом уровне и выявить эмпирические закономерности степени воздействия, т.е. подтвердить или опровергнуть эффект мер налогового стимулирования на реальное осуществление экономической деятельности, включая и мошеннические схемы использования налогового стимулирования, когда стимулируемые виды работ в действительности не выполняются, а лишь «показываются» в отчетности, и неэффективные НИР и ОКР, не дающие положительного результата не только в горизонте оценки 1-2 года, но и в более или менее отдаленной временной перспективе.

Отсюда следует необходимость четкого определения понятия НИОКР и состава тех операций или используемых ресурсов, которые могут быть предметом налогового стимулирования.

Совершенствование системы налогового стимулирования инноваций в РФ должно быть направлено на формирование, с одной стороны, более высокого уровня доверия между государством и бизнесом, между налоговыми органами и государством как уполномочивающим институтом, в частности, передать определенную часть критериев принимаемых решений на уровень здравого смысла и целесообразности с точки зрения конкретных обстоятельств с позиций налоговой инспекции. Одновременно, необходимо исключить или, по меньшей мере, минимизировать возможность коррупционного влияния на принимаемые в этих случаях решения инспекторов.

Таким образом, повышение ответственности и делегируемых полномочий на уровень ИФНС в случае стимулирования НИОКР представляется одним из эффективных шагов в повышении эффективности государственных затрат на меры налогового стимулирования инноваций.

Библиографический список:

1. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 29.06.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2015).
2. Федеральный закон «О науке и государственной научно-технической политике» от 23.08.1996 № 127-ФЗ (ред. от 13.07.2015).
3. Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» (№212-ФЗ от 27.07.2009, в ред. с учетом изменений закона № 213-ФЗ от 13.07.2015).
4. Постановление Правительства РФ от 24.12.2008 № 988 (ред. от 06.02.2012) «Об утверждении перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые в соответствии с пунктом 7 статьи 262 части второй Налогового кодекса Российской Федерации включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5. (в ред. Постановления Правительства РФ от 13.10.2011 № 836).
5. Рассчитано с использованием данных OECD iLibrary, <http://www.oecd-ilibrary.org/>, <http://www.oecd.org/fr/sti/rd-tax-stats.htm>.
6. Церенова К.Н. Налоговое стимулирование инновационной деятельности в Российской Федерации / Автореф. дис. 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит. – М.: ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ», 2013.
7. Шумпетер Й. А., Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия. – М.: Эксмо, 2007.
8. Путин В.В. Послание Президента Федеральному Собранию, 3.12.2015. – URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/50864/work> (дата обращения 15.12.2015).
9. Марков В.В. Налоговые льготы как способ стимулирования инновационной деятельности: оценка целесообразности и бюджетной результативности их применения / Дисс. ... канд. экон. наук... спец. 08.00.05 Экономика и управление народным хозяйством (Управление инновациями); 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит. – СПб.: СПбГУ, 2010.

© 2015 г.

В.Э. Чернова
Ч. Христуаскас

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИИ И ЛИТВЕ

Чернова Вера Эммануиловна – доцент, зав.кафедрой финансов и учёта СПбГТУРП, канд. эконом. наук.

(E-mail: vchernova2008@yandex.ru)

Христуаскас Чесловас – доцент, Профессор кафедры учёта факультета экономики и предпринимательства Каунасского технологического университета, Литва, д-р технич. наук.

(E-mail: vchernova2008@yandex.ru)

Роль налога на доходы физических лиц в экономике любого государства переоценить невозможно: это прямой налог, поступающий в распоряжение государственного бюджета, при этом величина поступлений зависит от уровня доходов населения, т.е. чем выше облагаемые доходы граждан, тем больше у власти возможностей лучше организовать жизнь граждан. В Российской Федерации суммы налога на доходы физических лиц поступают в распоряжение региональных бюджетов и играют огромную роль в обеспечении выполнения полномочий властей региона. Поэтому вопросы налоговых ставок, налогооблагаемой базы, необлагаемых вычетов по этому налогу широко обсуждаются не только специалистами, но и общественностью.

