

Приложение 1.

Обзор законодательства в области налогового регулирования за 2005 г.¹

В 2005 г. было продолжено реформирование налогового законодательства, приоритетными направлениями которого по-прежнему остаются снижение налоговой нагрузки, упорядочение и совершенствование налогового законодательства, включая налоговое администрирование. В течение года были внесены поправки в часть первую Налогового кодекса РФ и практически во все главы части второй.

В качестве наиболее значимых изменений в налоговой сфере следует отметить изменения и дополнения, внесенные в первую часть Налогового кодекса в области наделения правом внесудебного взыскания обязательных платежей и штрафов налоговых органов, а также во вторую часть Налогового кодекса РФ – в главы 21 «Налог на добавленную стоимость», 22 «Акцизы», 25 «Налог на прибыль организаций», 26.2 «Упрощенная система налогообложения», 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности», 28 «Транспортный налог».

Кроме того, приводятся письменные разъяснения уполномоченных органов по отдельным вопросам применения налогового законодательства.

Внесудебное взыскание обязательных платежей и штрафов налоговыми органами

Наиболее важные изменения в части совершенствования налогового администрирования внес Федеральный закон от 4 ноября 2005 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров», который вступает в силу с 1 января 2006 г.

Законом вводится единый административный порядок принудительного взыскания с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей обязательных платежей и санкций в бюджет.

Согласно действующей в настоящее время редакции части первой Налогового кодекса РФ налоговые органы не вправе производить взыскание штрафов путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика или налогового агента. Данный Закон существенно расширил права налоговых органов. Налоговые органы, кроме пеней и недоимок по налогам и сборам, теперь могут взыскивать штрафы. Более того, им предоставлено право взыскивать на-

¹ Обзор подготовлен с помощью правовой системы «Консультант плюс».

логовые санкции с организаций и индивидуальных предпринимателей самостоятельно без обращения в суд в пределах установленных размеров.

В этих целях глава 14 НК РФ «Налоговый контроль» дополнена новой ст. 103.1, регламентирующей взыскание налоговой санкции на основании решения налогового органа. В статье закрепляется право налоговых органов самостоятельно, без обращения в суд, взыскивать налоговые санкции с организаций и индивидуальных предпринимателей в случаях, если размер штрафа не превышает в отношении индивидуальных предпринимателей 5000 руб. по каждому налогу за налоговый период, а в отношении организаций – 50 000 руб. по каждому налогу за налоговый период.

Соответствующие изменения внесены и в ст. 114 НК РФ, регулирующую применение налоговых санкций. До внесения изменений п. 7 предусматривал, что налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке. Новой редакцией установлено, что налоговая санкция взыскивается с налогоплательщика на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа в порядке, предусмотренном кодексом, в случае если сумма штрафа, налагаемого на налогоплательщика – индивидуального предпринимателя, не превышает 5000 руб. по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах, на организацию – 50 000 руб. по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах. В случае если сумма санкций, налагаемых на указанных налогоплательщиков, превышает эти пределы, а также если к ответственности привлекается физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, такая сумма штрафа взыскивается в судебном порядке в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Новой ст. 103.1 НК РФ предусмотрена также административная процедура урегулирования споров. В случае обжалования решения о взыскании налоговой санкции в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) исполнение указанного решения приостанавливается. В случае обжалования этого решения в арбитражный суд его исполнение может быть приостановлено в порядке, установленном арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации.

Следует заметить, что новый порядок взыскания подразумевает безусловное право юридического лица и индивидуального предпринимателя обжаловать решение налогового органа в вышестоящий орган или в арбитражный суд. Так, п. 3 ст. 101 НК РФ дополнен нормой об указании в таком решении налогового органа срока, в течение которого лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, вправе обжаловать решение в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд (арбитражный суд), а также порядка обжалования и других необходимых сведений.

Кроме того, рассматриваемым Законом вводится единый административный порядок принудительного взыскания задолженности с плательщиков страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Согласно Федеральному закону от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» контроль за правильностью исчисления и за уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется налоговыми органами в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность налоговых органов. Вместе с тем право взыскивать недоимку по страховым взносам, пеням и штрафам в случае, если размер причитающейся к уплате суммы не превышает в отношении индивидуальных предпринимателей 5000 руб., а в отношении юридических лиц – 50 000 руб., предоставлено территориальным органам Пенсионного фонда РФ на основании решения этих органов. В случае если размер причитающейся к уплате суммы превышает указанные размеры либо если страхователем выступает физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, взыскание осуществляется территориальными органами Пенсионного фонда РФ в судебном порядке.

С целью введения единого административного порядка взыскания недоимки по страховым взносам, пеням и штрафам установлена обязанность налогового органа передавать соответствующему территориальному органу Пенсионного фонда РФ сведения о суммах задолженности по плательщикам страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также документы, подтверждающие наличие указанной задолженности, в течение 2 месяцев со дня выявления указанной задолженности.

Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков и регламент работы с налогоплательщиками

Одна из ключевых задач совершенствования налогового администрирования заключается в том, чтобы сделать администрирование удобным и прозрачным для налогоплательщиков, создать для них максимально удобные условия при исполнении обязанностей по уплате налогов и сборов. С этой целью налоговые инспекции должны обслуживать налогоплательщиков по единым стандартам и с четким соблюдением установленных сроков.

Так, Приказом ФНС РФ от 2 сентября 2005 г. № САЭ-3-25/422 утвержден Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков. Заметим, что данный документ не вводит новых норм, он содержит всего лишь справочную таблицу со всеми процедурами, которые должны выполнять налоговые органы в отношении налогоплательщиков: услуга, которая оказывается налогоплательщику; конкретные сроки ее выполнения; документы, которые при этом составляются; а также ссылки на соответствующие законодательные и иные нормативные акты, которыми установлены формы и сроки.

Таким образом, налогоплательщику облегчили задачу поиска информации в налоговом законодательстве: по каждому действию в Едином стандарте

указаны основания совершения процедуры, срок, итоговый документ, который выдается налогоплательщику.

Единый стандарт разбит на 6 разделов:

- оказание услуг по регистрации и учету налогоплательщиков;
- оказание услуг по сдаче деклараций и других документов, представлению информации о деятельности и доходах граждан;
- информирование по вопросам расчетов с бюджетами;
- оказание услуг по регистрации контрольно-кассовой техники (ККТ);
- оказание услуг по выдаче разрешений, лицензированию, проведению экспертных оценок и регистрации объектов игорного бизнеса;
- оказание информационных услуг по всем направлениям деятельности налогоплательщиков.

В каждом из этих разделов содержатся конкретные услуги (процедуры), выполняемые налоговыми органами в отношении налогоплательщиков.

Еще один документ, призванный повысить эффективность организации работы с налогоплательщиками, – утвержденный Приказом ФНС РФ от 9 сентября 2005 г. № САЭ-3-01/444 обновленный Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами.

Регламент организации работы с налогоплательщиками охватывает 5 направлений:

- организация приема налогоплательщиков;
- организация приема, регистрации и выдачи документов отделами работы с налогоплательщиками;
- порядок проведения сверки расчетов налогоплательщика по налогам, сборам и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и особенности его применения, информирование налогоплательщиков о состоянии расчетов по налогам, сборам и взносам;
- организация информационной работы;
- особенности организации работы с налогоплательщиками в территориально обособленных рабочих местах налоговых инспекций ФНС России межрайонного уровня.

Коренных отличий новый Регламент от утвержденного в 2004 г. не содержит, однако отметим ряд изменений, на которые стоит обратить внимание.

1. *Порядок сдачи отчетности.* В формы налоговых деклараций часто вносятся изменения, и зачастую к моменту сдачи декларации Минфин России утверждает ее новую форму. Ранее налоговый инспектор мог отказать в приеме декларации, если ее форма не соответствовала установленной. В результате налогоплательщику возвращали такие декларации, не регистрируя их, что грозило ему штрафом за непредставление отчетности, поскольку налогоплательщик не мог доказать, что отправил декларацию вовремя. Такое положение дел прямо противоречит Налоговому кодексу РФ: п. 2 ст. 80 НК РФ запрещает отказывать в принятии налоговых деклараций на каких бы то ни было

основаниях и обязывает принять отчетность с проставлением на ней отметки с датой представления.

В новом Регламенте такое противоречие было снято: налоговый инспектор не вправе решать, принять такую отчетность или нет, он в любом случае обязан отказать в ее приеме. При этом введено правило, согласно которому налоговый орган обязан зарегистрировать любую почтовую корреспонденцию. И в случае если декларация составлена не по действующей форме, налогоплательщику обязаны выслать уведомление о необходимости представить декларацию по установленной форме.

2. Сверка расчетов. В новом Регламенте с 3 до 5 рабочих дней увеличился срок, в течение которого налоговый орган обязан исправить в лицевого счета плательщика ошибку, которая возникла по его вине.

3. Информирование налогоплательщиков о состоянии расчетов с бюджетом. Регламент привели в соответствие с новыми полномочиями налоговых органов, которые контролируют уплату не только налогов и сборов, но и взносов на обязательное пенсионное страхование. Несколько изменился срок подготовки справок о состоянии расчетов с бюджетом. Если заявление о выдаче справки подается налогоплательщиком лично, срок остается прежний – 10 дней со дня получения заявления, если заявление направлено по почте – срок увеличен до 12 дней. Также изменились и сроки рассмотрения письменных обращений налогоплательщиков – физических лиц и плательщиков, представляющих отчетность по телекоммуникационным каналам связи. По прежнему Регламенту на запросы физических лиц, не требующие дополнительной проверки, и на запросы плательщиков, отчитывающихся по телекоммуникационным каналам связи, срок составлял 15 дней. В новом Регламенте срок на ответ для всех категорий лиц один – 30 дней с даты получения запроса.

Порядок исключения организаций из единого государственного реестра юридических лиц

Федеральным законом от 2 июля 2005 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей” и в статью 49 Гражданского кодекса Российской Федерации» установлен порядок исключения юридического лица, фактически прекратившего свою деятельность, из единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) по решению регистрирующего органа. Регистрирующий орган имеет право исключить юридическое лицо из реестра, если оно в течение 12 календарных месяцев не предоставляло отчетность, предусмотренную законодательством о налогах и сборах, и не осуществляло операций хотя бы по одному банковскому счету. Обязательным условием процедуры исключения является публикация решения о предстоящем исключении в органах печати, в которых публикуются данные о государственной регистрации юридического лица, в течение 3 дней с момента принятия решения. Одновременно с решением о предстоящем исключении должны быть опубликованы сведения о порядке и сроках направления заяв-

лений недействующим юридическим лицом, кредиторами или иными лицами, чьи права и законные интересы затрагиваются в связи с исключением недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ, с указанием адреса, по которому могут быть направлены заявления. Заявления могут быть направлены в срок не позднее 3 месяцев со дня опубликования решения о предстоящем исключении.

