

Приложение 1. Обзор законодательства в области налогового регулирования и гражданского законодательства за 2006 г.¹

2006 г. не стал исключением для законодателей в сфере реформирования налогового законодательства. Был принят целый пакет законов, которые внесли существенные изменения в Налоговый кодекс РФ и затронули не только общие нормы первой части, но и практически все налоги – налог на добавленную стоимость (НДС), налог на прибыль, единый социальный налог (ЕСН), акцизы, налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), единый сельскохозяйственный налог, а также сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биоресурсов.

Рассмотрим наиболее значимые изменения в налоговой сфере, а также в области гражданского и трудового законодательства.

Основные изменения, внесенные в часть первую Налогового кодекса РФ

Основные изменения в части совершенствования налогового администрирования были внесены Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования», вступающим в силу с 1 января 2007 г. (за исключением ряда норм). Изменения, внесенные в часть первую Налогового кодекса РФ, направлены на совершенствование налогового контроля, упорядочение налоговых проверок и документооборота в налоговой сфере, улучшение условий для самостоятельного и добросовестного исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов, расширение гарантий соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков.

В соответствии с данным Законом существенно пересмотрено большинство положений части первой Налогового кодекса РФ: изменен порядок уплаты налогов; изменен порядок взыскания налогов, штрафов и пени; внесены изменения в порядок истребования документов; существенно изменен порядок проведения камеральных проверок; изменен порядок проведения выездных налоговых проверок, в том числе повторных выездных проверок; установлено правило об обязательном досудебном обжаловании решений в вышестоящий налоговый орган; налоговые органы получили полномочия налагать запрет на отчуждение налогоплательщиком имущества; налогоплательщики получили право при наличии банковской гарантии приостановить действия по взысканию налога, пени, штрафа; ряд других поправок.

В новой редакции изложена ст. 6.1, регулирующая порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах. Государствен-

¹ Настоящий раздел подготовлен с помощью правовой системы КонсультантПлюс.

ные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы, должностные лица и организации, осуществляющие в установленном порядке прием от налогоплательщиков (плательщиков сборов) денежных средств в счет уплаты налогов (сборов) и их перечисление (перевод) в бюджеты, а также органы государственных внебюджетных фондов исключаются из перечня участников налоговых правоотношений.

Изменениями, внесенными в п. 2 ст. 11, даны определения понятий «лицевые счета», «счета Федерального казначейства», «учетная политика для целей налогообложения» Установлено, что правила, предусмотренные частью первой Налогового кодекса РФ в отношении банков, распространяются на Центральный банк РФ.

Законом расширены права налогоплательщиков: изменениями, внесенными в ст. 21, установлено право налогоплательщиков на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных кодексом.

В новой редакции изложена ст. 23 «Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)». Определено, что индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны по месту жительства представлять по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций, а также бухгалтерскую отчетность. Нотариусы и адвокаты также обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту жительства об открытии (закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности.

Уточнены случаи, при которых налоговые органы могут предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски. Налоговые органы утрачивают право создания налоговых постов. Налоговым органам вменено в обязанность руководствоваться письменными разъяснениями Минфина РФ по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах. Установлено, что Минфин РФ, финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований дают письменные разъяснения в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. Срок может быть продлен по решению руководителя соответствующего финансового органа, но не более чем на один месяц.

Изменениями, которые внесены в ст. 45 «Исполнение обязанности по уплате налога и сбора», установлено, что в судебном порядке должны быть взысканы налоги в целях погашения недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), а также с организаций, которым открыт лицевой счет. Определены случаи, когда обязанность уплаты налога не признается исполненной, в частности, в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком (органом Казначейства РФ) неисполненного поручения, недостаточности

средств на счете, неправильного указания в платежных документах номера счета Казначейства РФ и наименования банка получателя.

В новой редакции изложены нормы, устанавливающие порядок взыскания налога, сбора, а также пеней и штрафов за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) – организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента – организации, индивидуального предпринимателя в банках, а также нормы, устанавливающие порядок взыскания налога, сбора, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем. Так, ранее было установлено, что исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. В новой редакции указано, что пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Внесены изменения в порядок предоставления отсрочек (рассрочек) по уплате налогов и сборов (глава 9 НК РФ). В частности, исключено условие о лимитах их предоставления в пределах, устанавливаемых законами РФ, субъектов РФ о соответствующих бюджетах и правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Увеличен предельный срок предоставления отсрочки (рассрочки) с 6 месяцев до 1 года. При этом отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более 1 года, но не превышающий 3 года, может быть предоставлена по решению Правительства РФ. Отменяется институт налогового кредита. Теперь способами изменения срока уплаты налога станут только отсрочка, рассрочка и инвестиционный налоговый кредит, что, в общем, логично, поскольку налоговый кредит представляет собой некий аналог отсрочки уплаты налога. Кроме того, сокращен срок, в течение которого заинтересованное лицо должно отправить копию заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога в налоговый орган по месту учета, – теперь он составляет 5 дней.

В новой редакции изложены нормы, касающиеся сроков направления требования об уплате налога и сбора; последствий изменения обязанности по уплате налога и сбора; приостановления операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей; зачета или возврата сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа; налоговой декларации и внесения в нее изменений; положений о налоговом контроле.

Изменены нормы об учете организаций и физических лиц. Так, при осуществлении деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение заявление о постановке на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения подается в течение одного месяца после создания обособленного подразделения.

Физическое лицо, место жительства которого для целей налогообложения определяется по месту пребывания, вправе обратиться в налоговый орган по месту своего пребывания с заявлением о постановке на учет в налоговых органах. В соответствии с изменениями, внесенными в ст. 84 части первой НК РФ, налоговый орган обязан осуществить постановку на учет физического лица на основании заявления в течение 5 дней со дня получения указанного заявления налоговым органом и в тот же срок выдать ему свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Расширен круг обязанностей адвокатских палат субъектов Российской Федерации, органов (учреждений), уполномоченных совершать нотариальные действия, частных нотариусов, органов и организаций, осуществляющих аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц, а также банков по сообщению в налоговый орган сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Изменены нормы, устанавливающие сроки и порядок проведения налоговых проверок, о чем еще будет рассказано ниже.

Изменения в порядке обжалования решений налоговых органов связаны с установлением правила об обязательном досудебном обжаловании решений в вышестоящий налоговый орган. С 2008 г. организация не сможет обратиться в суд, если не пройдет стадию досудебного обжалования решения инспекции в вышестоящем органе.

В Налоговый кодекс РФ введена ст. 101.2 «Порядок обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения». Указанные решения налогового органа могут быть обжалованы сначала в вышестоящем налоговом органе и только после этого – в суде. При этом вводится апелляционный порядок обжалования решения налогового органа, не вступившего в силу, в вышестоящем налоговом органе.

Установлено, что течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению налоговой проверки. К налоговым правонарушениям отнесено нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса.

Рассмотрим ряд внесенных в Налоговый кодекс изменений подробнее.

Порядок взыскания налогов, штрафов

В соответствии с новой редакцией абз. 1 п. 1 ст. 104 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и в случаях, когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, соответствующий налоговый орган обращается с исковым заявлением в суд о взыскании с привлекаемого лица налоговой санкции. Предполагается, что налоговый орган обращается в суд с требованием о взыскании штрафа тогда, когда имеется запрет на взыскание штрафа

во внесудебном порядке. Внесудебное взыскание штрафа теперь запрещено только в одном случае – согласно п. 1 ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 46 и 47 НК РФ.

Согласно ст. 46 НК РФ решение о взыскании налога с организации (индивидуального предпринимателя) должно быть вынесено налоговым органом в течение 60 дней с даты истечения срока исполнения требования об уплате налога. В случае же пропуска срока налог может быть взыскан только в судебном порядке. Для обращения в суд согласно разъяснениям Пленума ВАС РФ действует предельный шестимесячный срок². При обращении налогового органа в суд пропуск указанного срока влечет отказ суда в удовлетворении иска. Новая редакция ст. 46 НК РФ предоставляет возможность судам по ходатайству налогового органа восстановить срок для обращения за принудительным взысканием налога в случае его пропуска по уважительным причинам. Необходимо отметить, что критерии уважительности причин не поясняются. Полагаем, такие поправки ведут к ухудшению положения налогоплательщиков.

Следует также отметить, что, если налогоплательщик добровольно не уплатил налог, налоговый орган в течение двух месяцев после истечения срока, указанного в требовании, принимает решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банке. После вынесения такого решения налоговый орган вправе вынести решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика. Таким образом, организация может лишиться возможности распоряжаться своими денежными средствами, пока не уплатит недоимку. Важные изменения в части такого приостановления операций внесены в ст. 76 НК РФ. Новая редакция статьи предусматривает, что приостанавливаются операции не со всеми денежными средствами на счете, как ранее, а только в пределах суммы, указанной в решении налогового органа. То есть с 2007 г. налоговый орган может приостановить операции только в пределах суммы, необходимой для погашения долга, что можно признать позитивным фактором.

Зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм

Наиболее значимыми представляются изменения в части расширения сферы применения правил ст. 78, 79 НК РФ. Так, процедура зачета (возврата) с 2007 г. будет распространяться на авансовые платежи и штрафы. А с 2008 г. производить зачет будет возможно не по бюджетам, а по видам налогов: федеральные налоги засчитываются в счет федеральных, региональные – в счет региональных, местные – соответственно в счет местных. Таким образом, например, переплату по налогу на прибыль можно будет зачесть в счет уплаты НДС.

² Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Также произошли изменения по срокам проведения зачета. Решение о зачете налоговый орган вправе принять в течение не 5 календарных дней, а 10 рабочих дней со дня получения заявления налогоплательщика либо со дня подписания акта сверки (если таковая проводилась), т.е. фактически срок увеличен законодателями в 3 раза. Такой же 10-дневный срок установлен и для принятия решения о возврате и направления поручения о возврате налога в территориальный орган Федерального казначейства (ранее такой срок отсутствовал).

Наоборот, сокращен срок уведомления налоговым органом о принятом решении о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога или об отказе в осуществлении зачета (возврата). Вместо 2 недель срок теперь составляет 5 рабочих дней со дня принятия налоговым органом соответствующего решения.

Кроме того, сокращен с 1 месяца до 10 дней срок, в течение которого налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем ему известном факте излишней уплаты налога и о сумме излишне уплаченного налога. Важным является уточнение порядка исчисления процентов за просрочку с возвратом излишне уплаченных налогов. С 2007 г. территориальный орган Федерального казначейства будет сообщать в налоговый орган о фактической дате возврата и о сумме возвращенного налога с начисленными процентами. Если проценты были уплачены налогоплательщику не полностью, то, получив такое сообщение, налоговый орган в течение 3 дней должен принять решение о возврате оставшейся суммы процентов, исходя из фактической даты возврата излишне уплаченного налога.

То же касается зачета и возврата излишне взысканных сумм: порядок возврата излишне взысканных сумм налога распространяется и на авансовые платежи и штрафы; срок принятия налоговым органом решения о возврате суммы излишне взысканного налога, а также срок сообщения налоговым органом об установлении факта излишнего взыскания налога будет составлять не 1 месяц, а 10 дней; излишне взысканная сумма с начисленными на нее процентами должна быть возвращена налогоплательщику в течение месяца со дня получения письменного заявления (до внесения изменений срока возврата не было).

Порядок проведения выездных налоговых проверок

Согласно ст. 88 НК РФ камеральные проверки проводятся в течение 3 месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. В новой редакции статьи камеральная проверка может быть проведена в течение трех месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, которые в соответствии с кодексом должны прилагаться к декларации. Таким образом, сроки пред-

ставления каких-либо дополнительных документов на продолжительность камеральных проверок влиять не должны.

Статья 89 устанавливает, что в случае реорганизации или ликвидации организации (либо в порядке контроля вышестоящего органа за нижестоящим) налоговым органом может проводиться повторная проверка налогоплательщика. Нововведение связано с установлением единственного основания для проведения повторной выездной проверки: при предоставлении организацией уточненной декларации, в которой сумма налога будет указана в меньшем размере, чем ранее заявлена, налоговый орган получает право на проведение повторной проверки за тот период, в отношении которого налогоплательщиком внесены уточнения.

Иные изменения связаны с тем, что налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, кроме как в исключительных случаях по решению руководителя федерального органа исполнительной власти. Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Изменились и сроки проведения выездной налоговой проверки – она не может продолжаться более 2 месяцев. Указанный срок может быть продлен до 4 месяцев, а в исключительных случаях – до 6 месяцев. В настоящий момент предусмотрена возможность продления сроков выездной налоговой проверки до 3 месяцев. Необходимо также отметить, что внесенными изменениями устанавливается правило, согласно которому в рамках выездной проверки может быть проверен период, не превышающий три календарных года, предшествующий году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Такое прямое указание не позволит налоговому органу по-своему трактовать дату начала налоговой проверки (дата вынесения решения или дата фактического начала проверки).

Изменениями, внесенными в ст. 93 части первой НК РФ «Истребование документов при проведении налоговой проверки», запрещается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. В Налоговом кодексе РФ также введена ст. 93.1 «Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках». Уточнена норма, определяющая порядок оформления результатов налоговой проверки (ст. 100, 101). В частности, установлено, что по результатам камеральной проверки оформляется акт налоговой проверки в течение 10 рабочих дней после ее окончания. До внесения изменений в Налоговом кодексе не содержалась обязательность составления акта. Организация будет вправе представить мотивированные возражения на акт проверки, для этого дано 15 рабочих дней с момента получения акта.

Привлечение к налоговой ответственности

Статьей 113 НК РФ, действующего на конец 2006 г., установлено, что лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года.

С января 2007 г. установлено, что трехгодичный срок давности по налоговым правонарушениям исчисляется с момента совершения налогового правонарушения (со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение) и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности.

В то же время теперь в Налоговом кодексе РФ введена возможность приостановления срока давности по налоговым правонарушениям. Приостановление срока давности будет возможно, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации. Срок давности приостанавливается, если руководитель проверяющей группы составляет специальный акт, что предусмотрено в п. 3 ст. 91 НК РФ для случаев воспрепятствования доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территории или в помещения налогоплательщика. Срок давности возобновляется после вынесения решения о возобновлении выездной налоговой проверки. Налоговые органы должны будут доказывать в судебном порядке, что налогоплательщик им противодействовал. Однако нигде не сказано, что следует понимать под используемой в настоящей норме формулировкой «активно противодействовал».

Ужесточено наказание за ведение деятельности без постановки на налоговый учет. Введено ограничение по минимальной сумме штрафа за ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более 90 дней (п. 2 ст. 117 НК РФ): с 1 января 2007 г. штраф будет составлять не менее 40 тыс. руб. Это один из самых больших фиксированных штрафов, которые предусмотрены в российском законодательстве.

Положительно оценивается расширение перечня обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения: вместо закрытого перечня законодатели утвердили открытый. В п. 1 ст. 111 НК РФ включен дополнительный подпункт, который к обстоятельствам, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, относит и иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Основные изменения, внесенные в часть вторую Налогового кодекса РФ

Налог на добавленную стоимость (НДС)

Из существенных изменений можно отметить переход от ежемесячной уплаты НДС к поквартальной. В настоящее время ежеквартально уплачивать НДС имеют право налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими 2 млн руб. Норма, вступающая в силу с 1 января 2008 г. для всех налогоплательщиков, включая налоговых агентов, позволит снизить объем представляемых документов и даст возможность налогоплательщикам использовать суммы налога в качестве оборотных средств.

С 1 января 2007 г. специальная процедура возмещения сумм НДС по экспортным операциям отменяется: вычеты НДС по внутренним и внешним операциям необходимо отражать в одной декларации (отменен п. 6 ст. 164 НК РФ, требовавший представлять отдельную декларацию по ставке 0%). То есть суммы налога, подлежащие возмещению экспортерам, будут отражаться в общей декларации и, таким образом, приниматься к вычету в заявительном порядке. Процедура возмещения установлена общая и применяется только в том случае, если сумма НДС, уплаченная по внутренним и экспортным операциям, превышает общую сумму налога, исчисленную налогоплательщиком (п. 1 ст. 176 НК РФ).

В новой редакции изложена ст. 176 «Порядок возмещения налога». После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки. Решение о возмещении (полностью или частично) соответствующих сумм должно быть принято налоговым органом в течение 7 дней по окончании налоговой проверки, если в ходе нее не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

При наличии у налогоплательщика недоимки по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам налоговым органом самостоятельно производится зачет суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения указанных недоимки и задолженности. Если недоимка (задолженность) отсутствует, сумма налога, подлежащая возмещению по решению налогового органа, возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет. Также по письменному заявлению налогоплательщика суммы, подлежащие возврату, могут быть направлены в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по НДС и иным федеральным налогам.

На следующий день после принятия решения о возврате налоговый орган обязан отправить в территориальный орган Федерального казначейства поручение на возврат суммы налога, и уже территориальный орган Федерального казначейства в течение 5 дней со дня получения такого поручения осуществляет возврат налогоплательщику суммы налога и в тот же срок уве-

домляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств. Налоговый орган также обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении о возмещении, о принятом решении о зачете (возврате) суммы налога, подлежащей возмещению, или об отказе в возмещении в течение 5 дней со дня принятия соответствующего решения.

Была уточнена норма ст. 149, касающаяся льготы по налогу на добавленную стоимость для религиозных организаций. В настоящее время установлено, что на территории Российской Федерации не подлежит налогообложению налогом на добавленную стоимость реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы, производимых и реализуемых религиозными организациями. При этом на практике льготой могут воспользоваться религиозные организации, которые сами и производят, и реализуют предметы религиозного назначения и религиозную литературу. С 2007 г. не будут облагаться НДС не только товары (работы, услуги), произведенные и реализованные религиозной организацией или находящимися в ее собственности хозяйственными обществами, уставный фонд которых полностью состоит из вкладов религиозных организаций, но и любая передача таких товаров (работ, услуг) между любыми религиозными организациями и (или) созданными ими хозяйственными обществами, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения).

Ввиду создания нового вида государственных и муниципальных учреждений – автономных учреждений (не являющихся бюджетными), пользующихся большей свободой в отношении переданного им имущества, в подп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ вносятся изменения: не будет облагаться НДС безвозмездная передача основных средств любым государственным и муниципальным учреждениям, т.е. как бюджетным, так и автономным.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

В главу 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ внесены изменения, уточняющие понятие налогового резидента Российской Федерации. Для целей уплаты НДФЛ физические лица делятся на налоговых резидентов Российской Федерации и на лиц, ими не являющихся. К доходам резидентов и нерезидентов применяются разные налоговые ставки – 13 и 30% соответственно (пп. 1 и 3 ст. 224 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в календарном году. Таким образом, статус налогового резидента приобретает физическим лицом применительно к каждому календарному году, и до истечения 183 дней с начала календарного года физические лица (в том числе и российские граждане, постоянно проживающие в РФ) не являются налоговыми резидентами.

Теперь с января 2007 г. налоговым резидентом будет признаваться физическое лицо, фактически находящееся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При этом период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения и обучения. Отдельные категории лиц, а именно российских военнослужащих, проходящих службу за границей, а также сотрудников органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированных на работу за пределы РФ, предлагается признавать налоговыми резидентами РФ независимо от фактического времени нахождения на территории Российской Федерации.

Ряд работников вместо стандартного налогового вычета в 400 руб. (подп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ) имеет право на получение ежемесячного вычета по НДФЛ в размере 500 руб. (подп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ). К ним относятся, например, участники ВОВ, инвалиды с детства и инвалиды I, II групп, граждане, уволенные с военной службы, выполнявшие интернациональный долг в Республике Афганистан. В отличие от вычета в 400 руб., который предоставляется только до достижения размера дохода за год в 20 тыс. руб., вычет в 500 руб. предоставляется ежемесячно независимо от размера дохода работника. С 1 января 2007 г. право на получение стандартного налогового вычета в 500 руб. появится также и у граждан, принимавших участие в боевых действиях на территории Российской Федерации.