В России к настоящему времени сложилась система определения и взимания налога на доходы физических лиц, включающая в себя фиксированную налоговую ставку, комплекс мер социальной защиты – необлагаемую сумму, налоговые профессиональные, социальные, имущественные вычеты. В общем случае для определения нагрузки на фонд оплаты труда у работодателя суммируются 13 % ставки НДФЛ и минимально 30,2 %, максимально 38,5 % взносов в социальные страховые фонды, всего 43,2 % – 51,5 %. Особо отметим, что индивидуальные взносы в социальные фонды не предусмотрены, хотя эксперты неоднократно предлагали ввести такие взносы для снижения затрат работодателей, что могло бы послужить стимулом к изменению ценовой политики производителей.

Рассмотрим, как осуществляется налогообложение доходов физических лиц в Литве, которая является членом Евросоюза и с 1 января 2015 года входит в состав Еврозоны. Известно, что страны Евросоюза стремятся к единым правилам в области экономической и социальной политики, однако, их налоговые системы индивидуальны. Налоговые системы наших стран довольно схожи.

В настоящее время в Литве сложилась достаточно привлекательная для бизнеса налоговая система с низкими фиксированными налогами, по которым облагаются доходы физических лиц и прибыль предприятий. Так, в рейтинге уплаты налогов Paying Taxes 2014, составленном компанией PricewaterhouseCoopers (PwC), Всемирным банком и Международной финансовой корпорацией, Литва, также как и Россия, заняла 56 место. В этом рейтинге сопоставляются сложности налогообложения бизнеса в хозяйстве 183 стран по всему миру, что обеспечивает возможность оценить различные системы налогообложения в мире с точки зрения бизнеса.

Совокупная налоговая ставка в %% от валовой прибыли в Литве в рейтинге 2014 года составила 43,1 %, а в России – 50,7 %.

Рассмотрим, каковы правила уплаты подоходного налога и других взносов социального характера в Литве и сравним их с аналогичными платежами в России. Первоначально ставка налога с дохода для физических лиц была установлена на уровне 33 %, что может объясняться потребностью молодой республики в гарантированных доходах бюджета, однако, не могло создавать стимулов к труду у работников и соблюдению налоговой дисциплины у работодателей. Впоследствии началось поэтапное снижение ставки и с 01.07.2006 года она была установлена на уровне 27 %, а с 01.01.2008 года опустилась до уровня 24 %. С 2009 года установлена ставка в 15 %; снижение на 5 % применимо к некоторым видам деятельности самозанятых лиц; дивиденды облагаются налогом по ставке 20 %.

Установленная минимальная заработная плата составляет 300 евро в месяц, причём есть и неоплачиваемая величина дохода, после достижения которой и начинают считать подоходный налог. Например, лицу, которое имеет доход не более 290 евро в месяц от рабочей деятельности или соответствующей ей, предоставляется неоплачиваемая величина дохода до 166 евро. Она зависит от того, сколько детей в возрасте до 18 лет в семье, имеется ли ограничение уровня трудоспособности.

Из заработной платы литовского работника удерживаются также взносы на социальное страхование. В Литве система социального страхования работает на довольно высоком уровне. Социальное страхование позволяет пользоваться бесплатным медицинским обслуживанием, получать средства на проживание при временной потере трудоспособности, увеличивать свой накопительный пенсионный фонд.

Взносы в фонды социального страхования платят как работодатели, так и работники. Базовый взнос для работодателя составляет 27,98 % от общего дохода работников до уплаты налогов, покрывая все риски, за исключением несчастных случаев на производстве и болезней, связанных с профессией. Ещё 3 % от своего дохода на социальное страхование платит работник.

Взносы в фонд обязательного страхования здоровья платят работодатели, работники и государство. Государство платит взнос за определённые группы граждан, например, за детей. Работодатели вносят 3 % от общего дохода работников, и 6 % платит каждый работник от своего дохода.

Кроме того, есть ещё один обязательный налог с дохода в Литве – отчисления в гарантийный фонд. Он составляет 0,2 % от общей величины дохода работников и уплачивается работодателем.

В соответствии с литовским законодательством, работодатель уплачивает также взносы в фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и болезней, связанных с профессией.

Установлены 3 категории рисков и ставки для них таковы:

категория I: 1,00 %;

категория II: 0,44 %;

категория III: 0,28 %.