ФНС РФ Приказом от 16 ноября 2005 г. № САЭ-3-09/591 «Об организации работы налоговых органов по исключению юридического лица, прекратившего свою деятельность, из единого государственного реестра юридических лиц» утвердила порядок исключения из ЕГРЮЛ прекративших свою деятельность организаций. Согласно документу, отделы камеральных проверок ежеквартально обязаны формировать списки таких организаций, не отчитывающихся перед налоговой инспекцией в течение указанного срока. В банки, где открыты расчетные счета подлежащих исключению организаций, рассылаются запросы о проводимых ими операциях. Если операции не осуществлялись либо у налогового органа нет сведений о расчетных счетах, то отделом камеральных проверок составляется справка «О наличии признаков недействующего юридического лица», на основании которой в дальнейшем будет принято решение об исключении организации из ЕГРЮЛ. Справка направляется в структурное подразделение налогового органа по месту нахождения данного юридического лица, осуществляющее функции по государственной регистрации юридических лиц, которое составляет проект решения о предстоящем исключении и осуществляет опубликование указанной информации. В случае непоступления в течение 3 месяцев со дня опубликования решения заявлений от данной организации, ее кредиторов или иных заинтересованных лиц налоговый орган осуществляет внесение записи в Единый государственный реестр об исключении такой организации из ЕГРЮЛ.

Налог на прибыль организаций

Большое количество изменений и дополнений внесено в главу 25 «Налог на прибыль организаций» Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах». Законом изменен состав доходов и расходов, уточнены понятия, дополнены ранее существовавшие правила определения налоговой базы. Поскольку охватить в данном обзоре все изменения не представляется возможным, остановимся на некоторых наиболее существенных.

Закон содержит ряд изменений, которые распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 г.

Из перечня внереализационных доходов и расходов, регулируемого ст. 250, исключены курсовые разницы, возникающие при переоценке стоимости ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте.

Одновременно изменен порядок определения финансового результата при выбытии ценных бумаг (ст. 280), а именно изменены правила определе-

ния величины расходов. Цену приобретения ценной бумаги, номинированной в иностранной валюте (включая расходы на ее приобретение), следует определять по курсу ЦБ РФ, действовавшему на момент принятия указанной ценной бумаги к учету. Ранее стоимость имущества надлежало определять из расчета официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности при приобретении, и (или) на последний день отчетного (налогового) периода (дату переоценки).

Для налогоплательщиков, проводивших переоценку стоимости ценных бумаг, предусмотрен упрощенный порядок перерасчета налоговых обязательств. Организации вправе сумму прибыли, исчисляемую в виде разницы между ценой реализации (выбытия) и ценой приобретения ценной бумаги с учетом затрат, связанных с ее приобретением и реализацией, уменьшить (увеличить) на сумму положительного (отрицательного) сальдо от данной переоценки в доле, приходящейся на реализованные ценные бумаги. При реализации ценных бумаг с убытком, сумма которого определена в виде разницы между ценой реализации и ценой приобретения с учетом затрат на их приобретение и реализацию, организация вправе уменьшить (увеличить) сумму налоговой базы по налогу на прибыль на сумму положительного (отрицательного) сальдо от переоценки в доле, приходящейся на реализованные ценные бумаги.

Также дано понятие «национальное законодательство», которое применяется в п. 3 ст. 280 НК РФ при определении критериев признания ценной бумаги, обращающейся на организованном рынке. Под национальным законодательством понимается законодательство того государства, на территории которого осуществляется обращение ценных бумаг (заключение гражданско-правовых сделок, влекущих переход права собственности на ценные бумаги, в том числе и вне организованного рынка ценных бумаг).

Рассматриваемый Закон содержит большое количество норм, которые распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.

Из состава внереализационных доходов, полученных от долевого участия в других организациях, исключен доход, направляемый на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации (п. 1 ст. 250).

Статьи 251 и 252 НК РФ дополнены новыми положениями, регламентирующими действия налогоплательщиков при передаче имущества. В случае реорганизации юридического лица при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных компаний стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми фирмами до даты завершения реорганизации (п. 3 ст. 251). Определено, что в целях главы «Налог на прибыль» расходами вновь созданных и реорганизованных фирм признается стоимость (остаточная стоимость) имущества, имущественных прав,

имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми фирмами до даты завершения реорганизации. Стоимость имущества и имущественных прав, имеющих денежную оценку, определяется по данным и документам налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности на указанные имущество и имущественные права.

С января 2005 г. к средствам целевого финансирования относится имущество, в частности, в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (п. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ). Ранее аналогичная норма распространялась лишь на некоммерческие организации.

Статья 259 дополнена положением о праве организации, получающей в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц основные средства, бывшие в употреблении, определять срок их полезного использования как срок их полезного использования, установленный предыдущим собственником этих основных средств, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Организациям предоставлено право учитывать в составе прочих расходов стоимость услуг, оказываемых вневедомственной охраной при органах внутренних дел Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации (подп. 6 п. 1 ст. 264 НК РФ). Во избежание различных толкований в п. 48 п. 1 ст. 264 НК РФ внесена поправка, уточняющая, что расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, учитываются в составе прочих расходов только в случае, если они не учтены в составе расходов, связанных с использованием обслуживающих производств.

Статья 265 НК РФ дополнена новыми положениями. К внереализационным относятся расходы в виде процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам, в соответствии с порядком, установленным правительством РФ. Налогоплательщики также смогут учитывать в качестве обоснованных затрат на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией, расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности, объема покупок, а также расходы в виде целевых отчислений от лотерей, осуществляемые в размере и порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации.

Начиная с 2005 г. сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров,

выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией (п. 1 ст. 266). Ранее сомнительным долгом считалась любая задолженность перед налогоплательщиком, не погашенная в сроки, не обеспеченная залогом, поручительством, банковской гарантией.

Иной вариант деления расходов на прямые и косвенные предусмотрен новой редакцией ст. 318 НК РФ. Статья дополнена нормой, позволяющей налогоплательщикам самостоятельно определять в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). Список затрат, которые ранее были отнесены к прямым расходам, теперь становится только рекомендуемым. Дополнительно в составе расходов, которые могут быть признаны прямыми, указаны затраты на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на суммы расходов на оплату труда.

Налогоплательщики, осуществляющие производственную деятельность, могут самостоятельно определить порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство (НЗП) и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), также закрепив это в учетной политике для целей налогообложения.

Внесена ясность в правила признания внереализационных расходов. Указано, что внереализационные расходы включаются в расходы текущего периода в порядке, установленном для косвенных расходов (п. 2 ст. 318 НК РФ). Определено, что налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Кроме того, рассматриваемый Закон содержит ряд норм, которые вступят в силу с января 2006 г.

Доходы налогоплательщика будут определять на основании не только первичных документов и документов налогового учета (п. 1 ст. 248 НК РФ), но и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы.

В ст. 252 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Согласно внесенным изменениям, под документально подтвержденными расходами теперь будут пониматься также затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие

расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы, в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором.

С 2006 г. также вступят в силу нормы, регулирующие порядок отражения взаимоотношений арендаторов и арендодателей, а также понесенных расходов в случаях, когда арендатор производит улучшение арендованного имущества.

Установлено, что при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором (п. 32 п. 1 ст. 251). С учетом ст. 623 ГК РФ неотделимые улучшения могут быть произведены с согласия арендодателя, а также без его согласия. Новое положение кодекса прежде всего имеет значение для арендодателя имущества, не давшего согласия на улучшения, поскольку к нему, в конечном итоге, перейдет имущество после окончания договора аренды без обязанности возмещения расходов.

В новой редакции Налогового кодекса РФ предусмотрен дополнительный объект амортизации: капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений.

Статья 256 НК РФ дополнена положением, согласно которому амортизируемым имуществом также признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

Капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем в порядке, установленном главой 25 НК РФ. Капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды, исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств в соответствии с Классификацией основных средств, утверждаемой Правительством РФ (ст. 258).

При этом ст. 259 НК РФ ограничена предельно допустимая величина расходов в виде амортизационных отчислений. Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 настоящего кодекса.

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств, которое в соответствии с настоящей главой подлежит амортизации, начинается у арендо-

дателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, но не ранее месяца, в котором арендодатель произвел возмещение арендатору стоимости указанных капитальных вложений, у арендатора – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

В ст. 254 НК РФ указан новый вид затрат – стоимость материально-производственных запасов вместо стоимости товарно-материальных ценностей: стоимость материально-производственных запасов в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, определяется как сумма налога, исчисленная с дохода, предусмотренного пп. 13 и 20 ч. 2 ст. 250 НК РФ.

Перечень материальных расходов увеличен на технологические потери при производстве и (или) транспортировке. Технологическими признаются потери при производстве, транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья.

Внесены изменения в ст. 262, посвященную расходам на научные исследования и опытно-конструкторские разработки. Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются для целей налогообложения после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки. С января 2006 г. сокращается период, в течение которого можно учитывать для целей налогообложения затраты налогоплательщика на НИОКР. Ранее это можно было сделать в течение 3 лет с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований). Теперь расходы могут быть списаны в течение 2 лет.

Помимо этого, установлено, что расходы налогоплательщика на НИОКР, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение 3 лет в размере фактически осуществленных расходов, в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 262 НК РФ. Прежняя редакция статьи предусматривала ограничение не более 70% фактически осуществленных расходов.

Расширен перечень целей социальной защиты инвалидов, на которые может быть направлена прибыль, полученная организациями, использующими труд инвалидов, при условии соответствия данной организации требованиям, определенным в п. 1 ст. 264 НК РФ. Кроме того, вводится новая ст. 267.1, которая определяет порядок формирования и использования резервов предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Для организаций, привлекающих для своей деятельности кредитные (заемные) средства, важны изменения, внесенные в ст. 269 НК РФ. Для целей исчисления налога на прибыль в составе расходов могут быть приняты проценты по кредитам и займам. В действующей редакции предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15% – по долговым обязательствам в иностранной валюте. До внесения изменений не было ясно, какую ставку рефинансирования следует применить: действовавшую на дату получения кредитных (заемных) средств или действовавшую на дату начисления процентов. Согласно внесенному дополнению под ставкой рефинансирования ЦБ РФ понимается: в отношении долговых обязательств, не содержащих условия об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, – ставка рефинансирования Центрального банка, действовавшая на дату привлечения денежных средств; в отношении прочих долговых обязательств – ставка рефинансирования Центрального банка, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

Кроме того, следует отметить, что в 2007 г. отменяется ограничение величины убытка, переносимого на будущее, установленное ст. 283 НК РФ. Норма, в соответствии с которой совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30% налоговой базы, исчисленной в соответствии со ст. 274 НК РФ, утрачивает силу в 2007 г. При этом установлено, что в 2006 г. совокупная сумма переносимого убытка не может превышать 50% налоговой базы.

Налог на добавленную стоимость (НДС)

Вслед за изменениями, принятыми по налогу на прибыль, были приняты поправки к главе 21 «Налог на добавленную стоимость». Рассмотрим наиболее существенные из них.

В настоящее время плательщики НДС применяют два метода его начисления: либо в момент отгрузки товара, либо в момент его оплаты. Принятый Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» с 1 января 2006 г. устанавливает единый порядок определения момента исчисления налоговой базы для всех налогоплательщиков (ст. 167). Он определяется по наиболее ранней из дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) или имущественных прав;
- 2) день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок или передачи имущественных прав.