С 1 января 2007 г. предельный размер социального налогового вычета, предоставляемого налогоплательщику в связи с его расходами на обучение и лечение, увеличивается с 38 тыс. до 50 тыс. руб. (подп. 2 и 3 п. 1 ст. 219 НК РФ)³. Согласно подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ в составе социального налогового вычета (предоставляемого в суммах, уплаченных за услуги по лечению и на приобретение медикаментов) будут учитываться также суммы страховых взносов, уплаченные по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховыми организациями исключительно услуг по лечению.

Установлено, что с 1 января 2007 г. имущественный налоговый вычет, предусмотренный ст. 220 части второй НК РФ, будет предоставляться налогоплательщику при продаже либо приобретении не только квартиры, дома, но и комнаты.

С 1 января 2007 г. предусмотрено освобождение от налогообложения НДФЛ сумм материнского капитала, установленного в размере 250 тыс. руб. (п. 34 ст. 217 НК РФ). При этом в случае, когда за счет средств материнского (семейного) капитала оплачиваются расходы на обучение и (или) строительство (приобретение) жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, полагающиеся социальные и имущественные вычеты не предоставляются.

³ При подаче в 2007 г. заявления на вычет за 2006 г. и более ранние налоговые периоды – максимальная сумма вычета составит 38 тыс. руб.

Акцизы

Традиционно увеличены ставки акциза на большинство видов подакцизных товаров (п. 1 ст. 193 НК РФ). Так, с января 2007 г. ставка акциза на этиловый спирт повышена с 21 руб. 50 коп. до 23 руб. 50 коп., ставка акциза на пиво с объемной долей этилового спирта от 0,5 до 8,6% включительно – с 1 руб. 91 коп. до 2 руб. 07 коп. за 1 л, с содержанием этилового спирта свыше 8,6% – с 6 руб. 85 коп. до 7 руб. 45 коп. за 1 л.

Прежней осталась ставка акциза на вина шампанские, игристые, газированные, шипучие, не изменилась и ставка для вин натуральных, такая же ставка будет применяться для натуральных напитков с содержанием этилового спирта не более 6%, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта. На всю остальную алкогольную продукцию установлена общая ставка – 162 руб. за 1 л безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах. Не изменились ставки акцизов и на нефтепродукты.

По-прежнему будет применяться нулевая налоговая ставка акциза на пиво с объемной долей этилового спирта до 0,5% и на легковые автомобили с мощностью двигателя до 90 л.с.

Ранее спиртосодержащая продукция в металлической аэрозольной упаковке – парфюмерно-косметическая продукция и продукция бытовой химии – не признавалась подакцизным товаром (абз. 7 и 8 подп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ). С 1 января 2007 г. эта продукция будет являться подакцизной, однако ставка налога на нее установлена нулевая (п. 1 ст. 193 НК РФ).

Ставка акциза на легковые автомобили с мощностью двигателя свыше 90 л.с. и до 150 л.с. повышена с 16 руб. 50 коп. до 18 руб. за 1 л.с., на легковые автомобили и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с. – со 167 до 181 руб. за 1 л.с.

Повышены ставки акцизов на табачные изделия, но об этом следует сказать особо. Ставки акцизов на сигареты повышены в среднем на 30%: на сигареты с фильтром фиксированная часть ставки повышена с 78 до 100 руб. за 1000 шт., на сигареты без фильтра и папиросы – с 35 до 45 руб. за 1000 шт. Минимальная общая ставка акциза на сигареты с фильтром – 115 руб. за 1000 шт., на сигареты без фильтра и папиросы – 60 руб. за 1000 шт. Самое существенное изменение заключается в том, что адвалорная часть ставки на сигареты и папиросы теперь будет составлять 5% расчетной стоимости. То есть теперь адвалорная (процентная) часть ставки на сигареты и папиросы устанавливается в процентах от расчетной стоимости товара, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, а не от отпускной цены, как ранее. Причем о максимальных розничных ценах по каждому наименованию табачных изделий налогоплательщик обязан уведомить налоговый орган. В настоящее время утверждены две формы уведомления – о максимальных розничных ценах на табачные изделия, производимые в России, и о максимальных розничных ценах на табачные изделия, ввозимые в Россию.

Правилам определения расчетной стоимости сигарет и папирос посвящена новая ст. 187.1 НК РФ. Налогоплательщик должен самостоятельно установить максимальную розничную цену в отношении пачки сигарет каждой марки. Табачная продукция не может продаваться потребителям дороже, чем установленная максимальная розничная цена. Подать уведомление нужно не позднее, чем за 10 дней до начала того месяца, в котором будут применяться указанные в нем цены. Максимальные розничные цены, которые заявлены в уведомлении, должны действовать не менее одного календарного месяца. По истечении месяца налогоплательщик вправе изменить цену, подав новое уведомление.

Информация о максимальной розничной цене, а также сведения о месяце и годе изготовления должны наноситься на каждую упаковку (пачку) табачных изделий. Производство и импорт сигарет с фильтром без указания этих сведений будут запрещены с 1 января 2007 г., а их розничная продажа – с 1 января 2008 г. Для сигарет без фильтра и папирос производство и импорт без указания сведений на пачке будут запрещены с 1 июля 2007 г., розничная продажа – с 1 июля 2008 г. В период с 1 января по 1 июля 2007 г. расчетная стоимость сигарет без фильтра и папирос будет определяться исходя из той максимальной розничной цены, которая указана в уведомлении.

Заметные изменения связаны с обложением акцизами нефтепродуктов. Плательщиками акцизов теперь будут признаваться лица, занимающиеся реализацией произведенных ими нефтепродуктов. Лица, занимающиеся оптовой, оптово-розничной и розничной реализацией нефтепродуктов, плательщиками акцизов более не являются. Статья 179.1 НК РФ, предусматривавшая выдачу свидетельств на совершение операций с нефтепродуктами, отменена. Отменены также подп. 2–4 п. 1 ст. 182 НК РФ, устанавливавшие основания уплаты акцизов по нефтепродуктам – при оприходовании самостоятельно произведенных нефтепродуктов лицами, не имеющими свидетельства; при получении на территории РФ нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство.

Акцизы по нефтепродуктам будут уплачиваться их производителем при реализации нефтепродуктов (подп. 1 п. 1 ст. 182 НК РФ), а также в иных общих случаях, указанных в п. 1 ст. 182 НК РФ, в частности при:

- передаче подакцизных товаров на переработку и возврате произведенных из давальческого сырья подакцизных товаров (пп. 12 и 7 п. 1 ст. 182 НК РФ);
- передаче в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров (за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство на совершение операций с прямогонным бензином) (подп. 8 п. 1 ст. 182 НК РФ);

- передаче произведенных подакцизных товаров для собственных нужд и в качестве вклада в уставный капитал, взноса по договору простого товарищества (подп. 9, 10 п. 1 ст. 182 НК РФ);
- передаче произведенных подакцизных товаров при выходе участника из организации;
- выделении доли участника договора простого товарищества (подп. 11 п. 1 ст. 182 НК РФ).

При совершении операций с прямогонным бензином плательщиками акцизов будут признаваться производители прямогонного бензина при его реализации (согласно подп. 1 п. 1 ст. 182 НК РФ) и лица, осуществляющие производство продукции нефтехимии из прямогонного бензина, – при его получении (согласно новому подп. 21 п. 1 ст. 182 НК РФ). Новая ст. 179.3 НК РФ предусматривает выдачу свидетельств при совершении операций с прямогонным бензином:

а) лицам, занимающимся производством прямогонного бензина, в том числе из давальческого сырья, – свидетельство на производство прямогонного бензина;

б) лицам, осуществляющим производство продукции нефтехимии, при котором в качестве сырья используется прямогонный бензин, – свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Экспорт нефтепродуктов от обложения акцизами освобождается (подп. 4 п. 1 ст. 183 НК РФ).

Кроме того, из изменений, внесенных в главу 22 «Акцизы» НК РФ, можно отметить упразднение налоговых постов у плательщиков акцизов, совершающих операции с нефтепродуктами (с 1 января 2007 г. утрачивает силу ст. 197.1 НК РФ).

Иные налоговые изменения части второй Налогового кодекса РФ

Внесены были также изменения в главу 24 «Единый социальный налог» части второй НК РФ. Установлены специальные пониженные налоговые ставки по единому социальному налогу (ст. 241 НК РФ) для налогоплательщиков – организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, за исключением налогоплательщиков, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны. Ими признаются российские организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ и баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи и (или) оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации и модификации, а также по установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ и баз данных. Применять пониженные ставки организация в области информационных технологий сможет при соблюдении ряда условий, предусмотренных п. 8 ст. 241 НК РФ:

- организация должна иметь государственную аккредитацию, выданную Мининформсвязи России;

- доходы от информационной деятельности в области информационных технологий за 9 месяцев года, предшествующего переходу на пониженные ставки, должны составлять не менее 90% всех доходов организации, причем 70% из них – доходы от иностранных лиц с местом деятельности за пределами РФ;
- численность работников организации за 9 месяцев года, предшествующего году перехода на уплату ЕСН по пониженным ставкам, должна составлять не менее 50 человек.

Изменениями, которые внесены в главу 25 «Налог на прибыль организаций», определено, что организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, имеют право не применять установленный порядок амортизации в отношении электронно-вычислительной техники.

Наиболее серьезные изменения главы 25 связаны с отменой ограничений по переносу убытков прошлых лет (ст. 283 НК). Так, в 2005 г. организации были вправе зачесть полученные в прошлых периодах убытки только в части 30% налоговой базы текущего года. С 2006 г. этот предел был равен 50% полученной за год прибыли. А с 2007 г. ограничений не установлено. При этом, несмотря на то что норма об отмене предельного размера переносимого убытка вступает в силу с 1 января 2007 г., по прибыли за 2006 г., которая будет формироваться в начале следующего года, будет действовать ограничение в 50%.

Еще одно изменение в отношении налога на прибыль связано со значительным упрощением с 2007 г. порядка признания расходов на НИОКР (ст. 262 НК). Так, с 2006 г. расходы на НИОКР, давшие положительный результат, могут включаться в расходы в течение 2 лет (в 2005 г. этот срок составлял 3 года). Также с 2006 г. было отменено ограничение на признание расходов в отношении безрезультатных НИОКР, в частности, до 2005 г. расходы могли признаваться в размере не более 70% фактически осуществленных расходов, а с 2006 г. они признаются полностью. При этом срок, в течение которого расходы на безрезультатные НИОКР равномерно уменьшают налоговую базу, составляет 3 года. С 2007 г. такие затраты в полной сумме можно будет относить на расходы равномерно в течение 1 года независимо от наличия положительных результатов этих работ.

Автономные учреждения не относят к своим доходам имущество, полученное по решению органов исполнительной власти (подп. 8 п. 1 ст. 251 НК РФ), а также средства, выделяемые им в форме субсидий и субвенций (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Некоторые изменения, внесенные в главу 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», как и большинство уже рассмотренных, вступают в силу с января 2007 г. Так, установлен порядок определения налоговой базы при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной. Дополнена норма, касающаяся налогообложения по налоговой ставке 0% (0 руб.) полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых. Установлено, что если на момент наступления срока уплаты налога у налогоплательщика

отсутствуют утвержденные нормативы потерь на очередной календарный год, впредь до утверждения указанных нормативов потерь применяются нормативы потерь, утвержденные ранее, а по вновь разрабатываемым месторождениям – нормативы потерь, установленные техническим проектом⁴.

Кроме того, были внесены изменения в главы 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» и 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» части второй Налогового кодекса РФ, которые направлены на совершенствование применения системы налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога (также вступающие в силу с 1 января 2007 г.).

Так, норма, определяющая круг налогоплательщиков единого сельскохозяйственного налога, дополнена информацией о видах сельскохозяйственной продукции для использования в целях применения главы 26.1 НК РФ. Установлено, что не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса; занимающиеся производством подакцизных товаров; организации, имеющие филиалы (представительства); бюджетные учреждения.

Уточнены нормы, касающиеся порядка перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, а также положения, определяющие порядок утраты права на применение сельскохозяйственного налога.

Существенно изменены нормы, касающиеся порядка определения и признания доходов и расходов при применении единого сельскохозяйственного налога, в частности, расширен перечень расходов, которые можно учесть при определении объекта налогообложения. Действие указанных изменений распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г. Уточнены также положения главы 26.1 о порядке исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога и о подаче декларации. Теперь предусмотрено, что и организации, и индивидуальные предприниматели будут представлять декларации по единому сельскохозяйственному налогу в одинаковые сроки.

Запрещено применять систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход в отношении деятельности по розничной торговле и оказанию услуг общественного питания, если эта деятельность осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, и указанные налогоплательщики реализуют через свои объекты розничной торговли и общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию.

⁴ Подробнее о внесенных изменениях в сфере налогообложения добычи полезных ископаемых см. в разделе 3.1.

Одновременно вносятся изменения в Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 147-ФЗ «О внесении изменений в главу 26.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации», которые также вступают в силу с 1 января 2007 г.

Также внесены изменения в Федеральный закон от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ, которые вступают в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования данного документа и распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г. Изменения касаются сроков применения различных ставок по налогу на прибыль организаций сельскохозяйственными товаропроизводителями, не перешедшими на систему налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога, по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции.

Изменения, внесенные в главу 30 НК РФ, предусматривают дополнительные условия применения льготы по налогу на имущество организациями – резидентами особой экономической зоны. С 1 января 2007 г. для освобождения от налогообложения имущество должно не только числиться на балансе организации – резидента ОЭЗ, но также должно быть приобретено или создано в целях ведения деятельности на территории ОЭЗ и располагаться на территории особой экономической зоны (п. 17 ст. 381 НК РФ). Лишь при соблюдении данных условий организации – резиденты ОЭЗ вправе будут пользоваться в отношении имущества льготой по налогу.

В отношении земельного налога (глава 31 НК РФ) внесены уточнения, что земельным налогом не должны облагаться не все предоставленные резиденту ОЭЗ земельные участки (как это ранее следовало из п. 9 ст. 395 НК РФ), а только те, которые расположены на территории особой экономической зоны.

Изменения в сфере гражданского и трудового законодательства

Реформа государственных и муниципальных учреждений. Автономные учреждения – новый вид некоммерческой организации

Одним из важнейших направлений реформы некоммерческих организаций является переход к конкурентным принципам распределения бюджетных средств в тех секторах бюджетной сферы, где это возможно. В первую очередь речь идет о внедрении различных форм конкурентности финансирования (или финансирования за достижение конкретных результатов) взамен сметного, предназначенного для содержания бюджетного учреждения.

В последние годы уже был ужесточен порядок планирования и расходования средств бюджетными учреждениями, осуществлен перевод их на кассовое обслуживание в федеральное казначейство, что принесло определенные результаты в области недопущения нецелевого расходования бюджетных

средств, но и усложнило работу многих (особенно эффективных) бюджетных организаций.

Представляется, что вопросы повышения эффективности расходования бюджетных средств должны (где это возможно, а возможно в весьма большом числе секторов бюджетной сферы) решаться путем введения конкуренции бюджетных учреждений за бюджетные деньги, а укрепление действительно общественного контроля за государственными учреждениями следует развивать путем не «укрепления вертикали власти», а развития гражданского общества, в частности, введения подотчетности руководителей учреждений специально создаваемым общественным советам этих организаций.

На сегодняшний день могут быть выделены следующие важнейшие цели реформы бюджетных учреждений:

- переход от сметного финансирования, являющегося низкоэффективным, высокочрезмерным методом финансирования, к бюджетированию, ориентированному на конечные результаты;
- ликвидация субсидиарной ответственности бюджета за деятельность бюджетных учреждений;
- создание механизма софинансирования населением социально значимых услуг, предотвращающего теневые сделки, носящие характер взяток работникам бюджетных учреждений;
- увеличение прозрачности внебюджетной деятельности, обеспечивающей предотвращение финансирования внебюджетной деятельности (использование доходов от которой в полной мере не контролируется) за счет бюджетного (сметного) финансирования;
- установление эффективного общественного контроля над деятельностью бюджетных организаций.

Целью реформы налогообложения бюджетных организаций может являться введение освобождения от налога на прибыль бюджетных организаций при выполнении определенных условий, являющихся общими для бюджетных учреждений и негосударственных некоммерческих организаций.

При переходе к новым видам бюджетного финансирования (ГИФО, система «деньги следуют за учащимся», страховое финансирование в медицине и т.п.) оно фактически превращается в аналог внебюджетного и потребует соответствующих изменений законодательства. В целях перехода к новым конкурентным формам финансирования, которые формально трудно осуществимы в рамках действующего законодательства, следует:

- либо осуществить изменение организационно-правовой формы бюджетных учреждений для обеспечения возможности получения бюджетного финансирования не на содержание учреждения по смете, а на осуществление конкретной деятельности по предоставлению соответствующих услуг;
- либо изменить порядок разработки и составления сметы, которая должна превратиться из инструмента планирования и контроля затрат на содержание учреждения в инструмент планирования деятельности, который в

качестве доходов учитывает все виды поступлений (включая бюджетные средства, выделяемые по смете на содержание; бюджетные средства, выделяемые в качестве оплаты предоставляемых учреждением услуг; внебюджетные средства). То есть смета на содержание учреждения должна быть включена в состав сметы внебюджетных доходов и расходов учреждения на принципах последней (самостоятельность учреждения в планировании, возможность внесения корректировок в ходе исполнения сметы и т.п.).

Достижение поставленных целей также могло бы быть реализовано путем введения новой особой формы некоммерческой организации.

Осенью Государственная дума приняла Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях», который устанавливает новый тип государственного (муниципального) учреждения – *автономное учреждение*. Данный закон носит диспозитивный характер, поэтому способствует сохранению существующего правового статуса тех некоммерческих учреждений, которые не нуждаются в преобразовании в автономное учреждение.

Автономным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, ее субъектом или муниципальным образованием⁵ для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления полномочий органов государственной власти и местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта. Автономное учреждение является юридическим лицом и от своего имени может приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Автономные учреждения могут быть созданы путем как учреждения, так и преобразования бюджетного учреждения при условии, что такое преобразование не повлечет за собой нарушения прав граждан в социально-культурной сфере, в том числе права на получение бесплатной медицинской помощи и бесплатного образования, права на участие в культурной жизни.

Автономное учреждение подлежит государственной регистрации в общем порядке, установленном законодательством РФ о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Учредитель устанавливает задания для автономного учреждения согласно предусмотренной его уставом основной деятельности. В соответствии с заданиями учредителя и обязательствами перед страховщиком по обязательному социальному страхованию автономное учреждение осуществляет деятельность, связанную с выполнением работ, оказанием услуг, как на бесплатной, так и на частично платной основе. Финансовое обеспечение основной деятельности, предусмотренной уставом автономного учреждения, осуществляется в виде субвенций и субсидий из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ и иных не запрещенных источников. Условия и поря-

⁵ Совместное учредительство автономных учреждений (в том числе различными органами власти или местного самоуправления) не допускается.

док формирования задания учредителя и порядок финансового обеспечения выполнения этого задания определяются: Правительством РФ – в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в федеральной собственности; высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ – в отношении автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в собственности данного субъекта; местной администрацией – в отношении соответственно автономных учреждений, созданных на базе имущества, находящегося в муниципальной собственности. Услуги, оказываемые населению на частично платной основе, должны относиться к основной деятельности автономного учреждения. Иные виды деятельности автономное учреждение может осуществлять лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и только при условии, что такие виды указаны в его уставе.

Органами управления автономного учреждения являются: наблюдательный совет, руководитель автономного учреждения и иные органы, предусмотренные федеральным законом и уставом автономного учреждения (ученый совет, художественный совет и др.).

Учредитель играет существенную роль в организации управления автономного учреждения. Он обязан утверждать устав автономного учреждения и внесение в него изменений и дополнений; согласовывать решения о создании филиалов и открытии представительств автономного учреждения; решать вопросы, связанные с реорганизацией и ликвидацией автономного учреждения; утверждать передаточный акт и разделительный баланс; назначать ликвидационную комиссию и утверждать промежуточный и окончательный ликвидационный баланс; назначать и прекращать полномочия руководителя автономного учреждения, а также заключать и прекращать трудовой договор с ним, если для организации соответствующей сферы деятельности федеральным законом не предусмотрен иной порядок назначения и прекращения полномочий руководителя и (или) заключения и прекращения трудового договора с ним; рассматривать и одобрять предложения руководителя автономного учреждения о совершении сделок с имуществом автономного учреждения в случаях, когда для совершения таких сделок требуется согласие собственника имущества учреждения.