Для того, чтобы иметь право пользоваться плодами системы социального страхования, лицо обязано быть трудоустроенным по найму или самозанятым и платить взносы. Государственный совет фонда социального страхования и его местные отделения включают данных лиц в лист страхования. Все части литовской схемы социального страхования обязательны для трудоустроенных лиц, и только некоторые (пенсии и страхование здоровья) предназначены для лиц, работающих не по найму. Лица, работающие не по найму, могут присоединиться к системе социального страхования на добровольной основе.

Таким образом, работник в Литве платит 15 % подоходного налога от величины полученного в виде заработной платы дохода, и соответственно 3 % и 6 % взносов в фонд социального страхования и в фонд обязательного страхования здоровья, всего 24 %.

Работодатель платит 27,98 % в фонд социального страхования, 3 % в фонд обязательного страхования здоровья и 0,2 % в гарантийный фонд, всего 31,18 %. Таким образом, общая нагрузка на доход в виде заработной платы составляет в Литве 55,18 %.

Очевидно, что исследование по общей нагрузке на заработную плату, включая социальные взносы, подтверждает позицию международного рейтинга по нашим странам, налоговые системы наших стран очень схожи.

Для Российской Федерации в силу государственного устройства важны вопросы распределения налоговых доходов по уровням бюджетной системы для обеспечения исполнения социальных обязательств и условий для развития регионов.

Рассмотрим, как менялась доля НДФЛ в структуре доходов консолидированного бюджета в 2011–2015 г.г. (табл. 1).

Таблица 1

**Доля налога на доходы физических лиц в консолидированном бюджете
Российской Федерации в 2011–2015 гг.**

Период	Сумма уплаченного НДФЛ, млрд. руб.	Сумма доходов консолидированного бюджета РФ, млрд. руб.	Доля НДФЛ в консолидированном бюджете РФ, %
2011	1995,81	20855,37	9,57
2012	2261,48	23435,10	9,65
2013	2499,05	24082,39	10,38
2014	2691,53	26371,06	10,21
2015 (январь, февраль)	346,82	3403,00	10,19

Очевидно, что суммы уплаченного НДФЛ поступательно увеличивались, возрастала и его доля в доходах консолидированного бюджета, составляя около 10%. Интересно посмотреть, характерна ли такая картина для города Санкт-Петербурга.

Если рассмотреть аналогичные показатели по его бюджету, то увидим иные данные (табл.2):

Таблица 2

**Доля налога на доходы физических лиц в бюджете
г. Санкт-Петербурга в 2010–2015 гг.**

Период	Сумма уплаченного НДФЛ, млн. руб.	Сумма доходов бюджета г. СПб, млн. руб.	Доля НДФЛ в доходах г. СПб, %
2010	106244,78	351609,14	30,21
2011	118703,46	405626,47	29,26
2012	133366,49	379892,14	35,11
2013	149491,62	415494,18	35,98
2014	164720,19	433635,17	37,99
За 9 мес. 2015 года	114726	490835	23,37

Поступательное возрастание сумм уплаченного НДФЛ, и доходов бюджета Санкт-Петербурга повторяют динамику аналогичных показателей по стране, но доля НДФЛ в бюджете города более чем в три раза выше!

На наш взгляд, это свидетельствует о нескольких фактах:

1. У работающих в Санкт-Петербурге выше уровень заработной платы, чем в среднем по Российской Федерации.

2. Работодатели Санкт-Петербурга полнее исполняют свои обязанности в качестве налогового агента, чем в среднем по Российской Федерации.

3. Налоговая служба в Санкт-Петербурге лучше работает с налогоплательщиками как предупреждая, так и пресекая налоговые нарушения по уплате НДФЛ.

Налог на доходы физических лиц становится важнейшим источником функционирования бюджета Санкт-Петербурга.

Рассмотрим динамику доходов бюджета Санкт-Петербурга и консолидированного бюджета РФ (табл.3) и динамику уплаченного в эти бюджеты НДФЛ (табл.4).

Таблица 3

Динамика доходов бюджета Санкт-Петербурга и консолидированного бюджета Российской Федерации в 2011–2014 гг.

Показатель	2011	2012	2013	2014
Сумма доходов бюджета СПб, млн. руб.	405626,47	379892,14	415494,18	433635,17
В % к предыдущему	100,00	93,66	109,37	104,37
Сумма доходов консолидированного бюджета РФ, млрд. руб.	20855,37	23435,10	24082,39	26371,06
В % к предыдущему	100,00	112,37	102,76	109,50

Таблица 4

Динамика уплаченного НДФЛ в бюджете Санкт-Петербурга и консолидированном бюджете Российской Федерации в 2011–2014 гг.