При передаче имущественных прав момент определения налоговой базы определяется с учетом ст. 155 «Особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав».

Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последний день месяца каждого налогового периода.

Таким образом, все плательщики должны будут начислять НДС сразу же после отгрузки товаров (работ, услуг) или раньше, если оплата происходит до отгрузки. Благодаря чему покупатели смогут принимать НДС к вычету независимо от факта оплаты – упоминание об уплате налога исключено из п. 2 ст. 171 НК РФ.

В связи с новым порядком предусмотрены переходные положения. Все плательщики НДС обязаны провести инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженностей по состоянию на 31 декабря 2005 г. включительно. По результатам инвентаризации определяются дебиторская задолженность за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, операции по реализации (передаче) которых признаются объектами налогообложения, и кредиторская задолженность за неоплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, принятые к учету до 1 января 2006 г., в составе которой имеются суммы НДС, предъявленные к оплате продавцами товаров (работ, услуг) и имущественных прав и подлежащие налоговому вычету. Дальнейшие действия зависят от того, какой из методов определения выручки для целей НДС применялся.

Налогоплательщики НДС, определяющие до 2006 г. налоговую базу как день оплаты, включают в налоговую базу денежные средства, поступившие до 1 января 2008 г. в счет погашения задолженности.

В этих целях оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретателя указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг), за исключением прекращения встречного обязательства путем выдачи покупателем-векселедателем собственного векселя. Оплатой товаров (работ, услуг), в частности, признаются: поступление денежных средств на счета налогоплательщика либо его комиссионера, поверенного или агента в банке или в кассу налогоплательщика (комиссионера, поверенного или агента), прекращение обязательства зачетом, передача налогоплательщиком права требования третьему лицу на основании договора или в соответствии с законом. В случае прекращения встречного обязательства покупателя товаров (работ, услуг) по оплате этих товаров (работ, услуг) путем передачи покупателем-векселедателем собственного векселя оплатой указанных товаров (работ, услуг) признается оплата покупателем-векселедателем (либо иным лицом) указанного векселя или передача налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

В случае неисполнения покупателем до истечения срока исковой давности по праву требования исполнения встречного обязательства, связанного с поставкой товара (выполнением работ, оказанием услуг), датой оплаты товаров (работ, услуг) признается наиболее ранняя из следующих дат: день исте-

чения указанного срока исковой давности или день списания дебиторской задолженности.

Если до 1 января 2008 г. дебиторская задолженность не была погашена, она подлежит включению налогоплательщиком в налоговую базу в первом налоговом периоде 2008 г. Если до 1 января 2008 г. налогоплательщик не оплатил суммы налога, предъявленные ему продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав, которые были приняты им на учет до 1 января 2006 г., налоговые вычеты таких сумм налога производятся в первом налоговом периоде 2008 г.

Налогоплательщики НДС, определяющие до 2006 г. налоговую базу как день отгрузки, производят вычеты сумм налога, не оплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав, которые были приняты ими к учету до 1 января 2006 г., в первом полугодии 2006 г. равными долями.

Таким образом, изменился не только метод уплаты НДС, но и механизм налоговых вычетов.

Если в качестве основного средства выступает недвижимость (приобретенная, построенная подрядной компанией либо самой организацией при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления), то процесс восстановления ранее вычтенного налога несколько усложнился. Пункт 6 ст. 171 НК РФ в новой редакции устанавливает следующее. Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при проведении подрядчиками капитального строительства объектов недвижимости (основных средств), при приобретении недвижимого имущества (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), исчисленные налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, принятые к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ, подлежат восстановлению в случае, если указанные объекты недвижимости (основные средства) в дальнейшем используются для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170, за исключением основных средств, которые полностью амортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

В этом случае налогоплательщик обязан по окончании каждого календарного года в течение 10 лет начиная с года, в котором имущество начало амортизироваться, в налоговой декларации, представляемой в налоговые органы по месту своего учета за последний налоговый период каждого календарного года из десяти, отражать восстановленную сумму налога. Расчет суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из 1/10 суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле. Указанная доля определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за календарный год. Сумма налога,

подлежащая восстановлению, в стоимость данного имущества не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

Изменениями был дополнен список имущественных прав, передача которых облагается НДС. К ним также относится передача прав участниками долевого строительства на жилые дома или жилые помещения, доли в таких домах и помещения, гаражи или машино-места. Налоговая база в этом случае определяется как разница между стоимостью, по которой права передаются, и расходами на их приобретение. Также упомянуты права, связанные с правом заключения договора (опцион), и арендные. Налоговая база по ним определяется в общем порядке в соответствии со ст. 154 НК РФ, т.е. при расчете НДС берется цена, указанная в договоре. Заметим: лицо, получившее одно из имущественных прав, имеет право на вычет в соответствии с поправками, внесенными в ст. 171 и 172 НК РФ.

Перечень операций, не подлежащих налогообложению (ст. 149), дополнен такими видами операций, как услуги, связанные с обслуживанием банковских карт, проведение (по решению уполномоченного органа исполнительной власти) лотерей, включая оказание услуг по реализации лотерейных билетов, совершение нотариусами, занимающимися частной практикой, нотариальных действий, реализация лома и отходов черных и цветных металлов, передача в рекламных целях товаров, расходы на приобретение единицы которых не превышают 100 руб.

В главе 21 НК РФ появилась ст. 162.1, которая посвящена вопросам реорганизации: каким образом определяется налоговая база, как принимается к вычету НДС. Так, правопреемник имеет право принять к вычету НДС только при подтверждении факта оплаты либо реорганизуемой организацией, либо самим правопреемником. Заметим, что изменения в порядке реорганизации применяются с 1 января 2005 г.

В п. 2 ст. 163 НК РФ для налогоплательщиков, налоговый период которых установлен как квартал, увеличена сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога с 1 до 2 млн руб.

Глава 21 также пополнилась ст. 174.1, регулирующей особенности исчисления и уплаты в бюджет налога при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) или договором доверительного управления имуществом на территории РФ. Налоговый вычет предоставляется только участнику товарищества либо доверительному управляющему при наличии счетов-фактур, выставленных продавцами этим лицам.

С января 2007 г. ст. 176 НК РФ, посвященная порядку возмещения НДС, будет действовать в новой редакции. Срок возмещения не изменился – 3 месяца, а процедура возмещения подверглась корректировке.

Возмещение производится не позднее чем через 3 месяца, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. В течение указанного срока налоговый орган в течение 2 месяцев производит проверку обоснованности сумм налога, заявленных к возмещению. По окончании про-

верки в течение 7 дней налоговый орган принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

В случае если налоговый орган принял решение об отказе (полностью или частично) в возмещении, он обязан представить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее чем через 10 дней после дня вынесения указанного решения.

В случае если в течение установленного срока налоговый орган не вынес решение об отказе и (или) не представил налогоплательщику указанное заключение, он обязан принять решение о возмещении на сумму, по которой не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

В случае наличия у налогоплательщика недоимки и пени по налогу, недоимки и пени по иным налогам и сборам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа.

Налоговые органы производят зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

В случае если налоговый орган принял решение о возмещении, при наличии недоимки по налогу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пеня на сумму недоимки не начисляется.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки и пени по налогу, недоимки и пени по иным налогам и сборам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по налогу и (или) иным налогам и сборам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации и в связи с реализацией работ (услуг), непосредственно связанных с производством и (или) реализацией таких товаров, по согласованию с таможенными органами, либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

В случае если налоговый орган принял решение о возврате сумм налога из соответствующего бюджета, не позднее следующего дня это решение направляется на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства.

Возврат сумм осуществляется органами Федерального казначейства в течение 7 дней после получения решения налогового органа. В случае если такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении 7 дней, считая со дня направления налоговым органом,

датой получения такого решения признается 8-й день, считая со дня направления такого решения налоговым органом.

При нарушении сроков, установленных настоящим пунктом, на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Акцизы

Рассмотрим наиболее важные изменения, внесенные Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 107-ФЗ в главу 22 «Акцизы» части второй НК РФ, которые вступают в силу с 1 января 2006 г.

Прежде всего, отметим повышение ставок акцизов на большинство подакцизных товаров. Традиционное повышение ставок коснулось этилового спирта и алкогольной продукции, пива, вин (за исключением натуральных, шампанского, игристых), табачных изделий и легковых автомобилей с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт, свыше 112,5 кВт, а также мотоциклов.

На сигареты произошло самое значительное повышение ставок акцизов. Твердые составляющие комбинированных ставок увеличены примерно на 20%, и на 5% повышено ограничение нижнего предела отпускной цены – с 20 до 25%.

Кроме того, на прямогонный бензин ставка акциза резко повышена с 0 руб. до 2657 руб. за тонну. Теперь ставка акциза по прямогонному бензину соответствует ставке, действующей по бензину с октановым числом до «80».

На вина натуральные, в том числе шампанские, игристые, газированные, шипучие; пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5% включительно; легковые автомобили (с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.)), а также нефтепродукты, за исключением прямогонного бензина, ставки акциза не изменились.

С 2006 г. отменяется режим налогового склада в отношении алкогольной продукции, а акцизные склады оптовых организаций исключаются из числа налогоплательщиков акцизов. Всю сумму акцизов будут уплачивать в бюджет производители алкогольной продукции независимо от того, кому эта продукция будет реализована.

Одновременно устанавливаются переходные положения по уплате акцизов с 2006 г. Оптовые организации, учредившие акцизные склады до 1 января 2006 г. и осуществляющие с 1 января 2006 г. реализацию поступившей к ним до 1 января 2006 г. и (или) отгруженной в их адрес до указанной даты алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9%, будут признаваться налогоплательщиками акцизов до тех пор, пока не продадут всю указанную алкогольную продукцию.

Введены три дополнительных вида свидетельств о регистрации лиц, совершающих операции с подакцизными товарами. Наряду с четырьмя свидетельствами для нефтепродуктов – на производство, розничную, оптовую и оптово-розничную реализации, с 1 января 2006 г. в полномочия налоговых органов входит обязанность выдавать свидетельства на переработку прямо-

гонного бензина. Выдаваться такие свидетельства будут организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим производство продукции нефтехимии, при котором в качестве сырья используется прямогонный бензин.

Помимо этого, в зависимости от вида деятельности будут выдаваться свидетельства о регистрации организациям, совершающим операции с денатурированным спиртом. Так, организациям, осуществляющим производство денатурированного этилового спирта, будут выдаваться свидетельства на производство денатурированного этилового спирта, а организациям, использующим его при производстве неспиртосодержащей продукции, – свидетельства на производство неспиртосодержащей продукции.