Отличием автономных учреждений от бюджетных является также наличие в структуре органов управления наблюдательного совета, формируемого учредителем. В состав наблюдательного совета, помимо представителей соответствующего отраслевого органа управления и органа управления государственным или муниципальным имуществом, входят представители общест-венности. Кроме того, в наблюдательный совет могут входить представители трудового коллектива автономного учреждения, число кото-рых, однако, не должно превышать 1/3 общего числа членов совета. Это обеспечивает автономному учреждению относительно большую (по сравне-нию с бюджетным учреждением) автономию по отношению к учредителю и

сближает его с общественно контролируемыми (публичными) некоммерческими организациями.

Наибольший интерес представляют некоторые ограничения, предусмотренные законом в этих областях. Так, руководитель автономного учреждения и его заместители не могут быть членами наблюдательного совета, а иные члены трудового коллектива могут входить в его состав. Однако члены трудового коллектива не могут занимать пост председателя наблюдательного совета.

Вместе с тем мнение наблюдательного совета по большинству рассматриваемых им вопросов носит лишь рекомендательный характер. В компетенцию наблюдательного совета входит рассмотрение предложения о внесении изменений и дополнений в устав автономного учреждения; предложения о создании филиалов и открытии представительств автономного учреждения; предложения о реорганизации и ликвидации автономного учреждения; предложения об участии автономного учреждения в других юридических лицах, в том числе о внесении денежных средств и иного имущества в уставный (складочный) капитал других юридических лиц или об их передаче иным образом другим юридическим лицам в качестве учредителя (участника); проект плана финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения и отчетов о его исполнении; годовой бухгалтерский баланс; предложения руководителя автономного учреждения о совершении сделок по распоряжению недвижимым и особо ценным движимым имуществом, которым в соответствии с п. 2 ст. 3 Федерального закона «Об автономных учреждениях» автономное учреждение не вправе распоряжаться самостоятельно; предложения руководителя автономного учреждения о совершении крупных сделок; предложения руководителя автономного учреждения о совершении сделок, в отношении которых имеется заинтересованность. По части вопросов Наблюдательный совет дает автономному учреждению только рекомендации, а по остальным – выносит решения.

Законом весьма общим образом определена компетенция руководителя автономного учреждения.

Автономным учреждениям разрешено совершать сделки с участием заинтересованных лиц. Автономным учреждением могут быть заключены сделки, при участии заинтересованных лиц⁶, но независимо от суммы сделки они должны быть согласованы с наблюдательным советом. В случае если такая сделка принесет убытки, заинтересованные лица привлекаются к солидарной ответственности.

Особенности правового статуса автономного учреждения делают его более подходящей формой организации предоставления бюджетных услуг на основе нормативно-целевого финансирования по сравнению с бюджетным учреждением, так как расширение хозяйственной самостоятельности (в пер-

⁶ Заинтересованное лицо должно либо являться членом трудового коллектива автономного учреждения, либо быть членом одного из органов управления, либо состоять в родственных отношениях со второй стороной сделки.

вую очередь отмена необходимости утверждать смету) сопровождается снятием с государства ответственности по обязательствам автономного учреждения. Кроме того, право учредителя дифференцировать условия и порядок формирования задания для автономных учреждений допускает возможность построения отношений с ними на договорных началах. В частности, при наличии альтернативных частных поставщиков на рынке определенных услуг учредитель может минимизировать объем обязательных заданий, размещая заказ на поставку соответствующих услуг на конкурсной основе. Со своей стороны, автономные учреждения могут участвовать в таких конкурсах на равных с другими поставщиками. Закон «Об автономных учреждениях» вступит в силу в начале 2007 г., давая импульс к реорганизации бюджетной сети на всех уровнях бюджетной системы.

Закон о целевом капитале некоммерческих организаций⁷

В последние дни 2006 г. был принят Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций». Этот закон институционализирует новую для нашей страны форму финансирования деятельности некоммерческих организаций, которая активно используется в странах с рыночной экономикой (endowment). Целевой капитал определяется законом как сформированная за счет пожертвований в виде денежных средств часть имущества некоммерческой организации, переданная некоммерческой организацией в доверительное управление управляющей компании для получения дохода, используемого для финансирования уставной деятельности данной некоммерческой организации или иных некоммерческих организаций. Закон достаточно детально регулирует отношения, возникающие при формировании целевого капитала некоммерческих организаций, его доверительном управлении, использовании получаемых доходов и т.п.

Принятие данного закона можно рассматривать в качестве своеобразной «компенсации» власти за введение с 2006 г. нового порядка регистрации и контроля за деятельностью некоммерческих организаций, действующих на территории России. Изменения в условиях и процедуре регистрации, а также в порядке отчетности преследовали очевидную политическую цель – ограничение реального или гипотетического влияния зарубежных организаций на политическую ситуацию внутри страны; однако одновременно они усложнили деятельность многих некоммерческих организаций в России, никак не связанную с политикой, но финансово поддерживаемую зарубежными благотворителями. Это вызвало острую критику со стороны гражданского общества в России и в западных странах.

Действующий налоговый режим до принятия данного закона был неблагоприятен для формирования стабильных источников дохода некоммерческих организаций в виде доходов от инвестирования собственных или полученных средств. Во-первых, это было связано с налогообложением самих

⁷ Раздел подготовлен И. Рождественской, И. Толмачевой и С. Шишкиным.

средств, получаемых некоммерческой организацией для осуществления инвестирования (т.е. формирования капитала) и, во-вторых, получаемых некоммерческой организацией доходов от инвестирования. Основная налоговая новация закона о целевом капитале состоит в том, что некоммерческие организации, формирующие и использующие целевой капитал, освобождаются от уплаты налога на прибыль с тех доходов, которые они получают от целевого капитала. В пользу некоммерческих организаций решен и другой немаловажный вопрос – пожертвования для формирования целевого капитала также не подпадают под обложение налогом на прибыль.

Установлено, что целевой капитал создается на срок не менее 10 лет, средства, составляющие целевой капитал, обязательно передаются для инвестирования управляющей компании. В течение этого срока можно использовать доходы от инвестирования. Целевым капиталом управляет создающийся коллегиальный орган (совет по использованию целевого капитала), в котором представители самой НКО составляют не больше 1/3; 2/3 членов совета должны быть независимыми и формируются за счет представителей получателей дохода от целевого капитала, жертвователей (их представителей), граждан и представителей юридических лиц, имеющих заслуги перед обществом, авторитет и (или) достижения в области деятельности, соответствующей целям деятельности данной некоммерческой организации. Если жертвователь внес более 10% средств капитала (балансовой стоимости имущества, составляющего целевой капитал), жертвователь или его представитель вправе (но не обязаны) потребовать включить себя или своего представителя в состав совета по использованию целевого капитала.

Новый закон предлагает достаточно прозрачную для государства и гражданского общества форму поддержки деятельности некоммерческих организаций. Иными словами, он предоставляет частным лицам и корпорациям, готовым оказывать финансовую поддержку некоммерческим организациям преимущественно в социально-культурной сфере, прозрачный механизм, гарантирующий использование таких пожертвований в соответствии с их целевым назначением. Для некоммерческих организаций открывается возможность получения источника долговременных и гарантированных доходов, позволяющего реализовывать в их деятельности долгосрочные программы. При этом круг некоммерческих организаций, которые могут иметь целевой капитал, и направления использования получаемых от него доходов определенным образом ограничиваются. Собственниками целевого капитала могут быть лишь некоммерческие организации, созданные в организационно-правовой форме фонда, автономной некоммерческой организации, общественной организации, общественного фонда или религиозной организации. Государственные корпорации, политические партии и общественные движения не могут быть получателями доходов от целевого капитала. Целевой капитал может формироваться для использования его дохода в сфере образования, науки, здравоохранения, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), искусства, архивного дела, соци-

альной помощи (поддержки). Формирование целевого капитала и использование доходов от него на иные цели не признается формированием целевого капитала и использованием дохода от него. То есть, помимо традиционных сфер благотворительности, в перечень не вошли такие, как, например, защита прав и свобод человека и гражданина, охрана окружающей природной среды и защита животных и др. Закон вводит ряд существенных требований и ограничений для некоммерческих организаций в части формирования целевого капитала и инвестирования средств.

Например, Законом предусмотрен минимальный размер целевого капитала в размере 3 млн руб. Это связано с тем, что инвестирование меньшей суммы представлялось нецелесообразным ввиду довольно значительных издержек на осуществление этого инвестирования. Так, в течение двух месяцев со дня, когда сумма полученных некоммерческой организацией денежных средств на формирование целевого капитала составит 3 млн руб., некоммерческая организация обязана передать денежные средства в доверительное управление управляющей компании. Со дня передачи средств в доверительное управление целевой капитал считается сформированным. Если в течение одного года со дня поступления на счет некоммерческой организации первого пожертвования на формирование целевого капитала общая сумма поступивших пожертвований не превысит 3 млн руб. или если в течение этого срока не создан совет по использованию целевого капитала, некоммерческая организация не вправе передать пожертвования в доверительное управление. В этом случае целевой капитал не формируется и некоммерческая организация до окончания финансового года, в котором истек срок формирования целевого капитала, обязана возвратить поступившие денежные средства жертвователю, если договором пожертвования не предусмотрено иное или если денежные средства получены некоммерческой организацией в порядке наследования. Таким образом, пожертвования, не сформировавшие целевой капитал и не возвращенные жертвователям, могут быть потрачены на уставные цели НКО.

Установлено, что некоммерческая организация не вправе передавать на формирование своего целевого капитала или пополнение своего сформированного целевого капитала собственные денежные средства. То есть целевой капитал может формироваться только за счет пожертвований (в виде денежных средств или в иностранной валюте).

Введены правила, определяющие объекты инвестирования в целях минимизации рисков. Размещать средства целевого капитала можно в российские и иностранные государственные ценные бумаги, акции, облигации, российские ипотечные ценные бумаги, паи ПИФов, депозиты; инвестировать также можно в объекты недвижимости, но пожертвования в виде недвижимости не принимаются.

Возможность получения некоммерческими организациями существенных доходов за счет целевого капитала и наличие налоговых льгот требует от них осуществления политики, направленной на ограничение финансирования

административных расходов. Законом предусмотрено, что некоммерческая организация (собственник целевого капитала) вправе использовать на административно-управленческие расходы, связанные с формированием целевого капитала и осуществлением деятельности, финансируемой за счет дохода от целевого капитала, не более 15% суммы дохода от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, или не более 10% суммы дохода от целевого капитала, поступившего за отчетный год. Такими расходами являются, в частности, оплата аренды помещений, зданий и сооружений, расходы на приобретение основных средств и расходных материалов, расходы на проведение аудита, выплату заработной платы работникам некоммерческой организации, расходы на управление некоммерческой организацией или ее отдельными структурными подразделениями, расходы на приобретение услуг по управлению некоммерческой организацией или ее отдельными структурными подразделениями.

Новый институт, бесспорно, может оказать позитивное влияние на развитие негосударственного некоммерческого сектора в экономике нашей страны, но в силу его сложности и весьма низкого общего уровня развития практик доверительного управления масштабы использования нового механизма, вероятно, в обозримой перспективе будут невелики.

Принята четвертая часть Гражданского кодекса РФ

С 1 января 2008 г. вводится в действие четвертая часть Гражданского кодекса РФ⁸, регламентирующая отношения в сфере интеллектуальной собственности. Установлено, что часть четвертая ГК РФ применяется к правоотношениям, возникшим после введения ее в действие. По правоотношениям, возникшим до введения в действие части четвертой ГК РФ, она применяется к тем правам и обязанностям, которые возникнут после введения ее в действие.

Четвертая часть Гражданского кодекса РФ объединяет все нормы⁹, относящиеся к объектам интеллектуальной собственности – произведениям науки, литературы, искусства, программам для ЭВМ, базам данных, изобретениям, полезным моделям, промышленным образцам, селекционным достижениям, фонограммам и другим объектам. Указанная часть ГК РФ включает только раздел VII «Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации». В эту часть ГК РФ входят не только

⁸ Федеральные законы «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая)» от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ и «О введении в действие части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации» от 18 декабря 2006 г. № 231-ФЗ.

⁹ С момента введения новой части ГК РФ признаются утратившими силу целый ряд нормативных актов, которыми ранее регулировались отношения в данной области: Гражданский кодекс РСФСР, Законы РФ «Об авторском праве и смежных правах», «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров», «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных», «О правовой охране топологий интегральных микросхем», «О селекционных достижениях», Патентный закон РФ и некоторые другие нормативные акты.

действующие нормы в сфере интеллектуальной собственности, но и ряд новых норм.

Так, в законодательство вводится понятие «секрет производства» (ноу-хау). Под ним понимаются сведения любого характера (производственные, технические, экономические, организационные и другие), в том числе о результатах интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере, а также сведения о способах осуществления профессиональной деятельности, которые имеют действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности их третьим лицам, к которым у третьих лиц нет свободного доступа на законном основании и в отношении которых обладателем таких сведений введен режим коммерческой тайны. Обладателю секрета производства принадлежит исключительное право его использования. Определены особенности договора об отчуждении права на секрет производства и соответствующего лицензионного договора. Регламентированы взаимоотношения работника и работодателя в связи с созданием служебного секрета производства.

Все права на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (например, фирменное наименование и товарный знак) получили обобщающее название «интеллектуальные права» (ст. 1226 ГК РФ). Понятие интеллектуальных прав включает исключительное право (оно является имущественным правом), личные неимущественные права (право авторства, право на имя), а также иные права (например, право следования и право доступа).

В ГК РФ включены положения, устанавливающие требования к содержанию фирменного наименования как объекта прав в сфере интеллектуальной собственности. Предусмотрено, что исключительное право на фирменное наименование возникает со дня государственной регистрации юридического лица и прекращается в момент исключения фирменного наименования из Единого государственного реестра юридических лиц в связи с прекращением юридического лица либо изменением его фирменного наименования. Установлен прямой запрет распоряжения исключительным правом на фирменное наименование, в том числе путем его отчуждения или предоставления другому лицу права его использования.

Детально регламентируется правовой режим коммерческого обозначения, которое также используется для индивидуализации предприятия. Такое обозначение может быть использовано не только коммерческими юридическими лицами, но и некоммерческими организациями, осуществляющими предпринимательскую деятельность, а также индивидуальными предпринимателями. Необходимо заметить, что коммерческое обозначение не требует регистрации и не подлежит обязательному включению в Единый государственный реестр юридических лиц, в отличие от фирменного наименования. Исключительное право на коммерческое обозначение может перейти к другому лицу только в составе предприятия, для индивидуализации которого такое обозначение используется.

Понятие коммерческого обозначения шире понятия фирменного наименования. Фирменное наименование или отдельные его элементы могут использоваться правообладателем в составе принадлежащего ему коммерческого обозначения (ст. 1476 ГК РФ). Фирменное наименование, включенное в коммерческое обозначение, охраняется независимо от охраны коммерческого обозначения.

Уточнен перечень произведений, не являющихся объектами авторского права. К ним отнесены сообщения о новостях дня, программы телепередач, расписания движения транспортных средств и т.п., официальные документы международных организаций, а также их официальные переводы (ст. 1259 ГК РФ). Установлено, что авторские права распространяются на часть произведения, на его название, а также на персонаж произведения.

В ГК РФ вводится понятие «право на неприкосновенность произведения», которое несколько шире существующего сейчас понятия «право на защиту репутации автора» (ст. 1255 ГК РФ). Так, согласно ст. 1266 ГК РФ не допускается без согласия автора внесение в его произведение изменений, сокращений и дополнений, снабжение произведения при его использовании иллюстрациями, предисловием, послесловием, комментариями или пояснениями. Статья 1267 ГК РФ говорит о неприкосновенности произведения, которое охраняется бессрочно. Впервые законодательно определяется порядок внесения наследниками или иными правопреемниками автора изменений, сокращений или дополнений в произведение, а также порядок обнародования произведения умершего автора. При этом предусматривается, что подобные действия могут осуществляться упомянутыми лицами только в том случае, если это не противоречит воле автора, определенно выраженной им в письменной форме (например, в завещании, письмах, дневниках и т.п.) (ст. 1266 ГК РФ).

До внесения изменений действующее законодательство предусматривало передачу исключительных прав путем уступки исключительных прав на использование произведения (Закон об авторском праве и смежных правах), уступки патента на изобретение, полезную модель, промышленный образец (Патентный закон) и уступки товарного знака (Закон о товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров). Согласно Закону об авторском праве и смежных правах имущественные права могут передаваться только по авторскому договору (ст. 30 Закона). При этом авторский договор должен определять способы использования произведения – конкретные права, передаваемые по данному договору (ст. 31 Закона).

В целях обеспечения более эффективного участия в гражданском обороте нематериальных ценностей новая часть ГК РФ определяет порядок распоряжения имущественными правами на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. Существенное внимание уделено характеристике и регламентации двух основных договоров – договора об отчуждении исключительного права и лицензионного договора (ст. 1233 ГК РФ).

По договору об отчуждении исключительного права исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации передается в полном объеме (ст. 1234 ГК РФ).

Необходимо обратить внимание на то, что ГК РФ предъявляет достаточно жесткие требования к содержанию и оформлению договора. Несоблюдение письменной формы или требования о государственной регистрации влечет недействительность договора. При отсутствии в возмездном договоре об отчуждении исключительного права условия о размере вознаграждения или порядке его определения договор считается незаключенным. Общие правила определения цены, предусмотренные ст. 424 ГК РФ, в данном случае неприменимы.

Обладатели исключительных прав, не заинтересованные в их полном и окончательном переходе к другому лицу, могут воспользоваться лицензионным договором (ст. 1235 ГК РФ). По лицензионному договору одна сторона – обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации – предоставляет или обязуется предоставить другой стороне право использования такого результата или такого средства в предусмотренных договором пределах.

Право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, прямо не указанное в лицензионном договоре, не считается предоставленным. Срок, на который заключается лицензионный договор, не может превышать срок действия исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации. Если в лицензионном договоре срок его действия не определен, договор по общему правилу считается заключенным на 5 лет.

Переход исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации к новому правообладателю не является основанием для изменения или расторжения лицензионного договора, заключенного предшествующим правообладателем.

Согласно ст. 1236 ГК РФ лицензионный договор может предусматривать предоставление права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации с сохранением за лицом, выдавшим лицензию, права выдачи лицензий другим лицам (простая лицензия) и без сохранения такого права (исключительная лицензия). Если лицензионным договором не предусмотрено иное, лицензия предполагается простой.

Введен ряд норм, предусматривающих дополнительные гарантии защиты прав авторов. В частности, установлено, что на принадлежащее автору произведения и исполнителю исключительное право не допускается обращение взыскания (ст. 1284, 1319 ГК РФ). Для издательского лицензионного договора закреплено императивное правило, возлагающее на издателя обязанность начать использование произведения не позднее определенного срока, установленного в договоре. Причем неисполнение этой обязанности влечет за собой возможность одностороннего расторжения договора по инициативе автора без возмещения издателю причиненных этим убытков, а также воз-

возможность взыскать с издателя предусмотренное договором вознаграждение в полном объеме (ст. 1287 ГК РФ).

Кроме того, впервые вводятся нормы, предусматривающие ликвидацию юридического лица или индивидуального предпринимателя за неоднократное или грубое нарушение исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и на средства индивидуализации (ст. 1253 ГК РФ).

В связи с принятием новой части ГК РФ внесены изменения в первую, вторую и третью части ГК РФ и другие нормативные акты.