Показатель	2011	2012	2013	2014
Сумма уплаченного НДФЛ в доход бюджета СПб, млн. руб.	118703,46	133366,49	149491,62	164720,19
В % к предыдущему	100,00	112,35	112,09	110,19
Сумма уплаченного НДФЛ в доход консолидированного бюджета РФ, млн. руб.	1994868,81	2260355,64	2497785,03	2679498,55
В % к предыдущему	100,00	113,31	110,50	107,27

Следует отметить, что если суммы уплаченного НДФЛ в консолидированный бюджет Российской Федерации растут медленнее доходов самого бюджета, то по Санкт-Петербургу картина иная: доходы бюджета растут медленнее поступлений НДФЛ, что подтверждает сделанные ранее выводы.

Необходимо отметить и ряд общеэкономических и социальных факторов, влияющих на объем начислений и собираемость НДС в нашем городе.

1. В Санкт-Петербурге работает значительное число жителей Ленинградской области, ежедневно приезжающих в город. НДС с их доходов работодатели перечисляют в бюджет Санкт-Петербурга, тогда как социальные обязательства перед ними несёт бюджет области. Вопрос о целесообразности зачисления НДС в бюджеты по месту регистрации получателей доходов поднимался неоднократно, но пока не решён.

2. Не решён окончательно вопрос «серых» схем выплаты заработной платы, заострившийся в связи с кризисными явлениями 2014 года. Очевидно, необходимы хорошо скоординированные с правоохранительными органами меры. С этим вопросом неразрывно связаны и другие: низкий уровень доходов населения, довольно высокая нагрузка на фонд оплаты труда у работодателя, что определяет и высокую себестоимость производства, а также фиксированная ставка налогообложения, противоречащая принципу социальной справедливости. Представляется, что решать эти вопросы изолированно друг от друга неправильно, необходимы комплексные меры воздействия на комплекс взаимосвязанных проблем.

3. Несмотря на значительные усилия работников налоговой службы по обучению налогоплательщиков возможностям различных сервисов, размещённых на сайте ФНС России, налоговая грамотность населения в целом явно недостаточна. Представляется целесообразным ещё более активно размещать социальную рекламу, проводить занятия со школьниками и студентами, со слушателями университетов третьего возраста. Целесообразно обсудить в профессиональном сообществе обязательное изучение налоговой системы страны в программах среднего и высшего профессионального образования.

Библиографический список:

1. Основные показатели состояния экономики и бюджетной системы Российской Федерации [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации. 2015. URL: <http://info.minfin.ru/>.
2. PricewaterhouseCoopers International Limited. URL: <http://www.pwc.com/lt/>.
3. Литва. Практические процедуры доступа на рынок // Портал внешнеэкономической информации Министерства экономического развития Российской Федерации [Электронный ресурс] // http://www.ved.gov.ru/exportcountries/lt/lt_market/lt_pract_access/.

© 2015 г.

Е. А. Лучинина

РАЗВИТИЕ ЭЛЕКТРОННЫХ СЕРВИСОВ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ

Лучинина Елена Анатольевна – доцент кафедры налогообложения Северо-Западного института повышения квалификации ФНС России, Санкт-Петербург

(E-mail: luchinina@yandex.ru)

Переход к рыночной экономике породил целый комплекс новых для экономики России проблем, в том числе связанных с кардинальными изменениями характера взаимоотношений между налогоплательщиками и государством. На смену административно-командным методам пришли методы, учитывающие особенности современных эффективных взаимоотношений с налогоплательщиками.

Взаимоотношения государства и налогоплательщика, как и общие принципы построения налоговой системы, определяются в Налоговом кодексе Российской Федерации.