С 1 января 2006 г. для налогоплательщиков, имеющих только свидетельство на оптовую реализацию нефтепродуктов, устанавливается два срока уплаты акциза: по нефтепродуктам, за исключением прямогонного бензина, и отдельно по прямогонному бензину. В первом случае акциз уплачивается, как обычно, в срок – не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а в случае с прямогонным бензином – на месяц позже, не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Срок представления налоговых деклараций для налогоплательщиков, имеющих только свидетельство на оптовую реализацию нефтепродуктов, остался прежним – не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, в 2006 г. акциз по нефтепродуктам, за исключением прямогонного бензина, должен уплачиваться налогоплательщиками, как и прежде, – одновременно с представлением декларации, а по прямогонному бензину – на месяц позже срока подачи декларации.

Также установлен срок уплаты акциза налогоплательщиками, имеющими только свидетельство на переработку прямогонного бензина: они уплачивают акциз не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Введен срок уплаты акциза для организаций, имеющих свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции при получении (оприходовании) ими денатурированного этилового спирта, – также не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Иными словами, в этих случаях срок уплаты акцизов отстает от срока представления декларации на два месяца (на два налоговых периода).

Кроме того, список видов спиртосодержащей продукции, исключенной из списка подакцизных товаров, дополнен парфюмерно-косметической продукцией в металлической аэрозольной упаковке. С 1 января 2006 г. парфюмерно-косметическая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9% освобождается от обложения акцизами, что должно отразиться на уменьшении цены таких товаров.

Транспортный налог

Рассмотрим также наиболее важные изменения, внесенные Федеральными законами от 20 октября 2005 г. № 131-ФЗ «О внесении изменений в главу 28 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» и от 18 июня 2005 г. № 62-ФЗ «О внесении изменения в статью 363 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» в главу 28 «Транспортный налог», которые вступают в силу с 1 января 2006 г.

В соответствии с изменением, внесенным Федеральным законом от 20 октября 2005 г. № 131-ФЗ, для налогоплательщиков – организаций отчетными периодами признаны I, II и III кварталы, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе отчетные периоды не устанавливать.

Одновременно с введением отчетных периодов изменяется порядок исчисления налога. Со следующего года по итогам отчетных периодов налогоплательщики должны уплачивать авансовые платежи по налогу. При этом суммы авансовых платежей исчисляются организациями самостоятельно, в размере 1/4 произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки и засчитываются при уплате налога по итогам налогового периода.

В случае регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства в течение отчетного периода сумма авансового платежа будет рассчитываться так же, как в настоящее время рассчитывается сумма налога, – с учетом специального коэффициента. Иными словами, сумма авансового платежа по налогу напрямую будет зависеть от числа целых месяцев, в течение которых соответствующее транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика.

Уплачиваться авансовые платежи будут, как и налог, по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации. При этом за законодательными (представительными) органами субъектов РФ оставлено право освобождать отдельные категории налогоплательщиков от исчисления и уплаты авансовых платежей по налогу в течение налогового периода.

Для законодательных (представительных) органов субъектов РФ определено, что срок уплаты транспортного налога для налогоплательщиков-организаций не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Среди наиболее заметных дополнений можно назвать установление для налогоплательщиков-организаций предельных сроков представления налоговых деклараций и введение налоговых расчетов по авансовым платежам по налогу.

Указанные расчеты должны представляться по истечении каждого отчетного периода в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств. Форма, по которой они будут представляться, как и форма налоговой декларации по транспортному налогу, будет утверждена Минфином России. Таким образом, с 1 января 2006 г. законодательные (представительные) органы

субъектов РФ утратят право устанавливать формы отчетности по транспортному налогу.

Предельные сроки представления организациями отчетности следующие. Налоговая декларация должна быть представлена не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, а налоговые расчеты по авансовым платежам – в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Федеральным законом от 18 июня 2005 г. № 62-ФЗ с января 2006 г. исключается из п. 3 ст. 363 НК РФ положение, определяющее в качестве последнего срока вручения физическим лицам налоговых уведомлений 1 июня текущего налогового периода.

Таким образом, со следующего налогового периода у налоговых органов будет больше времени для исчисления транспортного налога. При внесении данных изменений был принят во внимание тот факт, что ст. 52 НК РФ определено, что налоговое уведомление направляется налогоплательщику не позднее 30 дней до наступления срока платежа. А согласно п. 1 ст. 363 НК РФ срок уплаты транспортного налога устанавливается субъектом РФ. Таким образом, с 2006 г. срок направления физическим лицам налоговых уведомлений будет определяться согласно ст. 52 НК РФ в зависимости от установленного субъектом РФ срока уплаты налога.

Письмом ФНС РФ от 24 января 2005 г. № ММ-6-21/44 были также разъяснены вопросы уплаты транспортного налога в случае утилизации транспортных средств. В случае утилизации (уничтожения) транспортного средства, т.е. его физической ликвидации как объекта, объект налогообложения транспортным налогом отсутствует. Таким образом, в случае утилизации (уничтожения) транспортного средства основанием для налоговых органов и налогоплательщиков не начислять транспортный налог является документ, устанавливающий факт и дату уничтожения (утилизации) транспортного средства, выданный организацией, фактически осуществляющей данные действия.

Упрощенная система налогообложения (УСН)

Рассмотрим изменения, внесенные в главу 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения» Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 101-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

С 2006 г. максимальный размер дохода от реализации, позволяющий перейти на данный налоговый режим, увеличен с 11 до 15 млн руб. (за исключением некоторых организаций, перечень которых дополнен адвокатами, учредившими адвокатские кабинеты и иные формы адвокатских образований, бюджетными учреждениями, филиалами и представительствами иностранных фирм). Ограничение по непосредственному участию других органи-

заций (свыше 25%) теперь не распространяется на некоммерческие организации и организации потребительской кооперации.

Увеличена сумма предельных доходов за отчетный (налоговый) период до 20 млн руб., после которой утрачивается право на использование упрощенного режима. При этом данная величина подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год² (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Также уточнен перечень основных средств и нематериальных активов, превышение остаточной стоимости которых в размере 100 млн руб. не позволяет организациям применять упрощенную систему.

Несколько упрощен порядок перехода на упрощенную систему налогообложения (УСН). Организация может принять такое решение в течение 5 дней с момента постановки на учет в налоговом органе. Бывшие плательщики единого налога на вмененный налог (ЕНВД) вправе заявить о своем желании использовать УСН с начала того месяца, в котором прекращена обязанность по уплате единого налога в соответствии с законодательством субъектов РФ (п. 2 ст. 346.13 НК РФ).

До внесения изменений выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. При этом было установлено, что объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения. Теперь разрешается менять объект налогообложения в течение 3 лет применения упрощенной системы.

Статья 346.14, посвященная объектам налогообложения, также дополнена новой нормой. Участники договора простого товарищества (договора о совместной деятельности или доверительного управления имуществом) теперь лишены права выбора объекта налогообложения, за ними закреплен объект – доходы, уменьшенные на величину расходов.

Для налогоплательщиков, уменьшающих доходы на величину расходов, пополнился список расходов, принимаемых к вычету. Уточнен порядок учета некоторых операций. Для основных средств и нематериальных активов установлен единый порядок списания. С 1 января 2006 г. налогоплательщики вправе списывать по тем же правилам расходы на создание (изготовление) основных средств и нематериальных активов своими силами. Наряду с аудиторскими услугами предприниматели теперь вправе уменьшить доходы на бухгалтерские и юридические услуги.

К таким расходам добавили следующие затраты:

- на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;
- на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

² Коэффициент на 2006 г. составляет 1,132 в соответствии с Приказом Минэкономразвития России от 3 ноября 2005 г. № 284 «Об установлении коэффициента-дефлятора в целях применения главы 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации «Упрощенная система налогообложения» на 2006 год».

- на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;
- на проведение обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;
- плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;
- на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);
- на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);
- на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе;
- в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Банком России.

Кроме того, были уточнены правила перехода с упрощенной системы на общий режим (иные режимы) налогообложения и обратно, регулируемые ст. 346.25, а также разъясняется, как учесть погашение задолженности за поставленные ранее товары, сделанные работы, оказанные услуги (в составе доходов) или приобретенные товары, работы, услуги (в составе расходов) при переходе с УСН на исчисление налога на прибыль.

Глава 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения» была дополнена новой ст. 346.25.1, устанавливающей особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента.

Применение УСН на основе патента разрешается индивидуальным предпринимателям, не привлекающим в своей предпринимательской деятельности наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, и осуществляющим один из предусмотренных статьей видов предпринимательской деятельности, таких, например, как пошив и ре-

монт одежды и других швейных (трикотажных, вязаных) изделий; изготовление и ремонт обуви; парикмахерские и косметические услуги; ремонт бытовой техники, радиотелевизионной аппаратуры, компьютеров; ремонт и техническое обслуживание автомобилей; ремонт квартир; сдача в аренду квартир и гаражей; прокат и реализация видео- и аудиокассет, видео- и аудиодисков; физкультурно-оздоровительная деятельность и тренерские услуги; ритуальные услуги. Всего перечень видов деятельности включает 58 пунктов.

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, как и решение о введении такой системы, устанавливается законами субъектов РФ по каждому из видов, по которому разрешается применение упрощенной системы налогообложения на основе патента. При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта РФ.

Патент выдается по выбору налогоплательщика на один из следующих периодов, начинающихся с 1-го числа квартала: квартал, полугодие, девять месяцев, год. Заявление на получение патента подается в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента, должны произвести оплату 1/3 стоимости патента в срок не позднее 25 дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента. Оплата оставшейся части стоимости патента производится не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент.

Кроме того, письмом Минфина РФ от 25 марта 2005 г. № 03-03-02-04/1/88 были даны разъяснения по вопросам, связанным с учетом в целях налогообложения организаций, работающих по упрощенной системе, расходов на приобретение основных средств. В соответствии с п. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ при определении объекта налогообложения налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, уменьшают полученные доходы на расходы на приобретение основных средств.

Иными словами, расходы принимаются к вычету после принятия объекта к учету. Капитальные вложения не относятся к основным средствам.

Стоимость арендуемых основных средств в состав расходов не включается. В этом случае при определении налоговой базы по единому налогу учитываются арендные платежи за арендуемые основные средства. Поэтому у организаций-лизингополучателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, стоимость основных средств, полученных по договорам лизин-

га, может быть учтена в отчетном периоде перехода права собственности на эти основные средства.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Основные изменения в систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход были внесены:

1. Федеральным законом от 18 июня 2005 г. № 63-ФЗ «О внесении изменений в статью 346.26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», которым с 2006 г. предоставлено право муниципальным образованиям вводить ЕНВД в отношении бытовых услуг дифференцированно.

При введении субъектом РФ единого налога на вмененный доход в сфере бытовых услуг налог распространяется сразу на все бытовые услуги, поименованные в Общероссийском классификаторе услуг населению. Данный порядок не позволяет учитывать региональную специфику и зачастую ведет к исключению субъектами РФ бытовых услуг в целом из сферы действия ЕНВД. Изменения, внесенные в ст. 346.26 НК РФ, позволяют на уровне муниципальных районов, городских округов, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга³ установить, в отношении каких именно бытовых услуг, классифицируемых согласно Общероссийскому классификатору, целесообразно вводить ЕНВД, а в отношении каких – нет.