В частности, глава «Нематериальные блага и их защита» первой части ГК РФ дополнена ст. 152.1, которой предусматривается, что обнародование и дальнейшее использование изображения гражданина (в том числе его фотографии, а также видеозаписи или произведения изобразительного искусства, в которых он изображен) допускаются только с согласия этого гражданина. После смерти гражданина его изображение может использоваться только с согласия детей и пережившего супруга, а при их отсутствии – с согласия родителей. Перечислены случаи, при которых такое согласие не требуется, в частности, если: использование изображения осуществляется в государственных, общественных или иных публичных интересах; изображение гражданина получено при съемке, которая проводится в местах, открытых для свободного посещения, или на публичных мероприятиях (собраниях, съездах, конференциях, концертах, представлениях, спортивных соревнованиях и подобных мероприятиях), за исключением случаев, когда такое изображение является основным объектом использования; гражданин позировал за плату.

Статья 256 «Общая собственность супругов» первой части ГК РФ дополнена положением, в соответствии с которым в общее имущество супругов не входит исключительное право на результат интеллектуальной деятельности, принадлежащее автору такого результата. Однако доходы, полученные от использования такого результата, являются совместной собственностью супругов, если договором между ними не предусмотрено иное. Аналогичное положение, касающееся имущества каждого из супругов, введено в Семейный кодекс РФ.

«Новый» Трудовой кодекс РФ

В конце июня 2006 г. был принят Закон, вносящий многочисленные изменения в Трудовой кодекс РФ. Изменения коснулись более 300 статей Трудового кодекса, многие из которых полностью изложены в новой редакции, введены новые статьи. Большинство дополнений и изменений направлены на устранение имеющихся противоречий и неточностей в нормах кодекса.

Более подробно в кодексе урегулированы вопросы о локальных нормативных актах, принимаемых работодателями; о представлении интересов работников первичными профсоюзными организациями; о работодателях – физических лицах; об аннулировании трудового договора; об изменении определенных сторонами условий трудового договора и ряд других вопросов.

Установлены новые требования к содержанию трудового договора. В частности, в нем необходимо будет указывать сведения о документах, удостоверяющих личность работника и работодателя – физического лица, ИНН работодателя (за исключением работодателей – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями), сведения о представителе работодателя, подписавшем трудовой договор, основание наделения его соответствующим полномочием. Среди условий, обязательных для включения в трудовой договор, назван конкретный вид поручаемой работнику работы. Установлен порядок дополнения трудового договора недостающими сведениями и условиями. Отсутствие в договоре какого-либо обязательного сведения или условия не является основанием для признания трудового договора незаключенным. Недостающие сведения вносятся непосредственно в текст трудового договора, а недостающие условия определяются приложением к трудовому договору либо отдельным соглашением сторон, заключаемым в письменной форме, которые являются неотъемлемой частью трудового договора.

Отсутствие в трудовом договоре условия об испытании означает, что работник принят на работу без испытания. В случае, когда работник фактически допущен к работе без оформления трудового договора (ч. 2 ст. 67), условие об испытании может быть включено в трудовой договор, только если стороны оформили его в виде отдельного соглашения до начала работы. В дополнение к существующим ограничениям не допускается установление испытательного срока в отношении женщин, имеющих детей в возрасте до полутора лет, и лиц, заключающих трудовой договор на срок до двух месяцев.

Изменения коснулись также порядка заключения срочного трудового договора. В случаях, определенных кодексом, срочный трудовой договор можно будет заключать по соглашению сторон без учета характера и условий предстоящей работы (например, с пенсионерами по возрасту, со студентами). Согласно внесенным изменениям срочный трудовой договор может быть заключен с пенсионером по возрасту только при поступлении его на работу. В сфере малого предпринимательства срочные трудовые договоры будут заключаться, если численность работников не превышает 35 человек, в том числе в розничной торговле и бытовом обслуживании – 20 человек (в прежней редакции – соответственно 40 и 25 человек).

Если работник не приступил к работе в день начала работы, установленный в соответствии с кодексом, то работодатель имеет право аннулировать трудовой договор. При этом согласно внесенным изменениям аннулирование трудового договора не лишает работника права на получение обеспечения по обязательному социальному страхованию при наступлении страхового случая в период со дня заключения трудового договора до дня его аннулирования.

Дополнен перечень оснований для прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон, к которым отнесены: дисквалификация или иное административное наказание, а также истечение срока действия, приостановление действия или лишение работника специального

права, если это влечет невозможность исполнения работником своих трудовых обязанностей; прекращение допуска к государственной тайне, если выполняемая работа требует такого допуска; отмена решения суда или государственной инспекции труда о восстановлении работника на работе.

Введена новая статья, регулирующая общий порядок оформления прекращения трудового договора, которой установлено, что с приказом (распоряжением) работодателя о прекращении трудового договора работник должен быть ознакомлен под роспись.

На работодателей – индивидуальных предпринимателей возложена дополнительная обязанность, в соответствии с которой они, как и юридические лица, обязаны вести трудовые книжки на своих работников. Индивидуальные предприниматели приравнены к организациям также в отношении других прав и обязанностей (по заключению коллективных трудовых договоров, по расторжению трудовых договоров и др.).

Изменено понятие перевода на другую работу. В новой редакции под переводом на другую работу понимается как постоянное, так и временное изменение трудовой функции работника. Понятием перевода также охватывается изменение структурного подразделения, в котором работает работник (если структурное подразделение было указано в трудовом договоре), при продолжении работы у того же работодателя, а также перевод на работу в другую местность вместе с работодателем. Во всех случаях работодателю необходимо получить письменное согласие работника. Исключение составляют случаи чрезвычайного характера. Кодекс дополнен нормой, согласно которой по письменному соглашению сторон работник может быть временно переведен на другую работу у того же работодателя на срок до одного года, а в случае, когда такой перевод осуществляется для замещения временно отсутствующего работника, за которым в соответствии с законом сохраняется место работы, – до выхода этого работника на работу. Если по окончании срока перевода прежняя работа работнику не предоставлена, а он не потребовал ее предоставления и продолжает работать, то условие соглашения о временном характере перевода утрачивает силу и перевод считается постоянным.

В новой редакции прогул как основание для увольнения – это не только отсутствие на рабочем месте без уважительных причин более 4 часов подряд в течение рабочего дня (смены), но и отсутствие на рабочем месте без уважительных причин в течение всего рабочего дня (смены), что, видимо, связано с тем, что продолжительность рабочей смены может быть и менее 4 часов.

Кодексом приравнено разглашение персональных данных другого работника, ставших известными в связи с исполнением служебных обязанностей, к разглашению охраняемой законом тайны, в результате чего это может повлечь увольнение работника.

Изменен порядок расчета среднего дневного заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованный отпуск: средний заработок будет исчисляться за последние 12 календарных месяцев путем деле-

ния суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней). Уточняется порядок замены ежегодного оплачиваемого отпуска денежной компенсацией – ей может быть заменена только часть каждого ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, или любое количество дней из этой части.

Установлено, что работникам (за исключением работников, получающих оклад) за нерабочие праздничные дни, в которые они не привлекались к работе, выплачивается дополнительное вознаграждение, размер которого определяется коллективным договором, соглашениями, локальным нормативным актом либо трудовым договором. При этом суммы расходов на выплату такого вознаграждения относятся к расходам на оплату труда в полном размере. Также внесено дополнение, в соответствии с которым акты Правительства о переносе выходных дней на другие дни в очередном календарном году подлежат официальному опубликованию не позднее чем за месяц до наступления соответствующего календарного года. В случае если такой акт все же принимается в течение календарного года, он должен быть опубликован не позднее чем за 2 месяца до календарной даты устанавливаемого выходного дня.

Введена новая статья, посвященная системе оплаты труда работников государственных и муниципальных учреждений. Правительство РФ может устанавливать базовые оклады и базовые ставки заработной платы по профессиональным квалификационным группам работников, ниже которых не может быть установлена заработная плата работников государственных и муниципальных учреждений.

Кодекс также дополнен статьей, регулирующей возмещение расходов, связанных со служебными поездками работников, постоянная работа которых осуществляется в пути, имеет разъездной характер, а также с работой в полевых условиях, работами экспедиционного характера.

В новой редакции изложен перечень случаев выплаты выходного пособия в размере двухнедельного среднего заработка – пособие будет выплачиваться также при расторжении трудового договора на основании отказа работника от продолжения работы в связи с изменением определенных сторонами условий трудового договора.

Внесены уточнения в основания прекращения ученического договора, который может быть прекращен по окончании срока обучения или по основаниям, предусмотренным этим договором.

Многочисленные изменения и дополнения внесены в раздел кодекса «Охрана труда»: введена статья о государственной экспертизе условий труда, подробнее изложен порядок расследования несчастных случаев на производстве.

Уточнен порядок возмещения затрат, понесенных работодателем на обучение работника, в случае его увольнения без уважительных причин до истечения срока, обусловленного трудовым договором или соглашением об обучении за счет средств работодателя. Работник должен будет возмещать

такие затраты пропорционально фактически не отработанному после окончания обучения времени.

Существенное дополнение внесено в ст. 236 НК РФ. Установлено, что при нарушении работодателем срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и других выплат, причитающихся работнику, обязанность выплаты установленной денежной компенсации возникает независимо от наличия вины работодателя.

Согласно ст. 284 продолжительность рабочего времени при работе по совместительству не должна превышать 4 часов в день. Вместе с тем дополнено, что в дни, когда по основному месту работы работник будет свободен от исполнения трудовых обязанностей, он сможет работать по совместительству и полный рабочий день (смену). В течение одного месяца (другого учетного периода) продолжительность рабочего времени при работе по совместительству не должна превышать половины месячной нормы рабочего времени (нормы рабочего времени за другой учетный период), установленной для соответствующей категории работников. Данные ограничения продолжительности рабочего времени не распространяются на случаи, когда по основному месту работы работник приостановит работу в связи с задержкой (на срок более 15 дней) выплаты ему зарплаты или будет временно отстранен от работы.

В кодекс внесены также иные изменения и дополнения. Признаны не действующими на территории Российской Федерации нормативные правовые акты СССР, а также отменены законодательные акты Российской Федерации, утратившие актуальность в связи с внесенными изменениями (Законы «О коллективных договорах и соглашениях», «О порядке разрешения коллективных трудовых споров», «Об основах охраны труда в Российской Федерации»).

Приложение 2. Некоторые аспекты подходов к проблеме борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией в контексте бегства капиталов

Происходящее в последние десятилетия перераспределение международных финансовых потоков повлекло за собой включение государств в борьбу за их привлечение. Государства осуществляют попытки удержать капиталы путем внесения изменений в налоговое законодательство. Манипулирование налоговым законодательством позволяет государствам создавать благоприятный налоговый климат и таким образом влиять на принятие корпорациями и гражданами экономических решений. Отток капитала в законном и приемлемом порядке как мера оптимизации территориального размещения инвестиций от бегства капитала, которое большинство стран стремится контролировать, отделяет очень тонкая грань. Для инвестора вполне естественно стремиться вложить свои фонды в реальную предпринимательскую деятельность на тех рынках, где существует спрос на его товары

или услуги, или благоприятная система налогообложения, или в надежный и по возможности максимально прибыльный инвестиционный портфель.

Бегство капитала является ключевой проблемой, лежащей в основе недобросовестной налоговой конкуренции. Здесь мы не будем анализировать случаи, когда граждане одной страны переводят свои средства за рубеж без рационального на то обоснования, которое позволило бы рассматривать такой отток как законное инвестирование в иностранные рынки, или без предоставления соответствующей информации о переводе средств в установленном законом порядке; а также случаи, когда инвесторы, опасаясь девальвации национальной валюты, предпочитают держать средства в валюте иностранной, пользующейся более надежной репутацией, но не имеют такой возможности в силу национального законодательства.

Несмотря на оптимистические заявления российского правительства о сокращении потоков капитала за рубеж, ряд аналитических агентств подтверждают активность этих процессов. Так, например, вывоз капитала из РФ во II квартале 2005 г. вырос в 27,5 раза по сравнению с I кварталом, сообщает РИА «Новости». По информации Банка России, опубликованной на его официальном сайте, чистый вывоз капитала частного сектора из РФ составил во II квартале 2005 г., по предварительным данным, 5,5 млрд долл. против 0,2 млрд долл. в I квартале 2005 г. и 6,2 млрд долл. во II квартале 2004 г. Таким образом, по сравнению с аналогичным периодом 2004 г. во II квартале текущего года вывоз капитала сократился на 11,3%, но по сравнению с предыдущим кварталом – вырос в 27,5 раза. В том числе чистый вывоз капитала банками во II квартале составил 4 млрд долл., а чистый вывоз нефинансовыми предприятиями и домашними хозяйствами – 1,5 млрд долл. Годом ранее, во II квартале 2004 г., банки вывезли из РФ капитала на 3,3 млрд долл., а нефинансовые предприятия и домашние хозяйства – на 2,9 млрд долл. В I квартале 2005 г. банки вывезли из РФ средств частного капитала на 2,6 млрд долл., а нефинансовые предприятия и домашние хозяйства обеспечили чистый ввоз капитала на 2,5 млрд долл. В 2004 г. чистый вывоз капитала частного сектора из РФ составил 9,3 млрд долл., при этом банки обеспечили ввоз 3,8 млрд долл., а через нефинансовые предприятия и домашние хозяйства было вывезено 13,1 млрд долл.¹⁰

Помимо множества причин, которые способствуют оттоку капитала, в настоящее время появилась еще одна, не менее серьезная и существенная, чем прочие, ранее известные. Государства обладают не только существенно различающимся государственным устройством, финансовыми и трудовыми ресурсами, в них действуют вполне конкурентоспособные налоговые системы. Конечно, значение имеют не только размер ставок, но и иные элементы налогов и процедур их взимания. Также между государствами активно заключаются международные соглашения по ряду вопросов – от проблемы избежа-

¹⁰ <http://www.polit-nn.ru/?pt=news&view=single&id=2997>; http://opec.demo.metric.ru/library/article.asp?d_no=40&c_no=9&c1_no= http://www.finiz.ru/cfin/tmpl-art/id_art-872366 <http://www.forextimes.ru/news/hnews21342.htm>.

ния двойного налогообложения и до обеспечения информационного обмена между налоговыми органами.

Наряду с правительствами других стран российское правительство делает определенные шаги в борьбе за привлечение налогоплательщика. В частности, примером может служить широко обсуждавшийся осенью 2006 г. законопроект о налогообложении дивидендов.

В 1996 г. правительства стран – членов ОЭСР объявили о возникших проблемах конкурентной налоговой политики государств, которая проводится при отсутствии общепринятых норм и принципов на международном уровне. Было принято решение о необходимости разработки критериев недобросовестной налоговой конкуренции и предоставления рекомендаций по предотвращению ее разрушительного воздействия на экономические системы стран, входящих в ОЭСР¹¹.

Благодаря этой инициативе ОЭСР сегодня играет ведущую роль в области международного регулирования по предотвращению недобросовестной налоговой конкуренции (*harmful tax competition*).

В 1998 г. ОЭСР был опубликован специальный доклад, посвященный проблеме налоговой конкуренции¹². Основываясь на результатах исследования такого явления, как налоговая конкуренция, этот доклад предоставил ряд критериев для определения случаев недобросовестной налоговой конкуренции, а также случаев благоприятных налоговых режимов¹³. Кроме того, в докладе были предложены методы борьбы с подобными явлениями. Предметом исследования стали налоговые политики как стран – членов ОЭСР, так и других стран. Стоит отметить, что Швейцария и Люксембург (обе страны являются членами ОЭСР) не признали доклад и воздержались от использования его рекомендаций. Поскольку полномочия ОЭСР недостаточны, чтобы оказывать практическое влияние на налоговые системы стран-членов, применение государствами рекомендаций возможно только на добровольной основе. Продолжение работы в указанном направлении выразилось в публикации последующих отчетов ОЭСР, которые появились в 2000, 2001 гг., а также в 2004 г.¹⁴ С этого момента во всем мире было выявлено 41 налоговое убежище, включая большинство офшорных зон. Некоторые из них заявили о готовности к сотрудничеству с ОЭСР, оставшиеся вошли в списки налоговых убежищ.

Кроме деятельности ОЭСР, в Европе меры по борьбе с недобросовестной налоговой конкуренцией предпринимаются в рамках Европейского союза. В отличие от фактически рекомендательного характера предложе-

¹¹ В настоящее время в эту организацию входят 30 государств, в том числе большинство крупнейших индустриальных держав мира. Россия в нее не входит, а также не входит ни одна «налоговая гавань».

¹² Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue. OECD report. 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>

¹³ Исследование было сфокусировано на области финансового капитала.

¹⁴ Paris: OECD, 2000, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report. Paris: OECD, 2001, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report. Paris: OECD, 2004. <http://www.oecd.org>

ний ОЭСР, рекомендации ЕС обязательны к применению в странах – членах Союза.

В 1997 г. по заданию Европейской комиссии был выпущен доклад о недобросовестной налоговой конкуренции, существующей в странах ЕС¹⁵. В рамках этого доклада был намечен план действий по выявлению и борьбе с этим явлением. Во исполнение этого плана действий в 2001 г. Европейской комиссией было начато особое расследование против 8 стран – членов ЕС, где благодаря особенностям налогового и корпоративного законодательства крупными международными компаниями применялись особые корпоративные налоговые схемы. Расследование было начато на основании предполагаемого нарушения этими странами Договора о Европейском союзе¹⁶.

Помимо противостояния недобросовестной налоговой конкуренции между странами-участницами, ЕС борется и с другими странами, не только с офшорными зонами и преференциальными режимами¹⁷. В 1998 г. ЕС инициировал рассмотрение вопроса о законности и соответствии правилам Всемирной торговой организации (ВТО) режима FSC (преференциальный режим под названием «Корпорация по продажам за рубеж» – Foreign Sales Corporation), введенного США для поощрения экспорта. При этом режиме корпорация, торгующая за рубежом, получала частичное освобождение от налога на доходы, полученные от продаж за рубеж, что, по мнению ЕС, противоречило правилам ВТО. ВТО признала заявление обоснованным, и в 2000 г. США пришлось внести изменения в свое налоговое законодательство. Качество поправок не удовлетворило ЕС, который подал апелляционную жалобу и вновь был поддержан ВТО (решение Апелляционного совета, январь 2002 г.)¹⁸.

Также Европейский союз активно пытается решить проблемы налоговой конкуренции через проведение мер налоговой гармонизации¹⁹. Однако не все страны – члены ЕС приняли это решение с восторгом. Многие страны ЕС полагают, что Договор о Европейском союзе допускает возможность сохранения национального налогового суверенитета и соответствует основным идеям Союза. При этом Франция и Германия являются сторонниками налоговой гармонизации²⁰. Предположительно, что имеют значение условия взимания корпоративного налога на доходы и налога на добавленную стоимость. Со вступлением в ЕС новых членов, в том числе таких, как страны Балтии, дискуссия о необходимости налоговой гармонизации в ЕС получила новый импульс. Проблема заключается в том, что в большинстве стран ЦВЕ и Балтии ставки основных налогов значительно ниже, чем в ЕС. Одной из предложенных мер является введение в рамках всей территории ЕС минимальной став-

¹⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm.

¹⁶ http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf.

¹⁷ К ним часто относят Швейцарию и Люксембург.

¹⁸ http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#res.

¹⁹ <http://europa.eu/scadplus/leg/en/lvb/l31005.htm>.

²⁰ France and Germany call for EU tax accord. The Financial Times, 01.12.2002.

ки корпоративного налога²¹. Сегодня в ЕС установлен для всех стран-членов минимальный «порог» по ставке налога на добавленную стоимость – не менее 15%²².

Независимо от того, что помимо налоговых мотивов существуют иные причины бегства капитала, не оставляет никакого сомнения тот факт, что бегство капитала представляет серьезную проблему для многих стран.

Основная часть капитала, незаконным путем выводимая за пределы страны, направляется в так называемые «налоговые гавани», т.е. в юрисдикции, где действуют не только низкие налоговые ставки, но и законы о банковской и прочих тайнах, позволяющие скрыть факт владения размещенными в этих странах активами от заинтересованных органов в стране инвестора.

Само по себе отвлечение капитала из страны актом уклонения от налогов не является, но может указывать на то, что такие действия имели место в прошлом или планируются в ближайшем будущем. Возможно, налогоплательщик хочет скрыть доходы, не заявленные налоговым органам. Для того чтобы обеспечить наличие необходимой информации, которая позволила бы идентифицировать потенциал уклонения, скорее всего, достаточно законодательства об экономическом контроле и отмывании денег.