В связи с постоянным реформированием налоговой системы Российской Федерации, внесением изменений в основополагающие акты, связанные с налогообложением, на регулярной основе ведётся совершенствование работы налоговых органов. Одно из основных направлений – это развитие информационных технологий и их внедрение в деятельность налоговых органов. С 1 июля 2015 года вступил в силу Федеральный закон от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», которым законодательно закреплено понятие «Личного кабинета налогоплательщика» [1]. «Личный кабинет налогоплательщика» – информационный ресурс, который размещён на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» и ведение которого осуществляется указанным органом в установленном им порядке. «Личный кабинет налогоплательщика» может быть использован для реализации налогоплательщиками и налоговыми органами своих прав и обязанностей, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации. Налогоплательщики – физические лица могут направлять в налоговый орган через «Личный кабинет» налоговые декларации по форме №3-НДФЛ, подписанные усиленной неквалифицированной электронной подписью, получить которую можно бесплатно непосредственно в «Личном кабинете».

Внедрение новых технологий позволяет сократить сроки предоставления услуг и развивать возможности электронных сервисов, перейти на экстерриториальный принцип обслуживания, экономя время налогоплательщиков. Кроме того, консолидация вычислительных ресурсов и средств хранения в центрах обработки данных (ЦОД) повышает качество и прозрачность налогового администрирования, сократив совокупную стоимость владения ИТ-инфраструктурой. Технологические решения минимизируют коррупционные риски и мошеннические действия в налоговой сфере.

Реализация принципа экстерриториальности обслуживания, простота использования и возможность дистанционного взаимодействия с налоговыми органами делают «Личный кабинет»

одним из самых популярных и востребованных сервисов. Данный ресурс позволяет из любой точки мира в считанные минуты уплачивать налоги, дистанционно обращаться с инспекцию и решать многие вопросы, контролировать ситуацию по своим объектам налогообложения.

По словам руководителя ФНС России Мишустина М.В.: «С 2016 года все граждане смогут отчитываться о своих доходах, не посещая налоговых инспекций, через портал налоговой службы. ФНС России первая из федеральных органов исполнительной власти внедрила бесплатную электронную подпись для физических лиц для решения всех налоговых вопросов из любой точки, где есть доступ в интернет».

Растущий интерес к сервису «Личный кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя» связан с тем, что значительно расширяет возможности предпринимателей по взаимодействию с налоговыми органами, который позволяет перейти на дистанционное общение по основным вопросам налогообложения. С помощью сервиса предприниматель может:

- получить актуальную информацию о задолженности по налогам перед бюджетом, суммах начисленных и уплаченных налоговых платежей, наличии переплат, невыясненных платежей, об исполненных налоговым органом решениях о зачёте и возврате излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм, о принятых решениях об уточнении платежа, об урегулированной задолженности, о неисполненных налогоплательщиком требованиях на уплату налога и других обязательных платежей;
- рассчитать и выбрать оптимальный режим налогообложения, используя налоговый калькулятор;
- получить информацию из ЕГРИП, а также сведения обо всех налоговых органах, в которых осуществлена постановка налогоплательщика на налоговый учёт;

Кроме того, с помощью «Личного кабинета» индивидуальный предприниматель может обращаться в налоговый орган, подавать заявления о прекращении деятельности в качестве ИП, отслеживать информацию о прохождении своих документов и многое другое.

Сервис «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» позволяет налогоплательщикам юридическим лицам получать открытую и общедоступную информацию о себе, содержащуюся в ЕГРЮЛ, ЕГРН, управлять состоянием расчётов с бюджетом, получать информацию о налоговых обязательствах, о состоянии расчётов с бюджетом, о невыясненных платежах в виде акта сверки расчётов с бюджетом, справки о состоянии расчётов с бюджетом, справки об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате обязательных платежей, извещения об уточнении (об отказе в уточнении) платежа. Сегодня пользователю, зарегистрированному в сервисе, также доступна информация:

- о платежах, списанных с расчётного счета налогоплательщика и не поступивших в бюджет, по которым обязанность налогоплательщика признана исполненной;
- об урегулированной задолженности;
- о неисполненных налогоплательщиком требованиях на уплату налога и других обязательных платежей, о мерах принудительного взыскания задолженности.

В целях оперативного и бесконтактного взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами, в том числе в процессе досудебного урегулирования, на официальном сайте ФНС России (<http://www.nalog.ru>)[2] размещён ещё один сервис – «Узнать о жалобе». Данный сервис позволяет каждому пользователю интернет-сайта ФНС России ознакомиться с правовой позицией налоговых органов по многим важным вопросам налогообложения. Учитывая опыт рассмотрения других жалоб, пользователи могут оценить налоговые риски и скорректировать свои налоговые обязательства ещё до подачи налоговой декларации, что позволяет избежать споров с налоговыми органами в дальнейшем. Изучение правовой позиции вышестоящих налоговых органов также поможет оценить перспективность обращения с жалобой.