2. Федеральным законом от 18 июня 2005 г. № 64-ФЗ «О внесении изменений в статью 346.29 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» дается право муниципальным образованиям при введении ЕНВД определять порядок расчета корректирующего коэффициента базовой доходности К2.

С 2006 г. представительные органы муниципальных районов, городских округов, законодательные (представительные) органы власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга вправе устанавливать не только значение коэффициента К2, но и порядок его расчета, что позволит в полной мере использовать данный коэффициент для учета всех сложившихся факторов, влияющих на величину базовой доходности у различных субъектов экономической деятельности. При этом значение корректирующего коэффициента базовой доходности К2 будет зависеть от фактической продолжительности осуществления предпринимательской деятельности в данном налоговом периоде и определяться как отношение количества календарных дней ведения деятельности в течение месяца к общему количеству календарных дней в этом месяце.

³ Именно по их решению с 1 января 2006 г. применяется указанный налоговый режим согласно Федеральному закону от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах».

3. Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 101-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации». Основные изменения состоят в том, что данная система налогообложения может применяться в отношении деятельности по оказанию услуг общественного питания, осуществляемых не только организациями, имеющими залы по каждому объекту площадью не более 150 кв. м, но и через объекты, не имеющие залов обслуживания посетителей.

Уточнено понятие розничной торговли, в соответствии с которым розничной торговлей для целей данного режима считается торговля товарами на основании договора розничной купли-продажи.

Установлено, что единый налог не применяется в отношении предусмотренных Налоговым кодексом видов предпринимательской деятельности в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Кроме того, письмом ФНС РФ от 1 февраля 2005 г. № 22-2-14/092 были также разъяснены отдельные вопросы о порядке применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Обстоятельством, с которым Налоговый кодекс РФ связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате этого налога, является осуществление таким налогоплательщиком видов предпринимательской деятельности, подлежащих переводу на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. У налогоплательщиков, временно приостановивших такую деятельность в течение налогового периода, соответственно утрачивается обязанность по уплате единого налога за те налоговые периоды (календарные месяцы налогового периода), в течение которых такая предпринимательская деятельность ими не велась. Вместе с тем налоговые декларации по единому налогу на вмененный доход за периоды, в течение которых ими предпринимательская деятельность временно не велась, должны представляться.

Разъяснения уполномоченных органов по отдельным вопросам применения налогового законодательства

Налогоплательщики в соответствии со ст. 21 и 34.2 НК РФ имеют право получать разъяснения от Минфина России, финансовых органов субъектов РФ, налоговых органов по месту своего учета письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов и пр.

Согласно ст. 111 НК РФ выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных уполномоченным государственным орга-

ном или их должностными лицами в пределах их компетенции, признаются обстоятельствами, исключаящими вину налогоплательщика в налоговых правонарушениях. При таких обстоятельствах лицо не несет ответственности за совершенное им налоговое правонарушение.

В связи с этим помимо отслеживания новелл, вносимых в законодательные и иные нормативно-правовые акты, уделяется внимание и формированию базы данных о письменных разъяснениях налогоплательщикам, направленных уполномоченными органами по вопросам применения налогового законодательства. Налогообложение во многом определяется конкретным содержанием и правилами оформления гражданско-правовых сделок, на него влияют нормы специального отраслевого законодательства, регулирующего вопросы проведения хозяйственных операций в тех или иных отраслях и сферах деятельности. Поэтому письменные разъяснения уполномоченных органов по отдельным вопросам применения налогового законодательства являются необходимым условием обеспечения гибкой привязки налогового законодательства к изменяющимся условиям деятельности хозяйствующих субъектов. Учитывая вышеизложенное, наиболее существенные разъяснения уполномоченных органов по вопросам налогообложения включены в данный обзор наряду с иными законодательными актами.

Возможность внесения банками изменений в платежные документы налогоплательщиков

Письмом ФНС РФ от 14 января 2005 г. № ШС-6-10/8 разъяснен порядок исполнения кредитными организациями расчетных документов клиентов банка на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, оформленных до 1 января 2005 г. и находящихся в картотеке «Расчетные документы, не оплаченные в срок». В соответствии с письмом Центрального банка Российской Федерации от 31 декабря 2004 г. № 08-17/5677 указанные расчетные документы подлежат исполнению кредитными организациями в соответствии с нормами Положения Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации», действующими на момент приема расчетных документов, составленных непосредственно плательщиками, и не подлежат переоформлению кредитными организациями.

Вопрос о возможности внесения банками изменений в платежные документы налогоплательщиков является очень острым в связи со следующим. С одной стороны, Налоговый кодекс РФ содержит прямую норму (ст. 45) о том, что налог считается уплаченным на дату представления платежного документа в банк при наличии достаточных средств на счете налогоплательщика для его оплаты. Вместе с тем в связи с разъяснением Конституционного Суда РФ (КС РФ) № 138-О от 25 апреля 2001 г. эта норма применяется только в отношении добросовестных налогоплательщиков. Поскольку вопрос о добросовестности налогоплательщика в каждом конкретном случае может быть исследован только судом, задержки в оплате документов, допущенные по вине

банков, нередко становятся причиной срыва расчетов по налогам и отвлечения средств налогоплательщиков в виде взысканной в бесспорном порядке налоговыми органами недоимки и пеней с его счета. По существу, разъяснение КС РФ вернуло ситуацию с незащищенностью налогоплательщиков перед действиями налоговых органов к уровню, предшествовавшему банковскому кризису 1998 г.

Что касается установления даты уплаты налога клиентом, то в соответствии с банковским законодательством перечисление денег с корреспондентского счета банка плательщика на корреспондентский счет банка получателя осуществляется платежным документом, выписываемым банком на день фактического списания денег с коррсчета. При этом оригинал платежного документа клиента на уплату налога прилагается к банковской платежке. Изменения в платежный документ клиента банк вносить не вправе. Реальная проблема состоит в том, что учет исполнения налоговых обязательств в системе налоговых органов до сих пор не приспособлен к контролю за движением платежных документов в банковских картотеках. Налоговые органы (в отступление от норм налогового законодательства) у себя в учете продолжают числить налоговую задолженность за налогоплательщиком до тех пор, пока из казначейства не придет уведомление о поступлении денег на счет доходов бюджета. Отсутствие в налоговых органах надлежащим образом организованного учета движения платежных документов по системе налогоплательщик – банк приводит к избыточно большим административным издержкам налогоплательщиков по уплате налогов, а риски, связанные с необоснованными действиями налоговых органов, оказываются чрезмерно высокими.

Включение оплаты (полностью или частично) стоимости квартиры физического лица за счет средств организации в налоговую базу для исчисления налога на доходы физических лиц

Письмом ФНС от 24 января 2005 г. № 04-1-03/800 разъяснено, что оплата (полностью или частично) стоимости квартиры физического лица за счет средств организации является доходом, полученным в натуральной форме, подлежащим включению в налоговую базу такого физического лица для исчисления налога на доходы физических лиц по ставке 13%. В связи с этим работодатель, оплативший стоимость квартиры, приобретаемой физическим лицом по договору купли-продажи с оформлением в собственность, обязан определить налоговую базу, исчислить и удержать налог на доходы физических лиц на момент передачи в собственность квартиры такому лицу.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика.

Обложение налогом на доходы физических лиц расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия

Решением ВАС РФ от 26 января 2005 г. № 16141/04 письмо МНС РФ от 17 февраля 2004 № 04-2-06/127 «О налогообложении компенсационных выплат по возмещению расходов, связанных со служебными командировками» признано не соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации и недействующим полностью.

Отмененным письмом расходы организаций на выплату суточных или полевого довольствия, превышающие установленные Постановлениями Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93 и от 2 октября 2002 г. № 729, подлежали обложению налогом на доходы физических лиц.

Суд обратил внимание на то, что в соответствии со ст. 168 Трудового кодекса Российской Федерации порядок и размер суточных, выплачиваемых работникам, устанавливаются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. Поэтому в налогооблагаемый доход не должны включаться суммы суточных, не превышающие размер, установленный таким договором или актом. Это положение справедливо и для организаций, финансируемых из бюджета.

Суд отметил, что законодательством о налогах и сборах ни нормы суточных, ни порядок их установления применительно к налогу на доходы физических лиц не определены. Общий порядок установления таких норм и ограничения их размера предусмотрены только трудовым законодательством.

Суд разъяснил, что для организаций, финансируемых из федерального бюджета, указанные выше постановления правительства ограничивают только размер финансирования из федерального бюджета на указанные цели, но не ограничивают величину производимых работникам выплат, если они согласованы с работодателем. В этом случае расходы, превышающие установленные размеры, возмещаются организациями за счет экономии средств, выделенных из федерального бюджета на их содержание, а также за счет средств, полученных организациями от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. Вместе с тем работодатель не может уменьшить на эту сумму свою налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, в отличие, например, от расходов на оплату труда.

Поименованные постановления правительства ограничивают только размер расходов на командировки, покрываемые за счет средств федерального бюджета, не ограничивая их размера, если они покрываются за счет других источников, и не ставят организации, финансируемые из федерального бюджета, в неравное положение с другими организациями при применении ст. 168 Трудового кодекса РФ.

Отдельные вопросы применения главы 24 НК РФ «Единый социальный налог»

Письмом ФНС РФ от 11 февраля 2005 г. № ГВ-6-05/118 разъясняются с учетом письма Минфина России от 1 февраля 2005 г. № 03-05-02-03/6 отдельные вопросы применения главы 24 НК РФ, касающиеся ставки единого

социального налога (ЕСН), в том числе для исчисления суммы налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет.

Так, механизм расчета налога в федеральный бюджет (начисления налога), определенный абз. 2 п. 2 ст. 243 НК РФ, остался без изменения. Из начисленной к уплате в федеральный бюджет суммы налога исключается сумма начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». Из начисленной суммы налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет по максимальной ставке 20% (15,8%), сумма страховых взносов, начисленных по максимальному тарифу 14% (10,3%), может быть исключена в полном объеме.

Что касается уплаты авансовых платежей по ЕСН, то она должна производиться ежемесячно в течение всего текущего налогового периода. Предельный срок уплаты авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование – 15-е число месяца, следующего за месяцем, за который начисляется авансовый платеж.

Исчисление и уплата ежемесячных авансовых платежей как по ЕСН, так и по страховым взносам производится от фактической базы, сложившейся с начала налогового (расчетного) периода по прошедший месяц, по установленным ставкам и тарифам, что позволяет рассматривать их как часть налога и страховых взносов, подлежащих уплате в течение налогового (расчетного) периода и обеспечивающих регулярное (ежемесячное) поступление средств.

Следовательно, налоговые органы должны производить начисление пени на неуплаченные суммы авансовых платежей по единому социальному налогу и страховым взносам с 16-го числа месяца, следующего за месяцем, за который начисляется авансовый платеж.

О порядке применения с 1 января 2005 г. Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг

Письмом ФНС РФ от 2 марта 2005 г. № ММ-6-03/167 разъяснен порядок применения вступившего в силу с 1 января 2005 г. Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг. Согласно Соглашению, суммы косвенных налогов, уплаченные по товарам, ввозимым с территории государства одной из Сторон на территорию государства другой Стороны, подлежат вычетам в порядке, предусмотренном национальным законодательством Сторон.