Если средства депонируются на анонимный банковский счет и полученные доходы не декларируются для целей подоходного налога, возникает случай сокрытия налогооблагаемого дохода, т.е. налогового нарушения. Главную проблему при этом для налоговых органов в стране инвестора представляет выявление этого нарушения и налоговое администрирование. Или, если средства инвестируются в компанию, сформированную в «налоговой гавани» без какой-либо реальной коммерческой цели, т.е. исключительно для вывода капитала и получаемых доходов из-под налогового законодательства страны инвестора, речь идет об уклонении от надлежащего применения законов о налогах. Страна инвестора должна иметь достаточные юридические основания как для получения информации о существовании таких офшорных компаний и размерах их прибылей, так и для последующего предъявления своей юрисдикции на налогообложение этих средств.

Инвестор, переведший свои средства в «налоговую гавань», позднее может вернуть их в страну для других инвестиционных целей. При всем том, что тенденцию к возврату капитала в страну инвестора можно считать положительной, эти средства возвращаются под ложным прикрытием, цель которого – получение возможности воспользоваться льготами, на которые налогоплательщик не имеет законного права. Факт владения этим капиталом обычно остается неустановленным, поскольку очень часто это бывают средства, полученные именно в «налоговых гаванях». Возможность дальнейшего бегства капитала остается открытой в той мере, в какой этот капитал сохраняет свою мобильность.

²¹ <http://www.offshore.su/index.php?action=showcat&catid=44>.

²² <http://europa.eu/scadplus/leg/en/lvb/l31006.htm>.

В большинстве стран в дополнение к другим средствам борьбы с бегством капитала, подрывающим налоговую базу, применяются налоговые меры. Более того, там действует законодательство, позволяющее задним числом осуществлять перерасчет сумм налогового обязательства с учетом в составе доходов, подлежащих налогообложению в этих странах выведенного из страны капитала и полученных от него доходов по процентам. Кроме того, всячески поощряется международное сотрудничество, направленное на борьбу с недобросовестной налоговой конкуренцией со стороны «налоговых гаваней», отвлекающих на себя капитал из других стран. Проблемы, связанные с оттоком капитала в такие «налоговые гавани», неизменно приводят в действие международные сети сотрудничества и информационного обмена, переживающие активное развитие.

Пути гармонизации налогового законодательства и борьба против недобросовестной налоговой конкуренции и бегства капиталов в Европе развиваются в двух направлениях: это, во-первых, сближение налогового законодательства (ставки, порядок расчета налоговой базы); во-вторых, повышение уровня межгосударственного обмена информацией о налогоплательщиках.

Исследования, проведенные ОЭСР и ЕС в связи с недобросовестной налоговой конкуренцией, выявили следующее. Несмотря на то что правового определения налоговой конкуренции до сих пор не дано, под этим явлением подразумевается конкуренция различных юрисдикций за налоговые ресурсы с использованием инструментов налогообложения для их привлечения в соответствующую страну²³.

Налоговая конкуренция может существовать в нескольких формах: с использованием налоговых и неналоговых инструментов, скрытая и открытая, добросовестная и деструктивная, а также конкуренция в отношении мобильных и немобильных налоговых ресурсов. Ряд независимых экспертов полагают, что фактически налоговая конкуренция возникает при реформировании налоговой системы с целью привлечения налогоплательщиков, инвестиций для создания дополнительных рабочих мест, стимулирования или поддержания экономического роста²⁴. Очевидно, что это вполне уважительные основания. При этом появление каких-либо преференциальных режимов и /или офшорных зон связано с отсутствием у этих государств достаточного потенциала, чтобы достичь этого иными способами.

Признание этого обстоятельства вынуждает ОЭСР и ЕС, наиболее активных борцов за налоговую гармонизацию и прозрачность (обмен информацией), смягчать свои подходы к проблеме. Так, например, ОЭСР, выдвинув в первоначальном докладе ряд жестких критериев для определения «налоговых

²³ Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue. OECD report, 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>.

²⁴ Wilson J.D., Wildasin D.E. Tax Competition: Bane or Boon? (материалы научной конференции «Налоговая конкуренция в мире». 24–25 мая 2001 г.). London: Office of Tax Policy Research / IFS. С. 2–3; Goodspeed T.J. Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism // National Tax Journal. Vol. 51. No. 3 (Sep. 1998). P. 582; Thomas F. Field. Tax Competition in Europe and America // State Tax Notes (31.03.03). P. 1211–1216.

убежищ», впоследствии отказалась от одного из них – от критерия отсутствия существенной деятельности компании в стране регистрации. Кроме того, факт применения нулевых ставок или совершенно минимальных налоговых ставок может иметь место в случае, если эта юрисдикция принимает участие в обмене информацией с другими неофшорными юрисдикциями²⁵. Помимо этого, к критериям относятся недостаток эффективного обмена информацией, недостаточная прозрачность, манипулирование режимами с целью снижения рисков.

Аналогичную позицию занимает ЕС. Так, согласно Директиве ЕС от 2004 г. некоторые страны-члены (Австрия, Бельгия, Люксембург) должны будут либо участвовать в обмене информацией, либо удерживать налог с источника на начисляемые проценты по ставке 15% с 2004 г., 20% с 2007 г., 35% с 2010 г. При этом часть поступлений должна будет перечисляться в страну этого резидента (75/25)²⁶.

По результатам проведенных обследований, ОЭСР предложила государствам-членам 19 рекомендаций, направленных на предотвращение эффекта недобросовестной налоговой конкуренции:

1) рекомендации, касающиеся внутреннего законодательства государств (рекомендации по введению в налоговую систему стран – участниц ОЭСР правил, ликвидирующих выгоды контролируемых иностранных компаний от использования офшоров; по созданию условий для доступа налоговых органов к банковской информации; по введению обязанности подачи отчетности резидентами в отношении их зарубежных операций и т.п.);

2) договоры по оказанию государствами содействия в сфере налогов (обмен информацией, обеспечение взаимодействия налоговых органов, положения, исключающие использование договоров офшорными компаниями, отказ от заключения договоров с налоговыми убежищами и т.п.);

3) рекомендации, касающиеся международного сотрудничества: создание постоянно действующего Глобального форума²⁷ по недобросовестной налоговой конкуренции для воплощения в жизнь рекомендаций по организации развития сотрудничества стран – членов ОЭСР; подготовка официального списка «налоговых убежищ», воздействие на «налоговые убежища» через страны, имеющие с ними тесные связи; разработка принципов правильного налогового администрирования, организация взаимодействия со странами, не входящими в состав ОЭСР, и т.п.²⁸.

Конечной целью, которая заявляется на всех заседаниях Глобального форума и во всех инициативах ОЭСР, является создание таких налоговых

²⁵ Part IV. Framework of co-coordinated defensive measures. <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>.

²⁶ <http://europa.eu/scadplus/leg/en/lvb/l31053.htm>, <http://europa.eu/scadplus/leg/en/cha/c11325.htm>.

²⁷ <http://www.oecd.org/dataoecd/41/49/36031490.pdf>. 1

²⁸ <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>.

систем, которые бы делали невыгодным или невозможным использование офшоров²⁹.

В рамках Проекта ОЭСР, посвященного недобросовестной налоговой конкуренции, постоянно анализируется ситуация в странах, признанных «налоговыми гаванями» либо имеющих преференциальные налоговые режимы. Состав стран, входящих в тот или иной список, постоянно меняется. Нужно отметить, что Россия, первоначально числившаяся в «черном списке» ОЭСР из-за отсутствия прозрачности, была исключена из этого списка, когда ею был получен сначала статус наблюдателя (2002 г.) в Международной комиссии по борьбе с отмыванием денег (ФАТФ), а впоследствии и статус члена ФАТФ (2003 г.). Помимо поиска упомянутых выше критериев соответствия, ОЭСР, как правило, определяет причину отнесения той или иной страны к категории стран с преференциальным налоговым режимом, к «налоговой гавани» и т.п.³⁰

Выводы, сделанные на сегодняшний день – как ОЭСР, так и ЕС, имеют общие направления:

- преференциальные налоговые режимы разрушают налоговые базы других государств;
- налоговые режимы не должны являться основополагающим фактором при решении налогоплательщиками вопроса о миграции капитала;
- необходимо отказаться от используемого странами принципа *dual criminality* (когда действия против гражданина осуществляются в соответствии с законами страны, в которой он находится, а не законами той страны, которая требует привлечения его к ответу).

В России планируется сформировать собственный официальный «черный список» стран – «налоговых гаваней» для налоговых целей. Возможно, было бы целесообразно учесть при этом уже существующий «черный список» ОЭСР с тем, чтобы действия Российской Федерации были скоординированы с международными усилиями в этом направлении. В то же время список ОЭСР достаточно краток и не включает такие страны, как Кипр. При составлении такого списка для целей российского налогообложения следует адаптировать его таким образом, чтобы он отвечал нуждам и реалиям российской ситуации в плане уклонения от налогов.

Большинство стран, выявляя страны – «налоговые гавани» для целей внутреннего налогообложения, руководствуются не одним списком, а целой системой. В Бразилии, например, такой список представляет собой перечень всех стран, в которых действуют благоприятные налоговые режимы, без каких-либо критериев или условий применения.

Некоторые страны придерживаются такой точки зрения, что список «нехороших» стран может поставить под угрозу международные отношения.

²⁹ Об этом свидетельствуют результаты последней Сеульской конференции в сентябре 2006 г.: http://www.oecd.org/document/48/0,2340,en_2649_33745_37414896_1_1_1_1,00.html.

³⁰ The OECD' project on Harmful Tax Practices: 2006 update on progress in member countries. <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf>.

Именно по этой причине Великобритания выбрала прямо противоположный подход и разработала «белый список» – список «приемлемых» стран³¹. Более того, этот список разбит на две части. В первую вошли абсолютно «хорошие» в этом отношении страны, а во второй – в целом «хорошие», но с некоторыми спорными положениями в законодательстве.

В Германии также действует «белый список», равно как и в Канаде, и в Швеции³².

В Италии существует несколько «черных списков» – два из них для компаний и один для индивидуальных предпринимателей – и «белый список». Такое многообразие связано с тем, что для целей разных правил об уклонении от налогов применяются разные списки³³.

В некоторых странах принадлежность к «налоговым гаваням» определяется с помощью пороговой ставки подоходного налога (налога на прибыль). Если в иностранном государстве применяются ставки ниже этого порога, то такое государство признается «налоговой гаванью». Такая система действует в Венгрии (пороговая ставка – 10%). В Бразилии пороговая ставка установлена на уровне 20% (в дополнение к упомянутому «черному списку»)³⁴.

Такие страны, как, например, Корея и Япония, учитывают для этой цели фактическое налоговое бремя по подоходному налогу в стране. В Корее, если налоговое бремя иностранного юридического лица в определенной стране менее 15%, такая страна считается «налоговой гаванью». В Японии этот порог составляет 25%³⁵.

Во Франции компания считается субъектом низконалоговой юрисдикции, если ее фактическое налоговое бремя составляет менее 2/3 налогового бремени, которое она бы несла во Франции. Аналогичный подход применяется в Финляндии (менее 60% финского налогового бремени) и в Великобритании (менее 75%)³⁶.

Отдельные страны (например, Франция) требуют от налогоплательщиков, претендующих на вычет из налогооблагаемой базы сумм, перечисленных лицам в юрисдикциях с низкими налоговыми ставками, дополнительную документацию, обосновывающую такой вычет. В соответствии со ст. 238А французского Налогового кодекса французская компания, для того чтобы вычесть из налогооблагаемого дохода суммы, перечисленные иностранной организации – субъекту благоприятного налогового режима, должна продемонстрировать, что: (а) выплаченные суммы соответствуют фактическим сделкам и (б) суммы, выплаченные по этим сделкам, соответствуют условиям стандартной деловой практики.

³¹ <http://www.hmrc.gov.uk/research/report16.pdf>; <http://www.oecd.org/dataoecd/63/11/1915964.pdf>.

³² http://www.oecd.org/searchResult/0,2665,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html.

³³ Там же.

³⁴ Там же.

³⁵ Там же.

³⁶ Там же.

При этом «благоприятный налоговый режим» означает, что получатель платежа в соответствии с налоговым законодательством своей страны облагается налогом по ставке, меньшей $2/3$ ставки налога на прибыль во Франции. Таким образом, в каждом случае, когда французская компания перечисляет средства в «налоговую гавань», она несет бремя доказательства законности характера и суммы платежа. Если эта законность не доказана, суммы платежей к вычету не принимаются.

Схожие правила действуют и в Бельгии, т.е. бельгийские компании тоже обязаны доказать законность платежей, перечисленных компаниям – резидентам «налоговых гаваней», прежде чем им будет предоставлено право уменьшить сумму налогооблагаемого дохода на сумму этих расходов.

Борьба с утечкой капитала в «налоговые гавани» в определенной степени поощряется международным сообществом и как способ противодействия недобросовестной конкуренции со стороны этих «налоговых гаваней». Однако результатом не должно являться полное исключение возможности вычета оправданных расходов.

В то же время, чтобы избежать применения в отношении себя этого правила, налогоплательщик может провести платеж через другую страну, которая в соответствии с законодательством страны плательщика не относится к числу стран с благоприятным налоговым режимом и в законодательстве которой не предусмотрены специальные положения о процентах, выплачиваемых резидентам «налоговых гаваней».

Хотя в законодательствах многих стран подобные меры не предусмотрены, вполне вероятно, что даже в тех странах, где они не закреплены законодательно, налоговые органы более пристально анализируют расходы, связанные с платежами организациям – резидентам «налоговых гаваней», только делают это в рамках аудиторской процедуры. Если же выясняется, что получатель платежа и плательщик являются взаимозависимыми лицами, то можно не сомневаться, что дальше последует анализ на предмет трансфертного ценообразования.

В целом требование большего бремени доказательства для сумм, выплачиваемых компаниям, сформированным в «налоговых гаванях», можно рассматривать как дискриминирующее. Фактически так оно и есть. В этом случае очень важно дать тщательно проработанное определение того, какие страны считаются «сомнительными» и что нужно для снятия этого «сомнения». В противном случае такой закон может иметь нежелательные побочные эффекты в виде торможения трансграничных деловых потоков.

Налоговая конкуренция между странами за привлечение налогоплательщиков препятствует применению прогрессивных ставок налогов и достижению государствами цели распределения доходов, а также содействию криминалу в части «отмывания» денежных средств.

Тенденции последних лет показывают, что вопросам внутренних и внешних налоговых отношений в Российской Федерации придается особое значение, в связи с чем желательно проводить реформирование российского за-

конодательства в сторону упрощения и гармонизации нормативной правовой базы с учетом международных требований.

Работа ОЭСР и ЕС со странами, проводящими недобросовестную налоговую политику, направлена на обеспечение надлежащего обмена информацией между налоговыми органами, оказание противодействия в борьбе с уклонением от налогообложения и с манипуляцией налоговыми режимами, на внесение изменений в соответствующие законодательства по сближению налоговых баз и иных элементов налогообложения.

Определение текущего состояния налоговой системы в Российской Федерации с точки зрения выявления противоречий с налоговыми системами стран – основных экономических партнеров невозможно без комплексного определения места России в международном правовом поле. Решение тех или иных проблем, связанных как с проявлениями недобросовестной налоговой конкуренции, так и с принципиальными различиями в регулировании налоговой системы (наличие определенных правовых институтов, применяемый правовой инструментарий и т.п.), зависит от планов России в области интегрирования в процессы международного налогового регулирования.

На сегодняшний день, как это было показано выше, мировое сообщество, в частности, страны – основные экономические партнеры РФ, достигло определенных результатов в деле «гармонизации» своих налоговых систем с целью обеспечения более легкого и эффективного налогового администрирования в условиях всеобщей экономической интеграции.

Российская Федерация не является ни членом ОЭСР, ни членом ЕС, однако активно ведет переговоры о присоединении к ВТО. Принимая это во внимание, стоит отметить, что большинство стран – основных экономических партнеров РФ являются членами и ОЭСР, и ВТО, а многие из них – и членами Европейского союза.

Одной из главных целей взаимодействия стран в рамках Европейского союза, зафиксированных в Договоре о Европейском союзе, является политика налоговой гармонизации, в рамках которой страны – участницы Союза обязуются оказывать друг другу содействие в области информационного обмена по соответствующим вопросам. Вот уже на протяжении нескольких десятков лет ЕС принимает и реализует ряд решений и программ действий по согласованию направлений гармонизации налоговых систем стран-членов. При этом необходимо иметь в виду, что решения руководящих органов Европейского союза для своих членов могут носить как обязательный, так и консультативный характер. Соответственно, действия стран – участниц ЕС имеют организованный, повсеместный и плановый характер.

В свою очередь, целями ОЭСР признаются согласование общей экономической и торговой политики, налоговой политики стран-членов, координация их политики по предоставлению помощи развивающимся странам, содействие развитию мирового экономического обмена на многосторонней недискриминационной основе. Решения организации принимаются с согласия всех ее членов и носят консультативный и рекомендательный характер.

Для стран-участниц это означает, что они могут как принимать рекомендации ОЭСР, так и не принимать. Результаты любых действий выражаются в применении или неприменении к соответствующим странам режимов наибольшего благоприятствования и проч. другими странами, занимающими противоположную или отличную позицию в конкретном вопросе. Построение отношений на основе взаимности играет большую роль в деле международного сотрудничества, в том числе по налоговым вопросам.

Соглашения в рамках ВТО предусматривают, в частности, недискриминацию в торговле, обеспечиваемую взаимным представлением, с одной стороны, режима наибольшего благоприятствования в отношении экспортных, импортных и транзитных операций, связанных с ними таможенных пошлин и сборов, а с другой – национального режима, уравнивающего в правах товары иностранного и отечественного производства применительно к внутренним налогам и сборам, а также правилам, регулирующим внутреннюю торговлю, в том числе налогообложение. Положения соглашений в рамках ВТО, подписываемые соответствующим государством, обязательны к исполнению этим государством в том порядке, который предписан соответствующим международным договором. Большинство стран – основных экономических партнеров России урегулировали такие вопросы и на сегодня являются членами ВТО. Обязательства Российской Федерации в рамках ВТО также направлены на обеспечение гармонизации по налоговому регулированию в любой форме.

Таким образом, можно сделать вывод: большинство стран – основных экономических партнеров России связаны между собой множественными международными соглашениями, в том числе направленными на преодоление эффектов недобросовестной налоговой конкуренции от любых стран, на гармонизацию национальных налоговых систем, а также на взаимный информационный обмен между соответствующими налоговыми органами. В свете вышесказанного очевидно, что, во-первых, Россия нуждается в скорейшем включении в процессы международного обмена информацией по налоговым вопросам; во-вторых, России необходимо обеспечить соответствующее место и право голоса при выработке и принятии решений в универсальных международных организациях, в том числе в отношении налоговой политики.

Поскольку вступление в те или иные организации осложнено долгими процедурами, России было бы целесообразно заключить межгосударственные двусторонние соглашения об обеспечении информационного обмена по вопросам налогов.

Также желательно пересмотреть соглашения об избежании двойного налогообложения. Российской Федерацией заключен ряд соглашений об избежании двойного налогообложения с некоторыми странами. Эти соглашения играют значительную роль как в борьбе с недобросовестной налоговой конкуренцией, так и в обеспечении информационного взаимодействия по выявлению недобросовестных налогоплательщиков. Так, например, соглашения должны предусматривать адекватные меры для ограничения доступа к предоставляемым им льготам для лиц, не являющихся реальными резидентами

стран – сторон соглашений, а также для обеспечения информационного обмена в связи с исполнением национального налогового законодательства. Большинство соглашений, заключенных Российской Федерацией, включая соглашения, заключенные СССР и остающиеся в силе до настоящего времени, не содержат таких положений и потому не столь эффективны, как могли бы быть. Необходимо внести изменения в те соглашения об избежании двойного налогообложения, которые не содержат нормы об ограничении выгод. Положительным примером соглашения об избежании двойного налогообложения является соглашение между Россией и США, которое содержит норму о том, что лицо, претендующее на получение предусмотренных соглашением выгод, не может получить их автоматически в силу очевидного резидентства или источника дохода. Такое лицо должно доказать наличие реальной взаимосвязи со страной, через которую оно хочет воспользоваться этими выгодами.