Сервис «Онлайн запись на приём в инспекцию» доступен юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям и физическим лицам. Данная услуга позволяет спланировать визит в инспекцию заранее. Обслуживание налогоплательщиков, записавшихся онлайн, происходит в приоритетном порядке, что сводит к минимуму время ожидания в очереди.

Сегодня большинство налоговых инспекций по всей стране оборудованы электронными системами управления очередью и «гостевыми компьютерами», с помощью которых посетители могут получить доступ к электронным сервисам ФНС России. Кроме того, в операционных залах работают администраторы, которые помогают посетителям выбрать необходимую услугу, а при необходимости заполнить необходимые формы документов.

Сервис «Анкетирование» позволяет налогоплательщикам оценивать работу налоговых инспекций, оставить свои пожелания и замечания. ФНС России регулярно проводит анализ ответов налогоплательщиков, уделяя особое внимание замечаниям по качеству обслуживания. [6]

В ближайшее время налогоплательщикам будет доступно моментальное анкетирование. Уже сейчас в некоторых инспекциях Москвы и Московской области проводится опытная эксплуатация нового сервиса по моментальному анкетированию через мобильное приложение с помощью QR-кодов.

По заказу Минэкономразвития России для сбора оценок и комментариев граждан в отношении качества государственных услуг создана публичная система - специализированный сайт «Ваш контроль», где граждане могут оставить свои предложения по улучшению качества оказания госуслуг. По его данным Федеральная налоговая служба лидирует по уровню качества оказания государственных услуг.

По мнению профессионального сообщества, созданные ФНС России технологические решения являются самыми передовыми в мире, что вызывает профессиональный интерес со стороны зарубежных экспертов в области информационных технологий в налоговой сфере. Реализованные ФНС России решения позволяют создать на базе ЦОД единое хранилище данных, или «единый налоговый файл», что даст возможность быстро сопоставлять и анализировать налоговую информацию. Например, для ввода и обработки системой сведений обо всех операциях всех компаний страны на общем режиме налогообложения потребуется всего около восьми часов.

Также развитие электронных сервисов нельзя считать завершённым. Например, последнее время все чаще в средствах массовой информации появляются сообщения об объединении Федеральной налоговой службы (ФНС России) и Федеральной таможенной службы (ФТС России) [3]. Логика в объединении есть:

- во-первых, ведомства работают в смежных сферах, но информация одного ведомства не становится автоматически доступной другому;
- во-вторых, по внедрению новых технологий ФНС России ушла далеко вперёд и могла бы распространить опыт на ФТС России.

«В целом создание единого электронного пространства с точки зрения прослеживаемости товаров, с точки зрения удобства работы операторов в единое окно – это актуальная задача, которую можно начинать решать, совершенно не дожидаясь структурных преобразований», – полагает первый замглавы Минэкономразвития России Алексей Лихачев. [5]

В заключении хотелось бы отметить, несмотря на то, что электронные сервисы, которые ФНС России предоставляет налогоплательщикам, входят в число самых передовых в мире и это признано мировым налоговым сообществом, в Российской Федерации об их существовании знает далеко не каждый налогоплательщик.

Использование на практике информационных ресурсов ФНС России позволит налогоплательщикам улучшить организацию ведения своего бизнеса и повысить эффективность внутреннего налогового контроля.

Создаваемая единая автоматизированная система, в которой будут собираться данные ФНС России и ФТС России[4], позволит упростить порядок подтверждения нулевой ставки НДС при экспорте.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Электронные сервисы// Официальный сайт ФНС России: <http://www.nalog.ru>.
3. Электронные сервисы// Официальный сайт ФТС России: <http://www.tks.ru>.
4. Электронные сервисы// <http://www.klerk.ru> ФНС и ФТС могут объединить в одну службу, 01.09.2015.
5. Электронные сервисы// <http://www.kommersant.ru> «Заместитель главы Минэкономики: слияние ФНС и ФТС теоретически возможно», 08.09.2015.
6. Юркина В.В. Практические аспекты предоставления государственных услуг населению в электронном виде - СПб.: Изд-во Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России,-2014.