Таким образом, при ввозе товаров на территорию России налогоплательщики вправе уменьшить общую сумму НДС на соответствующие налоговые вычеты в случае принятия на учет ввезенных на территорию России това-

ров на основании первичных документов и их использования для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость.

О порядке взимания налога на доходы физических лиц – нерезидентов и особенности – для граждан Республики Беларусь

Письмом ФНС от 21 сентября 2005 г. № ВЕ-6-26/786 и письмом Минфина РФ от 15 августа 2005 г. № 03-05-01-03/82 разъясняется порядок взимания налога на доходы физических лиц – нерезидентов и особенности – для граждан Республики Беларусь как потенциальных резидентов РФ с учетом заключенного межгосударственного Соглашения.

Иностранные граждане, получившие в органах внутренних дел разрешение на постоянное проживание или вид на жительство в РФ, считаются налоговыми резидентами РФ на начало отчетного периода, и обложение их доходов от работы по найму производится по ставке 13%.

Прочие категории иностранных граждан на начало отчетного налогового периода рассматриваются в качестве нерезидентов РФ, и обложение их доходов в течение первых 183 дней пребывания на территории РФ в рамках календарного года производится по ставке 30%. Уточнение налогового статуса таких налогоплательщиков производится лишь на дату, следующую после истечения 183 дней пребывания на территории РФ иностранного гражданина. В таком случае ставка налога на доходы физических лиц за весь период пребывания его на территории Российской Федерации применяется в размере 13%.

Исключение сделано для граждан Республики Беларусь как потенциальных резидентов РФ. При долгосрочном трудовом договоре с организацией-работодателем ставка налога с самого начала существенно снижена. Но в случае расторжения такого договора в течение первых 183 дней пребывания граждан Республики Беларусь в РФ организация-работодатель обязана произвести перерасчет налога на выплаченный доход по ставке 30%.

Разъяснения по порядку налогообложения земельных участков, приобретенных в собственность на условиях осуществления на них жилищного строительства (в том числе индивидуального)

Письмом ФНС РФ от 27 января 2005 г. № ММ-6-21/63 направлены официальные разъяснения Минфина РФ от 14 января 2005 г. № 03-06-02-02/01 по вопросу применения Федерального закона от 20 августа 2004 г. № 116-ФЗ «О внесении изменений в статью 8 Закона Российской Федерации “О плате за землю”».

Федеральным законом от 20 августа 2004 г. № 116-ФЗ определен порядок налогообложения земельных участков, предоставленных (приобретенных) для жилищного строительства, в том числе индивидуального жилищного строительства. Тем самым им устранена правовая неопределенность в отношении понятия «земли, занятые жилищным фондом», отмеченная в определении Верховного Суда Российской Федерации от 13 февраля 2003 г. № 78-

ВОЗпр-3 и в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 05 июня 2003 г. № 276-О.

При этом Федеральный закон от 20 августа 2004 г. № 116-ФЗ установил различный порядок налогообложения земельных участков, приобретенных в собственность на условиях осуществления на них жилищного строительства (в том числе индивидуального жилищного строительства) до 1 января 2005 г. и приобретенных с 1 января 2005 г.

Так, в отношении земельных участков, приобретенных с 1 января 2005 г. в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, в течение 3 лет налогообложение производится в двукратном размере от полной налоговой ставки земельного налога, установленной в городах и поселках городского типа. В последующие годы вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости земельный налог взимается в четырехкратном размере. После государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости земельный налог подлежит уплате как за земли, занятые жилищным фондом.

В отношении земельных участков, приобретенных с 1 января 2005 г. в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, в течение 10 лет налогообложение производится по полным налоговым ставкам земельного налога, установленным в городах и поселках городского типа. В последующие годы вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости земельный налог взимается в двукратном размере. После государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости земельный налог подлежит уплате как за земли, занятые жилищным фондом.

В отношении земельных участков, приобретенных до 1 января 2005 г. в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, в том числе индивидуального жилищного строительства, налогообложение производится по полным налоговым ставкам земельного налога, установленным в городах и поселках городского типа, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. После государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости земельный налог подлежит уплате как за земли, занятые жилищным фондом.

*Определение расчетной стоимости добытых полезных ископаемых
в целях исчисления налога на добычу полезных ископаемых*

Письмом ФНС от 2 февраля 2005 г. № 21-2-05/8 разъясняются вопросы определения расчетной стоимости добытых полезных ископаемых в целях исчисления налога на добычу полезных ископаемых. На состав расходов, включаемых в расчетную стоимость добытых полезных ископаемых, налагаются ограничения, и расходы, не связанные непосредственно с добычей полезных ископаемых, в стоимости не учитываются. Косвенные расходы, свя-

занные с добычей полезных ископаемых, включаются в расчетную стоимость пропорционально доле прямых расходов на добычу полезных ископаемых в общей сумме прямых расходов. Расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и по осушению месторождения (материальные расходы) и расходы на работы по ремонту и обслуживанию электрооборудования, кабелей и ЛЭП, размещенных непосредственно в карьере (расходы на ремонт основных средств) являются косвенными расходами, относящимися к добыче полезных ископаемых и в полном объеме включаются в расчетную стоимость.

Отдельные вопросы учета налогоплательщиками средств, полученных от Фонда социального страхования РФ на цели обязательного социального страхования

Письмом ФНС от 15 июня 2005 г. № ГИ-6-22/488 направлено для сведения и использования в работе письмо Минфина РФ от 1 июня 2005 г. № 03-03-02-02/80 «Об учете налогоплательщиками средств, полученных от Фонда социального страхования Российской Федерации на цели обязательного социального страхования».

В письме поименованы виды пособий, выплачиваемые работодателями работникам в счет средств Фонда социального страхования (ФСС) РФ, и разъясняется, что выплаченные работникам суммы пособия впоследствии возмещаются работодателям Фондом на основании представляемой ими в Фонд Расчетной ведомости, утвержденной постановлением ФСС РФ от 22 декабря 2004 г. № 111.

Таким образом, средства, получаемые работодателями-налогоплательщиками из ФСС РФ в порядке возмещения средств, выплаченных работникам на цели обязательного социального страхования, не являются доходами в целях главы 25 «Налог на прибыль организаций», главы 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» и главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ и при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, единому сельскохозяйственному налогу и единому налогу при применении упрощенной системы налогообложения не учитываются.

К таким выплатам относятся:

- пособия при временной нетрудоспособности, в связи с материнством и на случай смерти;
- пособие по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) с третьего дня временной нетрудоспособности (максимальный размер за полный календарный месяц – не свыше 12 480 руб.);
- пособия по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяю-

щих специальные налоговые режимы (не свыше 1 МРОТ за полный календарный месяц);

- пособия, выплачиваемые из ФСС в соответствии с федеральными законами (перечень указанных пособий приведен в ст. 8 Федерального закона от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования», в частности, пособие по беременности и родам и ежемесячное пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет).

Приложение 2.

Изменения в налогообложении малого предпринимательства в 2005 г.

21 июля 2005 г. Государственной Думой был принят Закон № 101-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах». Для оценки произведенных изменений в законодательстве о налогообложении малого предпринимательства необходимо предварительно определить критерии. Разумеется, основным критерием оценки должно было бы служить соответствие прогнозируемых результатов осуществляемой политики поставленным целям. Однако есть ряд проблем с определенностью целей налоговой политики в отношении малого предпринимательства. Пояснительная записка к проекту закона, внесенному Правительством РФ, не содержит явного указания на цели проводимой политики. Проект, согласно пояснительной записке, «направлен на совершенствование налогообложения малого бизнеса, устранение недостатков в порядке применения» глав 26.2 «Упрощенная система налогообложения» и 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» НК РФ. Если устранение недостатков в порядке применения является довольно определенной задачей и предполагает устранение противоречий, разночтений, уточнение тех положений, которые вызывают споры налогоплательщиков и налоговых органов, то задача совершенствования налогообложения не конкретизирована. Это дает основания для формулировки предполагаемых рациональных целей налоговой политики в отношении малого предпринимательства с позиций эффективности и справедливости налогового законодательства.

Если бы издержки предприятий были обусловлены только технологией производства и транзакциями с прочими хозяйствующими субъектами, то трудно было бы найти основания для введения специальных режимов для малого предпринимательства или иных особенностей налогообложения в зависимости от масштаба производства. Напротив, в долгосрочной перспективе вмешательство, которое смещает минимальный эффективный размер производства, приводит к неэффективности размещения ресурсов, поскольку средние производственные издержки в этом случае возрастают. Собственно

суммы налоговых обязательств также представляют собой издержки предприятий, но при рационально разработанных налоговых законах и четко определенных объектах налогообложения они не должны привносить искажения в выбор масштаба деятельности. Если такие искажения возникают, необходимо вносить изменения в соответствующие законы (если это по каким-то причинам невозможно, такие искажения должны быть определены до выбора правил налогообложения в зависимости от масштаба производства).

Однако в реальной экономике у предприятий возникают издержки, связанные с деятельностью государства, помимо сумм уплаченных налогов, а именно – издержки, связанные с уплатой налогов, и издержки, связанные с выполнением требований государственного регулирования. Эти издержки обычно близки к квазипостоянным, и поэтому средние издержки такого рода заметно убывают с ростом масштаба деятельности предприятия. Кроме того, экономические (альтернативные) издержки, связанные с уплатой налогов, могут быть выше для малого бизнеса. Например, когда для расчета налогов требуются такие данные бухгалтерского учета, которые необходимы для внутренних целей крупному бизнесу и не важны малому. Именно коррекция такого рода издержек может составлять задачу особых режимов для малого предпринимательства с позиций эффективности и справедливости. Обычно снижение издержек достигается за счет применения упрощенных правил расчета налоговых обязательств, упрощения порядка отчетности, увеличения продолжительности отчетного периода и иных мер. Иногда вместо прямого воздействия на такие издержки или в дополнение к нему применяется прогрессивная ставка налогообложения доходов. Если же предоставляемые льготы снижают налоговые обязательства заметно больше, чем требуется для коррекции указанных выше издержек, связанных с деятельностью государства, возникает смещение минимального эффективного размера производства в направлении уменьшения, что приводит в долгосрочной перспективе к росту производственных издержек и неэффективности экономики.

Еще одна распространенная в мировой практике цель применения упрощенных режимов заключается в сокращении потерь бюджета при масштабном уклонении малого бизнеса от налогообложения и отсутствии ресурсов для пресечения этого уклонения иными способами. При этом важно, чтобы такие специальные режимы не создавали новых возможностей для уклонения.

Действующий порядок налогообложения малого предпринимательства этим соображениям не удовлетворяет. Совокупность упрощенных режимов с разнообразными правилами позволяет многим предприятиям существенно снизить налоговые обязательства, особенно если организовать вместо одной фирмы две или более, применяющих разные режимы. Высокие пороги доступа к специальным режимам позволяют применять их, в частности, и тем налогоплательщикам, у которых средние издержки, связанные с деятельностью государства, относительно невелики. Причем выигрыш самых мелких налогоплательщиков от применения упрощенных режимов гораздо ниже, чем отно-

сительно более крупных. Отметим также такое важное обстоятельство, как невыгодность действующих правил для малых предприятий, занимающихся производственной деятельностью с технологией, предполагающей относительно высокую капиталовооруженность.