Как уже упоминалось выше, Российской Федерацией не формируются списки стран, имеющих «дурную налоговую репутацию» – «налоговых гаваней». Списки стран-офшоров, которые публикует ЦБ РФ (в рамках участия РФ в ФАТФ), не могут использоваться для налогового администрирования³⁷. Практически все страны имеют разработанные критерии формирования таких списков, причем многие страны используют наработки как ОЭСР, так и ЕС. Тот факт, что Россия не является членом ОЭСР, не препятствует ей воспринимать те критерии и признаки, по которым возможно формирование списков стран – «налоговых гаваней». Такие списки способны оказать значительное положительное влияние на эффективность и качество налогового администрирования.

Конечно, более глубокая реформа по приведению российской налоговой системы в соответствие как с мировой практикой в целом, так и с налоговыми системами стран – основных экономических партнеров РФ должна затрагивать большее число направлений реформирования. Все эти направления уже имеют законодательное регулирование в законодательствах стран – основных экономических партнеров РФ.

Недостаточная степень участия России в международном налоговом сотрудничестве не позволяет ей использовать преимущества, доступные налоговым органам других стран, в борьбе с неуплатой налогов и с манипулированием различиями налоговых условий деятельности в различных юрисдикциях крупных налогоплательщиков.

³⁷ Иными словами, если налогоплательщик будет контактировать с организацией из соответствующей страны, то, как минимум, на его права на вычет расходов это никак не будет влиять, во многих странах есть налоговые последствия по признанию сделок с такими странами. Кроме того, российский «список» – это офшоры в чистом виде, а у европейцев в такие списки включаются страны, которые не сотрудничают в части обмена информацией, у которых ставки и расчет налоговой базы значительно ниже и т.п.

Приложение 3. Проблемы и перспективы использования бюджетирования, ориентированного на результат

Бюджетирование, ориентированное на результат, как инструмент повышения качества управления бюджетными средствами успешно применяется в США, Великобритании, Австралии и в других развитых странах уже не одно десятилетие. Тем не менее в России, несмотря на то, что необходимость внедрения в практику бюджетного планирования элементов программно-целевого метода неоднократно подчеркивалась в основных программных документах страны³⁸ (первые из них датированы еще 2000 г.), реальные шаги по реализации принципа эффективного расходования государственных средств были предприняты правительством РФ только по прошествии 4 лет, когда было принято постановление от 22 мая 2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов», ставшее отправной точкой в регулировании процедуры внедрения бюджетирования, ориентированного на результат (БОР), в практику финансового среднесрочного планирования на федеральном уровне.

Так, в качестве цели новой модели бюджетирования заявлено формирование четко прослеживаемой взаимосвязи между затрачиваемыми финансовыми ресурсами государства и получаемыми результатами. Другими словами, реформирование бюджетного процесса в Российской Федерации ориентировано на осуществление перехода от финансирования собственно бюджетных учреждений и органов власти к финансированию предоставляемых ими услуг. В конечном счете, по мнению разработчиков реформы, это должно привести к повышению качества бюджетных услуг при одновременной экономии бюджетных средств.

Международный опыт свидетельствует о том, что использование БОР действительно позволяет рассчитывать на повышение эффективности и прозрачности управления государственными финансовыми ресурсами, когда обеспечивается распределение бюджетных средств не по статьям расходов, а по стратегическим целям и тактическим задачам, предусматривающим достижение определенных конечных результатов. При этом в основе принятия бюджетных решений должны уже лежать не суммы затрат по отдельным статьям экономической классификации (выплата заработной платы, оплата коммунальных услуг, проведение капитального ремонта и пр.) или расходы на выполнение отдельных государственных функций (образование, здравоохранение, правоохранительная деятельность, благоустройство), а совокупность бюджетных программ, ориентированных на обеспечение конкретного результата.

³⁸ См. материалы Бюджетных посланий Президента РФ на 2000, 2003, 2005, 2006 гг., Программы социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2003–2005 гг. и 2006–2008 гг.).

Активное внедрение БОР как одного из направлений реформирования бюджетного процесса в России стартовало в 2004 г. одновременно с началом формирования нормативно-правовой базы, регламентирующей данную процедуру. Была образована Правительственная комиссия по повышению результативности бюджетных расходов, а субъекты бюджетного планирования приступили к подготовке первых докладов о результатах и основных направлениях своей деятельности на среднесрочную перспективу (далее – доклад). При этом применялись некоторые меры по стимулированию заинтересованности федеральных органов исполнительной власти в повышении качества осуществляемого ими финансового менеджмента. Так, в 2005 и 2006 гг. по распоряжению правительства РФ на всех участников эксперимента по внедрению методов бюджетного планирования, ориентированных на результаты, Минфином России ежегодно выделялось по 180 млн руб. для финансирования расходов на выполнение научно-исследовательских работ, содержание и обеспечение деятельности центральных аппаратов участников, в том числе на оплату труда их работников – 53,8 и 96,1 млн руб. соответственно. Средства распределялись между федеральными органами исполнительной власти – участниками эксперимента в зависимости от степени использования ими методов бюджетного планирования, ориентированных на результаты, в отчетном году, а также реализованных мер по повышению качества управления бюджетными средствами на внутриведомственном уровне.

Переход на БОР обязывает каждого субъекта бюджетного планирования (СБП) (федеральные министерства, а также службы и агентства, руководимые президентом РФ или правительством РФ, федеральные органы законодательной и судебной власти, ЦИК РФ, Генеральная прокуратура РФ и Счетная палата РФ) предоставлять в течение года в Правительственную комиссию по повышению результативности бюджетных расходов, МЭРТ России и Минфин России 3 итеративные версии своего доклада. В процессе подготовки докладов федеральные органы исполнительной власти должны систематизировать цели и задачи своей деятельности с последующей привязкой их к целям правительства РФ, а также выделить в деятельности программную и непрограммную составляющие, распределить расходы по целям, задачам и программам и отчитаться о результативности расходования бюджетных средств.

Результаты выборочного анализа подготовленных в 2005 и 2006 гг. докладов позволили выявить целый набор системных недостатков в организации бюджетного планирования как на уровне СБП, так и в плоскости межведомственных отношений. Безусловно, процесс устранения этих недостатков для выстраивания, в конечном итоге, эффективной системы бюджетирования займет много времени, но уже сейчас можно многое улучшить. О том, что для этого требуется предпринять и какие проблемы следует решить в первую очередь, речь пойдет далее.

В первую очередь следует отметить, что при сопоставлении целей, задач, программ и показателей докладов с целями правительства РФ и воз-

возможными показателями к ним становится очевидным, что покрытие целей правительства РФ целями, задачами и программами СБП в значительном числе случаев оказывается фрагментарным. Более того, значительная часть целей правительства РФ оказывается невыполнимой из-за отсутствия координации между СБП при попытке достигнуть отдельных подцелей соответствующих целей правительства РФ. В современных условиях роль координационно-контрольного центра отводится Правительственной комиссии по повышению результативности бюджетных расходов, которая должна не только аккумулировать и анализировать поступающие от субъектов планирования доклады и вырабатывать предложения по совершенствованию процедуры подготовки и представления докладов, по уточнению основных направлений и результатов деятельности субъектов бюджетного планирования, по разработке ведомственных целевых программ и по повышению эффективности федеральных целевых программ, но и обеспечивать общность деятельности различных СБП для реализации всей системы целей правительства РФ. Однако результаты деятельности комиссии с трудом можно признать удовлетворительными, так как по-прежнему не удается добиться обеспечения эффективного взаимодействия СБП между собой и с органами государственной власти других уровней бюджетной системы РФ.

МЭРТ России также играет важную роль в процессе внедрения БОР, выполняя функции по контролю над выполнением СБП заявленных положений докладов и целиком отвечая за подготовку сводного доклада о результатах и основных направлениях деятельности правительства РФ (далее – сводный доклад), призванного стать стратегическим плановым документом, обобщающим ключевые положения докладов отдельных СБП. Однако, несмотря на всю свою важность в системе программно-целевого бюджетного планирования, сводный доклад в современном варианте (формируемый МЭРТом по принципу «снизу-вверх», а далее «клеим-режем») скорее носит формальный характер, выполняя роль промежуточного звена между заявленными приоритетами социально-экономического развития страны и комплексом мероприятий СБП на трехлетний период времени, чем является тщательно проработанной программой комплексного развития, устанавливающей целевые ориентиры для последующей разработки планов деятельности СБП на среднесрочную перспективу.

Кроме того, следует отметить, что по причине неразвитости механизма реализации совместных мер широкий спектр возможных направлений повышения результативности через эффективное решение межведомственных задач оказывается просто недоступным. Следовательно, повышение результативности бюджетных расходов в рамках такой слабоорганизованной системы бюджетного планирования становится возможным только на уровне отдельных СБП.

Существенным недостатком организации процесса распределения расходов СБП по реализуемым им целям, задачам и программам является также сохранение возможности аналитического (экспертного) подхода к распреде-

лению бюджетных расходов с правом не осуществлять разбивку программных расходов между несколькими одновременно решаемыми данной целевой программой задачами. Отсутствие отлаженной процедуры распределения и взаимоувязки расходов с целями, задачами и программами приводит к тому, что министерства по-прежнему сначала в течение года выполняют деятельность в рамках своей компетенции, а затем уже – в ходе подготовке промежуточного и итогового докладов – стараются вписать выполненные мероприятия в определенные в докладе цели, задачи и показатели. Очевидно, что организованное таким образом бюджетирование малоэффективно как способ финансового планирования, а доклад все еще не стал программой действий на предстоящую перспективу, применяемой в процессе управления государственными финансами.

Более того, низкое качество разрабатываемых докладов зачастую порождает ошибочные ориентиры использования бюджетных средств по сферам деятельности соответствующих федеральных органов исполнительной власти. Речь идет о последующем использовании материалов докладов при подготовке сводного доклада, проектов перспективного финансового плана и федерального бюджета на очередной финансовый год.

Слабая организация и низкая результативность плановой работы на всех уровнях системы бюджетного планирования предопределяются не только отсутствием эффективного координирующего центра, нехваткой квалификации и навыков бюджетирования у служащих СБП, низкой степенью автоматизации процесса подготовки и мониторинга докладов, но и остающимися пробелами и недоработками в действующем законодательстве, регулирующем внедрение БОР. Анализ нормативно установленных требований к представлению и полноте раскрытия содержания доклада, а также материалы ряда подготовленных СБП докладов позволили выявить некоторые *недостатки*.

Во-первых, существенным пробелом, на наш взгляд, является отсутствие при подготовке доклада требования о необходимости для СБП наряду с разработкой целей и задач определять перечень конкретных мероприятий, направленных на реализацию поставленных задач, причем в разбивке расходов на их осуществление на текущие и капитальные. Это позволило бы пресечь возможные злоупотребления министерствами правом представлять сведения о направлениях своей деятельности в укрупненном виде, излагая стратегические цели и тактические задачи в слишком общих формулировках, что делает затруднительным подбор адекватных количественных параметров для измерения степени их достижения. К тому же данное обстоятельство значительно повысило бы практическую значимость доклада как программы конкретных действий субъекта планирования на предстоящий период с выделением инвестиционной составляющей.

Во-вторых, в положении о докладах, утвержденном постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 г. № 249, отсутствует выделение краткосрочных целей, задач и мероприятий в рамках среднесрочного планового периода, что не позволяет проследить прямую связь данного документа с вида-

ми расходов, заявляемых министерством/ведомством в бюджетных проектах. Кроме того, крайне актуальным в дальнейшем, по мере накопления опыта осуществления БОР, представляется расширение горизонта планирования хотя бы до 5 лет, что является неотъемлемым условием организации инвестиционной деятельности государства. Иначе при сегодняшнем положении дел – в частности, для уже начавшего функционировать с 2006 г. Инвестиционного фонда Российской Федерации – возникла несогласованность между 5-летним сроком оказания государственной поддержки и 3-летним периодом планирования предельного объема фонда по данным перспективного финансового плана.

В-третьих, в положении о докладах отсутствует методологический подход, позволяющий определить, в какой мере те или иные результаты социально-экономического развития обусловлены деятельностью субъектов бюджетного планирования, а в какой – объективными факторами.

В-четвертых, в качестве недостатка можно отметить отсутствие методических подходов для выработки плановых значений показателей, что затрудняет их независимую оценку.

Кроме того, действующие на федеральном уровне нормативные акты, посвященные порядку подготовки докладов, не определяют порядок действий в случае выявления отклонения целевых значений показателей от их плановых значений. Во многом это обусловлено не столько недостатками применяемой системы индикаторов результативности бюджетных расходов, сколько объективной невозможностью предложить однозначный алгоритм действий в подобных случаях. Однако адекватная и оперативная реакция на выявленные по результатам план-фактного анализа расхождения должна быть по каждому факту, иначе это поставит под сомнение эффективность всей системы бюджетного планирования. Другое дело, что только через углубленный анализ каждой конкретной ситуации можно выявить, является ли отклонение фактического значения показателя от плана основанием для того, чтобы снизить финансирование, повысить его либо оставить на прежнем уровне, изменив какие-то другие условия деятельности СБП.

В-пятых, остался нормативно не проработанным механизм включения в показатели деятельности федеральных органов исполнительной власти показателей конечных результатов функционирования в их сфере компетенции региональных и местных органов власти, что не позволяет выстроить действенную трехуровневую структуру планирования бюджетных расходов на единых принципах. Устранение этого недостатка тем более необходимо в свете расширения инициатив субъектов Федерации по внедрению БОР в региональную практику бюджетного планирования.

Таким образом, можно констатировать, что первые годы внедрения БОР в практику бюджетного планирования на федеральном уровне выявили определенные недостатки и пробелы как в действующей нормативно-правовой базе, так и в организации этого процесса в целом. Следовательно, перспективы развития БОР преимущественно зависят от скорейшего устранения этих

узких мест. При этом следует уделить особое внимание осуществлению нижеперечисленных мероприятий.

1. В первую очередь необходимо, на наш взгляд, перейти от существующей структуры «стратегическая цель – тактическая задача – целевая программа» к многоступенчатой, типа «миссия СБП – достигаемая цель правительства РФ – тактическая задача СБП – бюджетная целевая программа – мероприятие». Логика выстраивания взаимосвязей между элементами этой иерархии вполне очевидна. Сначала каждый СБП формулирует свою миссию, представляющую краткое определение важнейшей цели государственной политики, за достижение которой отвечает СБП или ради достижения которой он создан. Описание этой миссии может также содержать сведения об услугах, предоставляемых СБП, заказчиках и потребителях этих услуг. Таким образом, миссия определяет функциональные особенности СБП.

Далее для обеспечения прозрачности вклада деятельности отдельных СБП в достижение целей правительства РФ каждому СБП необходимо выбрать из трехуровневой системы целей правительства те, которые соответствуют направлениям его деятельности в течение планового периода времени. При этом выбранные цели должны отвечать миссии СБП.

Затем определяются тактические задачи СБП, отражающие объем государственных услуг, который СБП намеревается реализовать в течение планируемого периода. Задачи должны соотноситься с целями (социально значимыми результатами) и миссией СБП.

После формулирования своих тактических задач каждый СБП должен разработать план мероприятий, определив основные этапы достижения целей и, главное, организационные структуры (подведомственные агентства и службы, департаменты министерств), отвечающие за осуществление каждой конкретной цели или задачи. Эти отдельные однородные услуги или схожие виды деятельности, ориентированные на решение конкретных задач, объединяются в целевые программы. Программой, таким образом, может называться специфический вид деятельности, функция или несколько видов деятельности, объединенных в одну функциональную группу. Выделение мероприятий в отдельный элемент планирования способствует повышению как ответственности сотрудников СБП за результат, так и качества мониторинга промежуточных результатов (ежемесячно, ежеквартально) выполнения задач и программ.

2. В целях создания действенной системы количественных показателей деятельности СБП целесообразно при проведении оценки эффективности бюджетных расходов разделить результаты функционирования СБП на прямые (непосредственные) и конечные.

Под прямым результатом в этом случае будем понимать объем предоставляемых государством товаров и услуг. К примеру, показателями непосредственных результатов являются такие, как количество учеников, которым предоставлены образовательные услуги по заданной программе; количество пролеченных в соответствии с установленными стандартами пациентов и т.п.

Показатели же конечных результатов отражают достижение социальных результатов в виде определенного уровня удовлетворения общественных потребностей (например, повышение качества образования, снижение смертности от отдельных заболеваний, снижение уровня преступности, повышение безопасности дорожного движения и т.п.).

Очевидно, что достижение конечных результатов и есть цель государственной социально-экономической политики, а оказание государственных услуг – ее инструмент. Такое разделение результатов деятельности субъектов планирования придает новый смысл показателям социальной и экономической эффективности, позволяя их измерять количественно. Так, для измерения социальной эффективности бюджетных расходов достаточно сравнить намеченные и реальные конечные результаты (достижение определенного социального результата в расчете на единицу затрат), а для измерения экономической эффективности – сравнить запланированный объем услуг с фактически предоставленным (объем выпуска на единицу затрат).

Измерение результатов деятельности получателей бюджетных средств наиболее целесообразно осуществлять на основе показателей прямых результатов (хотя из этого правила могут быть исключения). В то же время главные распорядители бюджетных средств должны нести ответственность за то, чтобы увеличение непосредственных результатов приводило к достижению конечных результатов, выражающих существующие в обществе приоритеты.

Для повышения объективности оценки деятельности СБП необходимо рассчитывать конечные результаты в чистом виде, т.е. без учета воздействия внешних факторов (макроэкономическая конъюнктура, вклад других министерств и т.п.), для чего должна быть разработана соответствующая методика оценки.

Следует обратить внимание на то, что в настоящее время СБП, участвующие в эксперименте, предпринимают активные попытки вовлечения в процесс внедрения БОР основной части бюджетной сети, т.е. нижестоящих распорядителей и получателей бюджетных средств. При этом деятельность значительного числа СБП, в первую очередь тех, которые организуют предоставление государственных услуг, было бы логично оценивать по показателям деятельности подведомственной бюджетной сети. Это требует разработки концепции реформирования бюджетного процесса на внутриведомственном уровне, включая механизмы трансформации целей и задач СБП в цели и задачи получателей бюджетных средств. Естественно, что в каждом конкретном случае возникают свои особенности, которые, впрочем, не меняют существа дела. Более того, БОР не является неким устоявшимся, раз и навсегда определенным комплексом методов и приемов управления государственными расходами, поэтому адаптация его под различные условия хозяйствования и уровни власти вполне возможна.

Таким образом, через систему применяемых показателей БОР в перспективе должен стать не просто новым методом планирования и инструмен-

том анализа исполнения бюджета, а действенным механизмом, позволяющим увидеть за выявленными отклонениями то, что можно улучшить.

Помимо совершенствования процедур подготовки докладов СБП или сводного доклада правительства РФ принципиально важным остается вопрос о повышении эффективности процедур мониторинга, логическим завершением которых должно быть рассмотрение причин и возможных правовых последствий недостижения заданных показателей результативности.

Представляется логичным, чтобы контроль за использованием министерствами и ведомствами бюджетных средств постепенно смещался с внешнего контроля за целевым использованием выделенных средств к внутреннему контролю СБП за эффективностью их расходов. Оценки социальной и экономической эффективности программной деятельности должны использоваться при планировании расходов на следующий бюджетный год.

В пользу необходимости совершенствования системы мониторинга результатов внедрения БОР свидетельствует и то, что ежегодный расчет эффективности деятельности СБП позволяет критически осмыслить сложившиеся направления расходования средств и отказаться от тех видов расходов, которые осуществляются «по инерции», без надлежащего социально-экономического обоснования их объективной необходимости.

Совершенствовать процедуру мониторинга результативности бюджетных расходов необходимо путем как повышения уровня подготовки персонала и степени проработанности целевых программ, так и выстраивания многоуровневой системы контроля. На первом уровне контроль за результативностью деятельности бюджетных учреждений должен осуществляться со стороны СБП, в ведении которого такие учреждения состоят. Ослабление контроля за направлениями расходования средств бюджетных учреждений, переведенных на финансирование по результату, должно быть синхронизировано с усилением контроля за объемами и качеством предоставляемых ими услуг. Главными распорядителями бюджетных средств должен осуществляться регулярный мониторинг бюджетных учреждений на предмет выполнения плановых объемов предоставления услуг и корректировки объемов финансирования в случае их невыполнения или перевыполнения. Это позволит реализовать основное преимущество финансирования по результату – обеспечить связь объемов финансирования с объемами оказываемых учреждениями услуг.

Наряду с государственным контролем необходимо укреплять меры общественного контроля за объемом и качеством предоставляемых услуг, расширять практику создания наблюдательных советов при бюджетных учреждениях, усиливать роль общества потребителей в данном процессе.

На втором уровне контроль за результативностью деятельности самих СБП должен осуществляться Правительственной комиссией по повышению результативности бюджетных расходов. Такой контроль необходимо реализовывать в процессе рассмотрения комиссией разделов докладов главных распорядителей бюджетных средств, посвященных результатам их деятель-

ности в отчетном периоде, а также отчетов о результатах реализации межведомственных и ведомственных целевых программ (для справки: нормативно нигде так и не определен порядок мониторинга результатов реализации межведомственных программ для субъектов планирования, не являющихся головными в этих программах). Итоги оценки результативности деятельности главных распорядителей бюджетных средств должны содержаться в Сводном бюджетном докладе. При этом должна быть разработана методика оценки качества управления бюджетными средствами субъектами планирования.

И наконец, законченность системы мониторинга достигается за счет внедрения третьего уровня контроля за результативностью деятельности правительства РФ со стороны Государственной Думы РФ с привлечением Счетной палаты РФ. В целях обеспечения возможности осуществления такого контроля ГД РФ должна участвовать в оценке разделов Сводного доклада правительства РФ и докладов о результатах и основных направлениях деятельности субъектов бюджетного планирования, содержащих данные о динамике в отчетном периоде плановых и фактически достигнутых показателей результативности. Перед рассмотрением Государственной Думой РФ эти материалы должны проходить обязательную экспертизу в Счетной палате РФ.

Подводя итог вышесказанному, можно заключить, что:

1) несмотря на то, что всего за несколько лет БОР стал широко востребованным методом планирования государственных расходов как на федеральном, так и на региональном уровне бюджетной системы РФ, какого-либо заметного повышения качества управления финансами СБП до сих пор не наблюдается. По-прежнему остается нерешенной главная задача внедрения БОР – реструктуризация деятельности субъектов планирования посредством создания эффективной системы управления бюджетными целевыми программами. Другими словами, конечным результатом внедрения БОР должна стать такая организация плановой работы в министерствах и ведомствах, которая позволяла бы представить практически всю их деятельность сквозь призму реализуемых ими программ и отдельных мероприятий, а следовательно, повысить ответственность министерств и ведомств за результат;

2) использование БОР в 2004–2006 гг. выявило наличие существенных недостатков и пробелов как в действующей нормативно-правовой базе, так и в организации процесса бюджетного планирования в целом (отсутствие эффективного координирующего центра, нехватка квалификации и навыков бюджетирования у служащих СБП, низкая степень автоматизации процесса подготовки и мониторинга докладов и пр.). И хотя достижение определенного улучшения качества БОР в России возможно уже в ближайшем будущем, если принять оперативные меры по устранению или хотя бы сглаживанию обозначенных проблем, учиться повышать эффективность всей системы управления бюджетными средствами предстоит еще длительное время.

Приложение 4. Учетная политика для целей налогообложения: налоговый учет и администрирование

Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ ввел определение понятия «учетная политика для целей налогообложения» в Налоговый кодекс Российской Федерации.

В новой редакции части первой Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 11) учетная политика для целей налогообложения определяется как выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных, необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

До принятия редакции части первой Налогового кодекса от 27 июля 2006 г. учетная политика для целей налогообложения упоминалась в ряде норм части второй Налогового кодекса РФ без определения данного понятия.

На первый взгляд определение учетной политики для целей налогообложения в Налоговом кодексе не представляется событием особой важности, однако в свете тенденций в реформировании системы бухгалтерского учета в России данное изменение налогового законодательства заслуживает внимания. Кроме того, оно важно с точки зрения совершенствования налогового администрирования.

Учетная политика для целей налогообложения и проблема соотношения бухгалтерского и налогового учета

Разделение бухгалтерского (финансового) и налогового учета окончательно оформилось с введением в действие с 1 января 2002 г. главы 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». Налоговый учет стал обязательным для всех российских предприятий, исчисляющих и уплачивающих налог на прибыль.

Вместе с новым видом учета возникли споры о целесообразности разделения бухгалтерского и налогового учета. Основным аргументом против было усложнение порядка учета и увеличение затрат организаций на ведение учета. В ноябре 2002 г. было утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02)³⁹, в тексте которого ссылки на налоговый учет избегаются⁴⁰, однако порядок учета соответствующих объектов легче не стал.

³⁹ Приказ Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н.

⁴⁰ «Применение Положения позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль» (абз. 2 п. 1 ПБУ 18/02).

В настоящее время Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу⁴¹ предусматривает, что налоговая отчетность российских организаций должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировок по правилам налогового законодательства⁴², а Налоговый кодекс (ст. 313) оставляет налогоплательщику выбор: пользоваться в целях налогового учета регистрами бухгалтерского учета (если данных достаточно), формировать регистры налогового учета на основе регистров бухгалтерского или вести самостоятельные регистры налогового учета.

Следует отметить, что возможность применения корректировок не освобождает организации от необходимости вести налоговый учет, так как для получения значения той или иной корректировки, как правило, необходимо иметь данные об объекте корректировки в порядке как его бухгалтерского учета, так и учета по правилам налогового законодательства. Зарубежная практика показывает⁴³, что корректировки используются для приведения в соответствие в бухгалтерском учете и финансовой отчетности сумм начисленных налоговых выплат (по данным бухгалтерского учета) реальным выплатам (по данным налоговых деклараций), а не для упрощения порядка ведения учета в компании.

В то же время количество применяемых корректировок может быть сокращено, если сблизить правила бухгалтерского и налогового учета. При наличии соответствующих норм в законодательстве – бухгалтерском и налоговом – данный вопрос решается на уровне учетной политики организации.

К уже реализованным в данном направлении мерам можно отнести установление в Налоговом кодексе открытого перечня прямых расходов (п. 1 ст. 318 НК РФ) и изменение регулирования порядка оценки незавершенного производства – теперь он самостоятельно устанавливается организацией в учетной политике для целей налогообложения (п. 1 ст. 319 НК РФ). Указанные изменения были внесены в Налоговый кодекс Федеральным законом «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ.

Вместе с тем данный Федеральный закон ввел в Налоговый кодекс норму п. 1.1 ст. 259, согласно которой организация-налогоплательщик вправе включать в состав расходов периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением полученных безвозмездно), а также затрат на достройку, дооборудование, модернизацию, техническое перевооружение, частичную ликвидацию основных средств. Эта амортизационная премия в случае ее

⁴¹ Одобрена Приказом министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180.

⁴² См. раздел 2.1 Концепции «Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности».

⁴³ См. Налоговая реформа в России: проблемы и решения. Научные труды № 67Р. М.: ИЭПП, 2003. Глава 10.

применения организацией будет формировать в бухгалтерском учете временную разницу, поскольку начисляется только в налоговом учете. Разумеется, организация может не применять данную норму, чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет, но тогда ее расходы на приобретение основных средств будут приниматься к вычету в целях налогообложения медленнее, чем при применении амортизационной премии.

Приведенный пример показывает, что, несмотря на потенциальное снижение затрат организаций на ведение учета, полностью сблизить бухгалтерский и налоговый учет не представляется возможным. Эти виды учета служат разным целям и, как правило, имеют различных пользователей отчетной информации, соответственно компании при разработке своей учетной политики руководствуются различными стимулами, выбирая тот или иной способ (метод) учета событий и операций.

Еще одна проблема, возникающая при анализе соотношения бухгалтерского и налогового учета, относится к области регулирования. Искусственное сближение налогового и бухгалтерского учета через систему регулирования (использование регистров бухгалтерского учета для исчисления налоговых обязательств, отсутствие самостоятельной базы регулирования налогового учета и соответственно использование данных бухгалтерского учета и отчетности в целях осуществления налогового администрирования и контроля) создает предпосылку для включения контрольной функции в область бухгалтерской информации, что нарушает ее нейтральность и, следовательно, надежность. Таким образом, с точки зрения создания благоприятных условий для соблюдения качественных характеристик отчетной информации, принятых в международной практике⁴⁴, разделение бухгалтерского и налогового учета представляется целесообразным.

Разделение бухгалтерского и налогового учета в том числе предполагает разработку самостоятельной базы регулирования налогового учета как полноценной отрасли со своими целями, задачами, пользователями, учетной политикой. Определение учетной политики для целей налогообложения в тексте Налогового кодекса РФ можно рассматривать как шаг к повышению самостоятельности налогового учета, в то же время, по-видимому, этот шаг предпринимался как мера по созданию целостного понятийного аппарата налогового законодательства.

Необходимо отметить, что наличие полноценной законодательной базы регулирования налогового учета в перспективе позволит решить вопрос о возможности для определенного круга субъектов составлять и представлять индивидуальную (неконсолидированную) финансовую отчетность непосред-

⁴⁴ Понятность, уместность, надежность и сопоставимость отчетной информации в разной иерархии составляющих выделяются в рамках как Международных стандартов финансовой отчетности (см. Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements), так и Общепринятых принципов учета США (см. Statement of Financial Accounting Concepts № 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information).

ственно по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО)⁴⁵, что представляется более эффективным способом снижения затрат организаций на ведение учета, нежели сближение способов (методов), применяемых в бухгалтерском и налоговом учете.

Исключение из налогового законодательства ссылок на бухгалтерский учет является необходимой мерой для выведения финансовой отчетности российских компаний из сферы налогового администрирования и контроля, но в то же время недостаточной. Чтобы избежать излишнего вмешательства контрольных функций в сферу бухгалтерской отчетности и сохранить финансовую дисциплину, следует все необходимые инструменты предусмотреть непосредственно в налоговом законодательстве.

В этой связи отметим, что проект Федерального закона «Об официальном бухгалтерском учете»⁴⁶, призванный заменить действующий Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ, отменяет обязанность компаний сдавать бухгалтерскую отчетность в налоговые органы. Согласно ст. 17 данного законопроекта сохраняется обязанность компании предоставить свою бухгалтерскую отчетность только в отношении органа государственной статистики по месту государственной регистрации компании. Однако налоговые органы негативно относятся к данному нововведению, ссылаясь на необходимость данных бухгалтерской отчетности для своей работы⁴⁷.

Создание самостоятельной базы регулирования налогового учета не следует понимать как отказ от регулирования бухгалтерского учета, в том числе его технической стороны – документирования операций, регистров и т.п. И бухгалтерский, и налоговый учет, как правило, призван отражать одни и те же факты финансово-хозяйственной деятельности и основан на одних и тех же первичных данных. Таким образом, разумное разделение бухгалтерского и налогового учета несколько не ограничивает возможности налогового контроля. Более того, когда созданы стимулы для эффективного функционирования сферы бухгалтерского учета и отчетности и существует заинтересованный пользователь такой информации, налоговый контроль дополняется общественным.

Вернемся к примеру с открытым перечнем прямых расходов в Налоговом кодексе (п. 1 ст. 318). С одной стороны, Налоговым кодексом РФ не уста-

⁴⁵ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу предполагает, что возможность составлять индивидуальную финансовую отчетность по МСФО вместо российских стандартов в будущем может быть предоставлена определенному кругу хозяйствующих субъектов (см. раздел 3 «Этапы развития бухгалтерского учета и отчетности в среднесрочной перспективе»).

⁴⁶ Опубликован на сайте Министерства финансов РФ, http://www1.minfin.ru/buh/pzinpa_prj.doc

⁴⁷ См., напр.: Хвориков В.П. Новый закон о бухучете нажил влиятельных противников. ИА «Федеральное агентство финансовой информации». 27 ноября 2006 г. (http://www.lawlinks.ru/view_obzors.php?id=62529), а также: Налоговики не хотят лишаться права проверять бухгалтерскую отчетность // Главбух. 6 декабря 2006 г. (www.glavbukh.ru/news/4664, <http://www.nalogforum.ru/news.html?idnews=153>).

новлено никаких ограничений порядка распределения расходов организации на прямые и косвенные, т.е. формально налогоплательщик может указать в своей учетной политике для целей налогообложения, что все расходы на производство и реализацию являются косвенными, чтобы учитывать их в текущем периоде при исчислении налога на прибыль. С другой стороны, ограничения, связанные с целесообразностью таких действий, все же существуют, так как налоговые органы могут сопоставлять перечни прямых и косвенных расходов, используемые организацией в бухгалтерском и налоговом учете. Тот факт, что при наличии открытого перечня прямых расходов в налоговом законодательстве различия при отнесении тех или иных видов расходов к прямым или косвенным в бухгалтерском и налоговом учете организации должны иметь веские причины, подтверждается и Министерством финансов⁴⁸, и ФНС России⁴⁹.

При этом следует отметить, что данные ограничения были бы более действенными, если бы бухгалтерская (финансовая) отчетность российских организаций в должной мере выполняла свою основную функцию – источника информации для принятия обоснованных экономических решений внешними по отношению к организации пользователями. В этом случае налоговый контроль дополняется контролем со стороны заинтересованных пользователей финансовой отчетности. Такие механизмы созданы и работают в зарубежных странах⁵⁰.

До 2002 г., когда функции бухгалтерского и налогового учета не были в значительной степени разделены, регулирование осуществлялось преимущественно законодательством о бухгалтерском учете. В частности, документом, систематизирующим требования к учетной политике, являлось Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98)⁵¹.

Указанное Положение является основополагающим документом, регламентирующим учет на уровне конкретной организации. Таким образом, не обладая сведениями о принятой в организации учетной политике, невозмож-

⁴⁸ «Порядок отнесения расходов на производство и реализацию, осуществленных в течение отчетного (налогового) периода, к расходам в целях налогообложения следует устанавливать по аналогии с порядком, применяемым организацией в целях бухгалтерского учета» (письмо Министерства финансов РФ от 2 марта 2006 г. № 03-03-04/1/176).

⁴⁹ В публикации Е.Ю. Поповой, государственного советника налоговой службы РФ I ранга, в частности, сказано: «Случаи, когда налогоплательщик в целях исчисления налога на прибыль включает в состав косвенных расходов затраты, которые по сути для организации являются прямыми и в бухучете формируют себестоимость продукции, достаточно распространены. Однако в таких ситуациях организация должна быть готова к тому, чтобы пояснить подобное формирование прямых расходов» (см.: Российский налоговый курьер. 2006. № 9).

⁵⁰ Например, в США разрешено применять в налоговом учете метод ЛИФО для запасов сырья, только если данный метод используется компанией и в финансовом учете (Internal Revenue Code, § 472 (с)). В Германии, даже если налоговое законодательство предусматривает более выгодное для налогоплательщика отражение объекта в учете, норму нельзя применять в налоговом учете, если в финансовом учете данной компании она не используется (Tax Law Design and Drafting. IMF, 1998. Р. 677).

⁵¹ Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н.

но полно и всесторонне проанализировать ее отчетные показатели. Это верно и для налогового учета.

В настоящее время, когда налоговый учет выделен в отдельную сферу и регулируется налоговым законодательством, необходимо систематизировать требования к учетной политике для целей налогообложения, тем более что учетная политика для целей бухгалтерского учета не может полностью ее заменить в силу различия организации, целей и пользователей этих двух видов учета.

Учетная политика для целей налогообложения и вопросы налогового администрирования

Определение учетной политики в Налоговом кодексе РФ является мерой по систематизации понятийного аппарата российского налогового законодательства, а также может рассматриваться как предпосылка к систематизации требований собственно к учетной политике для целей налогообложения. Но это лишь первый шаг, поскольку Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» только определил учетную политику для целей налогообложения, оставив нерешенными вопросы, возникающие в связи с неоднозначностью норм налогового законодательства об учетной политике.

Неоднозначность соответствующих норм налогового законодательства приводит к бессистемности требований к организации учетной политики для целей налогообложения, к ее содержанию, отсутствию условий для последовательного применения способов (методов) налогового учета, ограниченности доступа налоговых органов к информации о принятой в той или иной организации учетной политике для целей налогообложения.

В настоящее время нормы, касающиеся учетной политики для целей налогообложения, встречаются в разных главах Налогового кодекса. В частности, норма о том, что порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой приказом (распоряжением) руководителя организации, содержится в ст. 313 НК РФ (глава 25); нормы о порядке применения учетной политики для целей налогообложения – в п. 12 ст. 167 НК РФ (глава 21) и т.д.

С одной стороны, это объясняется тем, что вариантность способов (методов) определения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика допускается при расчете обязательств по различным налогам, в том числе по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость. С другой стороны, нормы налогового законодательства, касающиеся учетной политики для целей налогообложения и содержащиеся в различных главах кодекса, зачастую дублируют друг друга или имеют противоречивый характер.

В частности, в п. 12 ст. 167 НК РФ сказано, что учетная политика для целей налогообложения вновь созданной организации утверждается не позднее окончания первого налогового периода. В то же время согласно п. 1 ст. 163 НК РФ налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость в общем случае является календарный месяц, а налоговым периодом по налогу на прибыль организаций согласно п. 1 ст. 285 НК РФ – календарный год. Таким образом, не ясно, налоговым периодом по какому налогу следует руководствоваться, соблюдая норму об утверждении учетной политики для целей налогообложения вновь созданной организации. Аналогичная проблема возникает и при внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения по инициативе налогоплательщика, которое тоже производится с начала нового налогового периода (ст. 313 НК РФ).

Другая часть проблемы неопределенности норм Налогового кодекса в отношении учетной политики для целей налогообложения касается ее полноты. В общем случае учетная политика организации для целей налогообложения может считаться полной, если содержит все положения, по которым налоговое законодательство допускает вариантность методов учета. Необходимо отметить, что Налоговый кодекс содержит довольно широкий перечень таких положений, и проблема заключается в том, что одни (например, положения о резерве предстоящих расходов на оплату отпусков (п. 1 ст. 324.1 НК РФ), перечень прямых расходов (п. 1 ст. 318) и др.) сопровождаются прямой ссылкой на обязанность организации отразить их в учетной политике для целей налогообложения, другие же (например, амортизационная премия (п. 1.1 ст. 259), порядок определения срока полезного использования основного средства, полученного в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства (п. 14 ст. 259) и др.) – нет. При этом не ясно, нарушает ли налоговое законодательство организация, не зафиксировавшая в своем приказе об учетной политике для целей налогообложения тот или иной выбранный и применяемый ею способ (метод) налогового учета, если соответствующая обязанность в кодексе не установлена, и какие санкции могут быть применены к такой организации.

Вместе с тем анализ судебной практики показывает, что имеют место случаи, когда налоговые органы трактуют отсутствие в учетной политике организации тех или иных положений как неприменение таких положений в налоговом учете организации. В частности, предметом судебного разбирательства становятся ситуации, когда организации, от которых п. 4 ст. 149 НК РФ требует раздельного учета операций, облагаемых и не облагаемых налогом на добавленную стоимость, не фиксируют в приказе об учетной политике разработанные и применяемые способы раздельного учета таких операций (Налоговый кодекс не обязывает налогоплательщика отражать порядок раздельного учета операций, облагаемых и не облагаемых НДС, именно в приказе об учетной политике организации). В результате организации сталкиваются с доначислением налога, пеней и налоговыми санкциями в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ. Подобные последствия возникают и у организаций, кото-

рые осуществляют реализацию товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по различным ставкам⁵².

Обстоятельства перечисленных выше судебных дел показывают, что ведение налогоплательщиком раздельного учета подтверждалось как документами организации, отличными от приказа об учетной политике (например, распоряжением для работников финансовой службы «О методике раздельного учета для целей налогообложения» в случае дела № Ф04-5288/2004(А45-3291-25)), так и регистрами учета. В деле № А56-13726/03 налоговая инспекция даже не оспаривает факт ведения налогоплательщиком раздельного учета, однако говорит о неправомерности предъявления к вычету НДС по приобретенным материалам (работам, услугам), которые использовались для осуществления деятельности, не подлежащей налогообложению НДС, только потому, что данные положения не были отражены в приказе об учетной политике организации.