Рассмотрим основные изменения в порядке налогообложения малого предпринимательства и их предполагаемые последствия.

1. Осуществленные изменения включают ряд редакционных поправок, которые делают более ясным содержание закона и устраняют возможные разночтения. Эти изменения, потребность в этих изменениях продиктована практикой применения закона.

2. В новой редакции стало возможно непосредственно менять один специальный режим на другой. Ранее можно было переходить с упрощенного режима на общий или с общего на упрощенный. Исключение составлял случай вынужденного перехода на обязательное вмененное налогообложение. Это изменение, вероятно, продиктовано множественностью специальных режимов и многообразием потенциальных вариантов изменений в хозяйственной деятельности налогоплательщиков, когда применение прежнего режима становится невозможным, но есть какой-либо из специальных режимов, который все еще доступен. С одной стороны, действительно, если в результате произошедших изменений налогоплательщик не может более применять единый сельскохозяйственный налог, но удовлетворяет условиям применения упрощенной системы, то запрет непосредственного перехода на упрощенную систему ставит его в неравные условия с другими налогоплательщиками, имеющими в настоящий момент схожие характеристики. С другой стороны, упрощение выбора разнообразных налоговых режимов облегчает налоговое планирование. Впрочем, и в прежней, и в новой редакции смена порядка налогообложения сопряжена с определенными издержками, несколько сниженными, как будет видно далее, в новой редакции упрощенной системы налогообложения.

Кроме возможности смены режима, облегчено и изменение объекта налогообложения: если ранее нельзя было менять объект налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения (ст. 346.14), то в новой редакции разрешено это делать через 3 года с начала применения упрощенного режима. Однако из текста статьи не ясно, возможно ли повторное изменение еще через 3 года без временного отказа от упрощенного режима.

Значительная часть прочих поправок связана с необходимостью привести в соответствие с этими изменениями многие положения рассматриваемых глав Кодекса.

3. Изменен порядок определения величины дохода налогоплательщика, при котором разрешается перейти на упрощенный режим и применять его, а также величина такого дохода. В новой редакции такой доход включает не только доходы от реализации, но и все доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 Налогового кодекса. Это позволяет не распространять упрощенный режим на тех налогоплательщиков, которые имеют внереализационные дохо-

ды значительной величины. Отметим, что часть внереализационных доходов требует относительно невысоких издержек, связанных с их получением. Поэтому при использовании упрощенного режима с налогообложением доходов по ставке 6% фактически ставка налогообложения применяется к чистому доходу. Пороговые значения доходов, дающих право на применение упрощенной системы, в новой редакции увеличены. Для перехода на упрощенный режим требуется, чтобы за 9 месяцев года, когда подается заявление о переходе на упрощенный режим, доход не превышал 15 млн руб. (прежний показатель, включающий только доходы от реализации, составлял 11 млн руб.). Для продолжения применения режима доход не должен превышать 20 млн руб. (ранее применялся порог в 15 млн руб., но только для доходов от реализации). Это изменение оставляет пороговые значения доходов довольно значительными, позволяя применять упрощенный режим налогоплательщикам, у которых альтернативные издержки, связанные с уплатой налогов, не являются критичными для ведения бизнеса. В то же время, с учетом расширения видов доходов, учитываемых при расчете этих значений, а также с учетом инфляции за прошедшие с момента введения главы 26.2 в действие, новые ограничения в отношении доходов несколько строже, чем в начале применения режима в 2002 г. Важное изменение касается индексации этих пороговых значений на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый Правительством. Это решение представляет собой полумеру, поскольку при высокой инфляции желательно было бы предусмотреть изменение всех или большинства пороговых значений, прямо или косвенно используемых при определении налоговых обязательств, что можно осуществить или посредством индексации, или выразив такие величины не в рублях, а в специальных налоговых единицах. Определение величины дефлятора или налоговой единицы может быть доверено Государственной Думой Правительству, но может устанавливаться и специальным законом.

При применении одновременно вмененного режима и упрощенной системы ограничения по показателям численности работников и стоимости активов распространяются на все виды деятельности, как и в прежней редакции главы. Но соответствующее правило, применявшееся ранее при расчете дохода для установления права применять упрощенный режим, в новой редакции исключено (ст. 346.12 п. 4). Отметим, что определение остаточной стоимости амортизируемого имущества требует гораздо больших затрат, чем валового дохода, поэтому снижение издержек при определении соответствия критериям является относительно небольшим. В то же время для организаций, ведущих виды деятельности, подлежащие вмененному налогообложению, появляется возможность применять упрощенный режим по второму виду деятельности при довольно значительных оборотах. Кроме того, в новой редакции ст. 346.18 предусмотрено, что при применении одновременно вмененного и упрощенного налогообложения «в случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются

пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов». Это означает, что не только требование учета, но и необходимость контроля доходов, полученных от деятельности, подлежащей вмененному налогообложению, сохраняется. Если учесть, что сочетание нескольких режимов создает трудновываемые возможности уклонения от налогообложения, то целесообразность этого изменения выглядит сомнительной. В пояснительной записке Правительства РФ, которое внесло эту поправку, она отмечается, но не аргументируется.

4. В перечень лиц, не имеющих права применения упрощенного режима, включены по предложению Правительства адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований. Такое изменение можно признать рациональным, поскольку альтернативные издержки налогового учета у таких лиц относительно невелики в силу квалификации персонала и однотипности подлежащих учету операций, а расходы, связанные с получением дохода, главным образом, составляют заработную плату, что позволяет при применении упрощенного режима с объектом налогообложения «доходы» и ставкой в 6% в несколько раз снижать совокупные налоговые обязательства налогоплательщика в сравнении с общим режимом.

5. Ограничение, связанное с участием других организаций в капитале налогоплательщика, также изменено. В новой редакции оно не распространяется на некоммерческие организации. Данное изменение не предлагалось правительственным законопроектом и было включено уже при обсуждении в Государственной Думе. Полагаем, что для некоммерческих организаций целесообразен особый порядок налогообложения, соответствующий специфике их деятельности, а не распространение на них упрощенных режимов вне зависимости от доли участия других организаций. В таких организациях требования к учету должны быть не ниже, чем в коммерческих организациях, и дополнительный контроль со стороны налоговых органов не является лишним. В то же время повышенные требования к бухгалтерскому учету снижают альтернативные издержки налогового учета. Это рассуждение распространяется и на бюджетные организации, которым в новой редакции главы вообще запрещено применять упрощенный режим. Указанное изменение внесено правительственным законопроектом, так же, как и запрет применять упрощенную систему для иностранных организаций, имеющих филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации.

6. Изменен порядок вычета НДС из налоговой базы при применении объекта налогообложения «доходы за вычетом расходов». С одной стороны, уплаченный НДС разрешено вычитать из налоговой базы только в том случае, если расходы, в связи с осуществлением которых он был уплачен, принимаются к вычету в рамках упрощенной системы в соответствии со статьями 346.16 и 346.17. С другой стороны, перечень принимаемых к вычету расходов расширен. Первая из упомянутых мер соответствует порядку, при котором

расходы лиц, не являющихся плательщиками НДС, принимаются к вычету в размере уплаченных сумм, включая косвенные налоги. Если расходы не принимаются к вычету, то и суммы косвенных налогов вычету не подлежат. В таком подходе есть логика, но, при этом, НДС, который был получен контрагентом, перечисляется в бюджет. Кроме того, статья 346.17, особенно в новой редакции, предусматривает сроки принятия к вычету расходов, в некоторых случаях более поздние, чем предусмотрены для зачета НДС главой 21 Налогового кодекса. С этой точки зрения, данное ограничение представляется довольно жестким.

7. Несмотря на расширение перечня принимаемых к вычету расходов, порядок принятия к вычету остаточной стоимости основных средств, приобретенных до перехода на упрощенный режим, не эквивалентен порядку вычета стоимости основных средств, приобретенных после перехода на упрощенный режим. Впрочем, при сохранении наличествующих ограничений на перенос убытков на будущее в сочетании с минимальным налогом, только на 1/15 номинальной величины которого можно уменьшить налоговую базу будущих периодов, немедленный вычет расходов на приобретение долгосрочных активов может быть менее выгоден многим налогоплательщикам, чем вычет этих расходов постепенно в течение нескольких лет.

Сохранен также перерасчет налоговой базы в случае реализации активов сроком службы более 15 лет до истечения 10 лет их эксплуатации, исходя из норм амортизации, вместо вычета расходов по правилам упрощенной системы за время пользования активом. Дополнительные доходы бюджета могут быть получены в результате применения этого положения только за счет уплаты пеней, предусмотренных при перерасчете.

Однако отметим, что в новой редакции отменен перерасчет остаточной стоимости основных средств, исходя из правил амортизации главы 25, при переходе с упрощенного режима на общий.

В целом можно отметить, что, несмотря на отмену перерасчета налоговой базы при переходе с упрощенного режима на иные, данный порядок остается неблагоприятным для тех налогоплательщиков, производственная технология которых предполагает высокую капиталовооруженность, если финансирование инвестиций осуществляется из собственных средств. Такие характеристики имеет немало производственных предприятий, и специальные налоговые режимы явно недружественны к ним в сравнении с предприятиями торговли и сферы услуг.

8. Выше уже отмечалось, что перечень принимаемых к вычету расходов в новой редакции главы 26.2 расширен. Однако следует отметить, что ранее расходы разрешалось принимать к вычету по мере оплаты продукции, что, несмотря на ряд отличий, делало упрощенную систему с базой «доходы за вычетом расходов» подобной налогу на потоки денежных средств, то в новой редакции этот порядок отменен. Теперь расходы уменьшают налоговую базу по мере реализации товаров (для приобретенных товаров) или по мере списания в производство (для сырья и материалов). Это правило еще более от-

даляет данный налог от налога на потоки денежных средств, т.е. можно говорить, что этот порядок значительно приближен к общему режиму с кассовым методом учета. Более того, основным преимуществом упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», в сравнении с кассовым методом учета в соответствии с главой 25 НК, остаются сниженная до 15% налоговая ставка, льгота в отношении единого социального налога и отсутствие налога на имущество. Как уже было отмечено, при жестких ограничениях на перенос убытков и минимальном налоге, почти не уменьшающем будущие налоговые обязательства, немедленный вычет расходов на долгосрочные активы фактически не является преимуществом, а иногда только увеличивает налоговые обязательства.

Наблюдается явная тенденция к тому, чтобы сделать для большинства предприятий (за исключением, может быть, оптовой торговли) упрощенную систему с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» невыгодным в сравнении с другими режимами.