Несмотря на то что во всех перечисленных делах суды принимали сторону налогоплательщика, тем самым подтверждая, что отсутствие в приказе об учетной политике организации тех или иных положений не означает их неприменения на практике, остаются сомнения в том, что данный вопрос исчерпан.

Необходимо отметить, что Налоговый кодекс содержит довольно широкий перечень положений, которые во избежание негативных последствий – судебных разбирательств или же более пристальных налоговых проверок – следует отразить в учетной политике организации для целей налогообложения.

Таким образом, организации, определяя полноту своей учетной политики для целей налогообложения, вынуждены руководствоваться не требованиями налогового законодательства, а возрастающими рисками судебных разбирательств в связи с его неопределенностью.

Отсутствие в российском налоговом законодательстве единых требований к учетной политике для целей налогообложения приводит не только к неясности некоторых положений Налогового кодекса, но и к включению в него норм, противоречащих уже действующим положениям, вследствие того что базовые понятия налогового учета не определены. В качестве примера можно привести ситуацию с нормой подп. 1 п. 1 ст. 264, согласно которой к прочим расходам организации, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленных в установленном порядке.

Указанная норма введена в действие Федеральным законом «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и

⁵² См., например, постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 2 августа 2004 г. № Ф04-5288/2004(А45-3291-25) и от 26 января 2004 г. № Ф04/346-1399/А70-2003, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13 мая 2004 г. № А56-13726/03.

сборах» от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ и вступает в противоречие с положениями кодекса о формировании стоимости приобретения основных средств (п. 1 ст. 257) и материально-производственных запасов (п. 2 ст. 254 НК РФ), в соответствии с которым таможенные пошлины, сборы, равно как и иные затраты, связанные с приобретением актива, формируют его стоимость.

Однако Министерство финансов РФ в письме от 20 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/130, ссылаясь на п. 4 ст. 252 НК РФ, согласно которому налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой группе относить затраты, если они с равными основаниями одновременно могут быть отнесены к нескольким группам, говорит, что применение данной нормы – вопрос учетной политики для целей налогообложения.

Другим примером, иллюстрирующим неоднозначность терминологического аппарата налогового законодательства, является толкование понятия «длительный технологический цикл». Налоговый кодекс под длительным технологическим циклом понимает цикл более одного налогового периода (абз. 2 п. 2 ст. 271), в то же время согласно письму Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 15 сентября 2004 г. № 02-5-10/54 «под производством с длительным циклом в целях исчисления налога на прибыль следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на разные налоговые периоды независимо от количества дней осуществления производства».

Пробелы налогового законодательства в части налогового учета и учетной политики для целей налогообложения часто восполняются письмами финансового или налогового ведомства. Вероятно, можно было бы согласиться с таким порядком, однако, как показывает практика, большое число разрозненных положений, требующих толкования, приводит к тому, что издаваемые разъяснения не всегда носят системный характер.

Представляется, что в случае прямого установления всех необходимых положений в законе (или в едином документе) таких ситуаций было бы значительно меньше.

Неоднозначность требований налогового законодательства не только затрудняет его соблюдение налогоплательщиками, но и создает сложности в работе налоговых органов. В частности, фактическое отсутствие ограничений на варьирование способов (методов) налогового учета от периода к периоду⁵³ способствует росту возможностей для налогового планирования и уклонения от налогообложения.

В российской практике провозглашен принцип последовательности применения норм и правил налогового учета (ст. 313 НК РФ), но условия для его применения отсутствуют, так как в законодательстве не прописаны четкие процедуры смены методов налогового учета событий и операций.

В настоящее время ст. 313 НК РФ устанавливает, что изменения в учетную политику для целей налогообложения вносятся, если изменилось законодательство о налогах и сборах или применяемые методы учета. Последнее

⁵³ Речь идет о налоговом периоде.

означает, что налогоплательщик может вносить изменения в учетную политику для целей налогообложения по собственной инициативе. При этом не ясно, чем следует руководствоваться организации при смене применяемых методов налогового учета.

Отметим, что некоторые критерии установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), однако данный документ налоговый учет не регулирует.

Согласно п. 16 Положения изменение учетной политики может производиться, в частности, в случае разработки организацией новых способов ведения учета. Вместе с тем подчеркивается, что применение нового способа ведения учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации. Кроме того, в соответствии с ПБУ 1/98 учетная политика может быть изменена в случае существенного изменения условий деятельности организации – в связи с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п. Согласно с п. 17 Положения изменение учетной политики должно быть обоснованным.

Представляется, что в налоговом учете также могут быть разработаны и закреплены соответствующие критерии, обеспечивающие обоснованность смены способов (методов) налогового учета событий и операций. В данном случае заимствование опыта, накопленного в сфере бухгалтерского учета, сыграет положительную роль.

Российский Налоговый кодекс предоставляет налогоплательщику возможность менять учетную политику для целей налогообложения (по налогу на прибыль организаций) по своей инициативе не чаще 1 раза в год. Из этого правила есть исключения: порядок распределения прямых расходов (формирование стоимости незавершенного производства) (п. 1 ст. 319) и порядок формирования стоимости приобретения товаров (ст. 320 НК РФ) могут меняться не чаще 1 раза в 2 года.

Выше уже отмечалось, что частая или необоснованная смена методов налогового учета, как и несоблюдение границ отчетных и налоговых периодов, способна привести к искажению величины налоговых обязательств, поскольку усложняет как налоговый учет для организации, так и проверку для налоговых органов. С этой точки зрения интересен опыт США в части установления ограничений на варьирование способов (методов) налогового учета.

В США организация, принявшая решение сменить метод налогового учета для того или иного объекта, заполняет специальную форму⁵⁴, прилагая к ней в определенных случаях дополнительные документы, разъясняющие как применяемые, так и предполагаемые к применению методы учета. При этом предусмотрены две различные процедуры получения разрешения налогового органа:

⁵⁴ См. на <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f3115.pdf>

- 1) автоматический режим, который подходит большинству налогоплательщиков⁵⁵ и не предполагает подтверждения от налогового органа, что не означает отсутствия проверки поданных документов, и
- 2) режим, предполагающий тщательное рассмотрение документов организации и последующее получение письменного разрешения от налогового органа. В частности, не могут пользоваться автоматическим режимом налогоплательщики, чьи документы уже находятся на рассмотрении в налоговых органах (в том числе если предполагаемое изменение метода налогового учета затронет период, по которому проводится налоговая проверка), а также налогоплательщики, уже менявшие метод налогового учета в отношении того же объекта (в том числе в автоматическом режиме) или подававшие документы на такое изменение, но не получившие разрешения, в течение последних 5 лет⁵⁶.

Налогоплательщикам, не подпадающим под автоматический режим, может быть отказано в разрешении изменить метод налогового учета, если налоговая служба сочтет, что применяемый в настоящее время метод ясно отражает получаемый доход, и, взвесив основания для изменения метода против соблюдения принципа последовательности (consistency) в налоговом учете, оценит изменение как нецелесообразное⁵⁷.

При установлении ограничений на возможность менять применяемые в организации способы (методы) налогового учета необходимо отличать изменение учетной политики для целей налогообложения от ее дополнения.

Налоговый кодекс РФ (ст. 313) устанавливает обязанность налогоплательщика определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок учета по новым видам деятельности, если организация начала их осуществлять. Вместе с тем в рамках ПБУ 1/98 утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации, не считается изменением учетной политики (п. 16).

Таким образом, изменение учетной политики отличается от ее дополнения, однако четкая граница не установлена ни Налоговым кодексом, ни ПБУ 1/98, поскольку в редакции последнего документа не ясно, чем точно отличается изменение видов деятельности организации от возникновения новых видов ее деятельности, если вообще отличается.

В условиях, когда отсутствие того или иного положения в учетной политике организации для целей налогообложения при фактическом его применении в практике налогового учета стало предметом судебного разбирательства или налоговой проверки и налоговое законодательство не содержит требования отражать данное положение именно в учетной политике, налогоплательщику следует предоставить возможность дополнить свою учетную

⁵⁵ IRS Publication 538. Accounting Periods and Methods. P. 29.

⁵⁶ См. там же.

⁵⁷ См. там же. P. 28.

политику соответствующим положением в середине налогового периода (после завершения проверки). Такая возможность также может быть предоставлена в случае, если налогоплательщик обнаружил, что документ не содержит необходимых (в том числе требуемых налоговым законодательством) положений.

При этом в документ должны быть внесены именно методы, уже применяемые налогоплательщиком на практике, чтобы не допустить изменение метода в середине налогового периода, поскольку варьирование методов учета при несоблюдении границ периодов способно привести к искажению (случайному или умышленному) налоговых обязательств в связи с непрозрачностью переходных положений.

В настоящее время Налоговый кодекс не дает ответа на вопрос, возможно ли внесение дополнений в учетную политику для целей налогообложения в середине налогового периода, если, например, организация начинает новый вид деятельности не с начала года, ведь отсутствие соответствующих положений в приказе об учетной политике организации означает нарушение норм ст. 313 НК РФ. Также нет ответа на вопрос, с какого момента у организации возникает данная обязанность, т.е., другими словами, сколько времени у нее есть на проработку соответствующих новым видам деятельности положений учетной политики для целей налогообложения.

Кроме того, в действующем налоговом законодательстве не решен вопрос информирования налоговых органов о принятой в организации учетной политике для целей налогообложения и изменениях в ней, что, как и отсутствие прозрачных условий для смены способов (методов) налогового учета, затрудняет налоговое администрирование.

Налоговым кодексом РФ установлена обязанность налогоплательщика предоставлять налоговым органам и их должностным лицам (в случаях, предусмотренных Кодексом) документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ). В частности, среди необходимых для исчисления и уплаты налогов документов можно назвать налоговые декларации, а также учетную политику организации в целях налогообложения, так как применение того или иного метода (способа) налогового учета влияет на величину налоговых обязательств данного периода.

В то же время обязанность налогоплательщика подавать налоговые декларации нашла отражение в кодексе (п. 5 ст. 174 НК РФ – по налогу на добавленную стоимость, п. 1 ст. 289 – по налогу на прибыль организаций и др.), а прямой обязанности представлять в налоговые органы приказ (распоряжение) об учетной политике в целях налогообложения в нем не содержится.

Возможно, законодатель исходит из соображений, что учетная политика организации в целях налогообложения несомненно входит в число документов, обязанность представлять которые в налоговые органы возложена на налогоплательщика нормой подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ. Однако содержащаяся в данной норме оговорка «в случаях, предусмотренных настоящим кодексом»,

свидетельствует о необходимости ее конкретизации другими положениями кодекса, но такая конкретизация отсутствует.

Таким образом, налогоплательщик формально не обязан информировать налоговые органы о принятой им учетной политике в целях налогообложения.

В зарубежной практике, как правило, информация о применяемых организацией методах налогового учета интегрирована в формы налоговых деклараций⁵⁸, что позволяет решить вопрос информирования налоговых органов.

Формы налоговых деклараций, применяемые в России, в частности, по налогу на добавленную стоимость⁵⁹ и по налогу на прибыль организаций⁶⁰, не содержат практически никакой информации об учетной политике заполняющего их субъекта в целях налогообложения. Вместе с тем форма декларации заполняется в различном порядке в зависимости от принятых в отчитывающейся организации способов (методов) налогового учета⁶¹.

При этом некоторые данные из учетной политики для целей налогообложения представляются в рамках налоговых деклараций иностранными организациями, отчитывающимися по налогу на прибыль⁶². В частности, указывается информация о выбранных методах признания доходов, оценки запасов, оценки покупных товаров, начисления амортизации.

Необходимо отметить, что не во всех случаях вопрос информирования налоговых органов об изменениях в учетной политике организаций для целей налогообложения может решаться с помощью форм налоговых деклараций.

В настоящее время Налоговый кодекс РФ содержит ряд положений, предусматривающих самостоятельную разработку налогоплательщиком методик налогового учета для определенных объектов. В частности, это перечень прямых и косвенных расходов, порядок оценки незавершенного производства, методики раздельного учета операций реализации, облагаемых и не облагаемых налогом на добавленную стоимость, а также операций, облагаемых НДС по ставке 0%. Данные методики невозможно не только унифицировать с целью сокращения возможностей налогового планирования, но и формализовать, чтобы предоставить налогоплательщику выбор из ограниченного числа вариантов.

На практике имеют место случаи, когда налоговые органы отказывают в приеме налоговых деклараций, если организация не представляет вместе с

⁵⁸ См., например, формы налоговых деклараций по налогу на доходы американских корпораций (<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1120.pdf>) и по амортизационным расходам (<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f4562.pdf>).

⁵⁹ См. приложения к приказу Министерства финансов РФ от 28 декабря 2005 г. № 163н.

⁶⁰ См. приложение № 1 к приказу Министерства финансов РФ от 7 февраля 2006 г. № 24н.

⁶¹ См., например, Порядок заполнения налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций (приложение № 2 к приказу Министерства финансов РФ от 7 февраля 2006 г. № 24н).

⁶² См. форму налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации (утверждена приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 5 января 2004 г. № БГ-3-23/1).

ними приказ об учетной политике в целях налогообложения⁶³. Это требование может исходить как из потребности налоговых органов в получении соответствующей информации, так и из распространения норм законодательства о бухгалтерском учете на сферу налогового учета.

Согласно п. 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год. Следует принимать во внимание, что бухгалтерская отчетность, как правило, как и налоговая, в обязательном порядке представляется в налоговые органы, но в отличие от последней сопровождается раскрытием информации о принятой в организации учетной политике.

Действительно, информация об используемых налогоплательщиком методах (способах) налогового учета событий и операций необходима налоговым органам при работе с декларациями, при ее отсутствии должным образом проверить содержание налоговой декларации затруднительно. Конечно, налоговые органы в соответствии со ст. 93 НК РФ могут истребовать у налогоплательщика необходимые документы в ходе проверки. Вместе с тем можно избежать излишней и довольно хлопотной процедуры (документы необходимо выдать в пятидневный срок), если налоговая отчетность будет сопровождаться сведениями об учетной политике для целей налогообложения.

Проблема информирования налоговых органов возникает и при изменении учетной политики организации для целей налогообложения, причем в случае не только ее смены по инициативе налогоплательщика, но и изменения законодательства о налогах и сборах.

Налоговый кодекс не предусматривает механизмов уведомления налоговых органов об изменениях в учетной политике. Вопрос частично решается, если налоговые органы получают сведения об учетной политике в целях налогообложения на периодической основе, например, не принимая налоговые декларации без представления соответствующего документа. Однако и в этом случае они вынуждены проводить излишнюю работу по сверке предыдущей и текущей версий приказа (распоряжения) об учетной политике организации в целях налогообложения.

Этого можно избежать, если предусмотреть в формах налоговых деклараций определенные поля для заполнения (с их помощью легко получить информацию об изменениях в методах (способах) налогового учета, когда альтернативные варианты перечислены в Налоговом кодексе) или ввести специальные формы, информирующие налоговые органы об изменениях методик учета, разрабатываемых налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с законодательством (например, об изменении порядка определе-

⁶³ См. на <http://www.klerk.ru/articles/?57127>.

ния суммы налога на добавленную стоимость, относящегося к объектам, реализация которых облагается по ставке 0%⁶⁴).

Что касается изменения учетной политики для целей налогообложения в связи с изменением законодательства о налогах и сборах, то здесь было бы логично, если бы порядок уведомления налоговых органов в каждом конкретном случае также устанавливался в акте, вносящем изменения и дополнения в законодательство.

* * *

Введение в Налоговый кодекс РФ определения «учетная политика для целей налогообложения» создает предпосылки к самостоятельности законодательной базы регулирования налогового учета, а также способствует формированию целостного понятийного аппарата российского налогового законодательства.

Кроме того, с определения учетной политики в налоговом законодательстве может начаться столь необходимый процесс систематизации требований к ней, который позволит решить вопросы содержания, статуса учетной политики для целей налогообложения, внесения в нее изменений и дополнений, соответствующего информирования налоговых органов, не решенные на сегодняшний день в должной мере действующим законодательством.

Бессистемность требований к учетной политике для целей налогообложения приводит к росту издержек налогоплательщиков, связанных с соблюдением налогового законодательства – соответственно, степень его соблюдения снижается, и к затруднению работы налоговых органов.

Представляется необходимым систематизировать требования к учетной политике организаций для целей налогообложения в едином документе.

С внесением «учетной политики для целей налогообложения» в перечень институтов, понятий и терминов, используемых в Налоговом кодексе, сделан первый шаг на пути систематизации ее законодательного регулирования. В дальнейшем определение в п. 2 ст. 11 НК РФ целесообразно дополнить основополагающим принципом, согласно которому учетная политика организации для целей налогообложения должна содержать все положения, по которым налоговое законодательство допускает вариантность методов учета и которые имеют место в финансово-хозяйственной деятельности данной организации. Это позволит не вносить многочисленные поправки в статьи кодекса, где говорится об альтернативных возможностях отражения объектов в налоговом учете.

Для более эффективного внедрения системных требований к учетной политике организаций целесообразно разработать и опубликовать методические рекомендации, разъясняющие возможности выбора метода (способа) налогового учета того или иного факта финансово-хозяйственной деятельности, а также порядок отражения сделанного выбора в учетной политике для

⁶⁴ Обязанность отражения такого порядка в учетной политике для целей налогообложения установлена п. 10 ст. 165 НК РФ.

целей налогообложения. Разработка единого документа позволит обратить внимание на противоречия в действующем регулировании данной сферы и разрешить их.

При наличии системных требований к содержанию учетной политики для целей налогообложения возможно установление ответственности за их несоблюдение.

Налоговый учет, как и бухгалтерский, должен иметь в своей основе принципы, позволяющие эффективно выполнять возложенные на него функции. В частности, выбор методов налогового учета того или иного объекта из предусмотренных налоговым законодательством в правоприменительной практике должен ограничиваться соображениями обоснованности и последовательности их применения.

Разумные ограничения на частоту смены методов (способов) налогового учета являются действенным препятствием налоговому планированию и уклонению от налогообложения посредством варьирования методов учета.

При этом изменение учетной политики для целей налогообложения (т.е. варьирование методов налогового учета) следует отличать от ее дополнения. Дополнение имеет место тогда, когда вновь внесенные в документ положения не меняют уже принятых методов учета. Прежде всего это касается новых видов деятельности организаций⁶⁵ и положений, которые уже применяются налогоплательщиком на практике (например, об этом свидетельствуют другие внутренние документы или регистры налогового учета), но по каким-либо причинам не отражены в учетной политике для целей налогообложения. Последнее особенно важно в переходный период, если решение о систематизации требований к учетной политике для целей налогообложения все-таки будет принято.

При этом предлагается разрешить внесение дополнений в приказ (распоряжение) об учетной политике для целей налогообложения, в том числе в течение налогового периода.

Также представляется целесообразным закрепить в формах налоговых деклараций поля для сведений об основных методах (способах) налогового учета соответствующих объектов, перечень которых четко определен налоговым законодательством. Это позволит решить вопрос об информировании налоговых органов в случае смены метода налогового учета того или иного объекта в заявительном порядке.

В то же время информирование налоговых органов о принятых в организации методах налогового учета, если все альтернативные методы не перечислены в Налоговом кодексе, невозможно в рамках форм налоговых деклараций. В данном случае можно рекомендовать порядок, при котором

⁶⁵ Следует отметить, что внесение в учетную политику для целей налогообложения новых положений, касающихся видов деятельности, которые организация только начала осуществлять, может затрагивать уже принятые в организации методы налогового учета событий и операций (например, если новый вид деятельности предполагает ведение раздельного учета).

организация однократно после утверждения руководителем соответствующих методик информирует о них налоговый орган (представляет приказ об учетной политике для целей налогообложения), а впоследствии прилагает данный документ к налоговой отчетности, только если произошли изменения в методах налогового учета, все альтернативные варианты которых четко не указаны в Налоговом кодексе. По-видимому, полный перечень таких ситуаций должен содержаться в едином документе, систематизирующем требования к учетной политике для целей налогообложения.