9. Глава 26.2 дополнена статьей 346.25.1 «Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента». Данное изменение не фигурировало в законопроекте, внесенном Правительством, поэтому пояснительная записка не содержит аргументации в пользу такого изменения. Отметим следующие особенности данной статьи. Право применения этого режима распространяется на индивидуальных предпринимателей, не имеющих наемных работников. Пороговые значения дохода, дающие право на применение этого режима, совпадают с пороговыми значениями, применяемыми для любых налогоплательщиков, претендующих на применение упрощенного режима, следовательно, для таких индивидуальных предпринимателей они достаточно высоки. Сумма выручки в 20 млн руб. в год или около 1,7 млн руб. в месяц является значительной для индивидуального предпринимателя, особенно если учесть, что среди входящих в перечень видов деятельности большинство характеризуется значительной трудоемкостью. Таким образом, можно сказать, что ограничение по доходу фактически не является связывающим при применении этого режима (исключения возможны при использовании режима для уклонения от уплаты налогов). Отметим также, что, хотя большинство видов деятельности предполагают оказание услуг населению, некоторые из них ориентированы на выполнение работ и оказание услуг для предприятий (например, уборка офисов, но также в пользу предприятий могут быть использованы и некоторые другие). Поскольку расходы предприятий в этом случае вычитаются, а суммы налога, вероятно, предполагаются незначительными, уклонение от налогообложения с помощью такого режима может быть довольно выгодным. Величина предполагаемых сумм налога не может быть оценена априорно, ее величина может определиться только после принятия законов субъектов федерации, вводящих данный режим. Ставка налога от потенциального дохода установлена в размере 6%, а размер потенциально возможного дохода не может превышать 30-кратную величину базовой доходности, установленной

для вмененного налогообложения в случае, если вид деятельности, для которого вводится система на основе патента, входит в перечень видов деятельности из главы 26.3. Но если величина патента будет установлена высокой, система станет бесполезной для самых мелких налогоплательщиков. Главными недостатками подобных режимов являются их регрессивность (снижение средней нормы налогообложения доходов по мере роста последних), нечувствительность к изменению расходов, возможности их использования для уклонения от налогообложения. Подобные режимы оправданны в качестве временной меры при недостаточной грамотности населения, неразвитости системы администрирования обычных налогов, отсутствии достаточных ресурсов и/или квалификации органов, контролирующих правильность налогового учета, а также в тех случаях, когда контроль затруднен по иным причинам (например, при сезонных услугах нерезидентов). Даже в этом случае подобные режимы оправданы только в применении к самым мелким налогоплательщикам. Трудно предположить, что через 15 лет с фактического начала перехода к рыночным отношениям в России существует насущная необходимость в мерах такого рода. Однако если регионы достаточно заинтересованы в сохранении объемов своих налоговых доходов, у них есть возможность не устанавливать данный порядок на своей территории.

10. Глава 26.3 также претерпела ряд изменений. В частности, переструктурирован и расширен перечень видов деятельности, для которых может быть применен вмененный налог. Особое беспокойство вызывают те виды деятельности, которые могут осуществляться по заказам предприятий, в частности, рекламные услуги, перечень разновидностей которых, подлежащих вмененному налогообложению, расширен. Соответственно, дополнен и несколько изменен и перечень показателей базовой доходности, а также их значения. При использовании вмененного налогообложения у поставщика услуг его налоговые обязательства не меняются при увеличении суммы сделки, а у покупателя, если он имеет право вычета из налоговой базы расходов, налоговые обязательства снижаются. Это создает возможности уменьшения совокупных налоговых обязательств контрагентов. Основные недостатки вмененного налогообложения совпадают с перечисленными выше недостатками системы патента, которая является разновидностью вмененного налогообложения. Наблюдается явная тенденция к отступлению от нейтральности и справедливости налогообложения, а также к расширению возможностей легального и затруднению выявления нелегального уклонения от уплаты налогов.

В новой редакции главы уменьшено количество корректирующих коэффициентов, что отражает фактическое положение дел: коэффициент, принимающий во внимание кадастровую стоимость земли, на практике не применялся, хотя и был первоначально предусмотрен законом. Отметим, что это не увеличивает прозрачности порядка определения корректирующих коэффициентов.

В заключение можно сделать вывод о том, что изменения в порядке налогообложения малого предпринимательства, осуществленные законом № 101-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах», в целом не способствуют улучшению нейтральности и справедливости налоговой системы, а также порождают дополнительные возможности уклонения от налогообложения. Особую тревогу вызывает то обстоятельство, что применяемые режимы ставят малые предприятия, осуществляющие производство с технологией, предполагающей высокую капиталоворуженность, в относительно невыгодное положение.

Приложение 3

Реформирование системы бухгалтерского учета в России

Наметившиеся в 2004 г. тенденции, позволяющие более определенно говорить о перспективах Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в России, в 2005 г. не наблюдались. Проблема придания МСФО в России юридического статуса отошла на второй план, приостановлена процедура принятия законопроекта «О консолидированной финансовой отчетности».

События в области реформирования системы бухгалтерского учета в России в 2005 г. свидетельствуют о возвращении к имевшему место ранее подходу, который предполагает построение системы национальных стандартов «на основе МСФО» без определения того, как эта система будет сосуществовать с самими Международными стандартами финансовой отчетности и другими признанными в международной практике стандартами (например, US GAAP), используемыми российскими предприятиями для подготовки финансовой отчетности по собственной инициативе.

Кроме того, прошедший год привлек внимание еще к одному, прежде не столь явному, аспекту реформы бухгалтерского учета в России: мероприятия по изменению системы регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности придают вопросу перехода на МСФО политическую окраску.

1. Реформа бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России: форма или содержание

Краткая история вопроса

Переход к Международным стандартам финансовой отчетности был обозначен как основное направление реформ системы бухгалтерского учета Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)». Одновремен-

но с Программой был утвержден План мероприятий по ее реализации, рассчитанный на 2 года⁴.

Таким образом, к 2001 г. предполагалось осуществить основной комплекс мер по приведению российской системы бухгалтерского учета в соответствие с МСФО, а именно: сформировать нормативную базу, осуществить мероприятия по методическому и кадровому обеспечению, а также по международному сотрудничеству в области разработки стандартов и регулирования бухгалтерского учета.

Приоритет отдавался формированию нормативной базы, при этом вопрос о юридическом статусе МСФО в России не ставился. Согласно Программе ключевым элементом реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России признавались разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и внедрение их в практику.

Реформирование российского бухгалтерского учета в соответствии с Программой 1998 г. не принесло ожидаемых результатов. В 2004 г. была утверждена Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу⁵. План мероприятий⁶ по ее реализации рассчитан до 2007 г. и включает следующие направления:

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- создание инфраструктуры применения МСФО;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- подготовка и повышение квалификации кадров;
- международное сотрудничество.

Таким образом, можно видеть, что мероприятия по реализации Программы 1998 г. не были достаточно эффективными, так как аналогичные, лишь более детализированные, задачи поставлены в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу, принятой в 2004 г.

В Концепции впервые на уровне государственных органов, регулирующих систему бухгалтерского учета, признана необходимость и обозначены намерения придать Международным стандартам финансовой отчетности в России юридический статус.

В 2004 г. Государственной Думой в двух чтениях был рассмотрен законопроект «О консолидированной финансовой отчетности»⁷, предполагающий составление и представление консолидированной финансовой отчетности

⁴ См. Приложение к Постановлению Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)».

⁵ Одобрена Приказом министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180.

⁶ Утвержден Приказом министра финансов Российской Федерации от 16 сентября 2004 г. № 263.

⁷ Проект № 55792-4.

групп предприятий в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Таким образом, наметилась тенденция к применению МСФО в России как самостоятельной системы стандартов, сосуществующей с национальными стандартами учета.

Принятие Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» обозначено в Плате мероприятий по реализации Концепции развития бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России на 2004 г.⁸. В 2005 г. закон не принят, после рассмотрения проекта Государственной Думой во втором чтении в декабре 2004 г. процедура приостановлена. Соответственно, отложено законодательное признание Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации⁹.

2005 год – новые приоритеты

Прошедший год показал, что из всех направлений реализации Концепции развития бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России на среднесрочную перспективу приоритет в ближайшее время будет отдаваться изменению системы регулирования данной сферы. В течение 2005 г. дискуссии о конструкции системы регулирования отодвинули на второй план и вопрос юридического признания МСФО, и принципы взаимодействия в рамках всех требований к организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России.

Такое положение вещей поддерживают не только представители государственных органов, регулирующих данную сферу, но и некоторые представители профессионального сообщества. Андрей Буренин, председатель правления Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (НСФО), в интервью изданию «Нефть России»¹⁰ так расставил акценты в реформировании российской системы бухгалтерского учета: «Какой она <система> затем будет вырабатывать продукт – новые ли отечественные стандарты, адаптировать ли международные под нашу хозяйственную действительность или что-то другое – это уже вторичный вопрос...»

Профессиональное сообщество (в частности, Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности, Институт профессиональных бухгалтеров России) и государственные органы (в частности, Министерство финансов Российской Федерации) приступили к разработке законопроектов, направленных на определение системы регулирования бухгалтерского учета и призванных заменить устаревший Федеральный закон «О бухгалтерском учете» 1996 г. К концу 2005 г. можно говорить о двух альтернативных законопроектах в данной сфере: «О регулировании бухгалтер-

⁸ См. п. 17 Плана мероприятий Министерства финансов РФ на 2004–2007 гг. по реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.

⁹ Там же, п. 19.

¹⁰ Опубликовано на сайте <http://www.gaap.ru> 31 октября 2005 г.

ского учета и финансовой отчетности», разработанном НСФО, и «Об официальном бухгалтерском учете», разработанном Минфином.

Законопроект «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности»

16 мая 2005 г. Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности вынесла на публичное обсуждение проект Федерального закона «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности»¹¹.

Данный законопроект направлен на изменение действующей в настоящее время системы регулирования путем разделения функций между уполномоченным государственным органом регулирования и негосударственным органом регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Кроме системы регулирования в данной сфере, законопроект определяет систему «актов бухгалтерского законодательства Российской Федерации», требования к финансовой отчетности и ответственность за нарушение законодательства в области бухгалтерского учета.

Прежде всего остановимся на системе регулирования, предлагаемой законопроектом. Такая система состоит из двух полноценных уровней:

- государственный уровень – Правительство Российской Федерации, Центральный банк, а также уполномоченный федеральный орган по реализации государственных полномочий в сфере регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- негосударственный орган регулирования.

Уполномоченный государственный орган определяется Правительством Российской Федерации исходя из его функций, но не может совмещать функцию регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности с функциями в сфере налогообложения¹².

Негосударственным органом регулирования определяется организация, созданная по законодательству Российской Федерации в форме фонда¹³. В рамках негосударственного органа регулирования на конкурсной основе формируется совет по стандартам финансовой отчетности – коллегиальный орган, обладающий исключительной компетенцией по вопросам, отнесенным к ведению негосударственного органа регулирования. Негосударственный орган регулирования может быть лишен полномочий судом по иску Правительства Российской Федерации в случае нарушения требований данного Федерального закона¹⁴.

Именно негосударственный орган регулирования разрабатывает и проводит общественную экспертизу нормативных актов, устанавливающих требования к ведению бухгалтерского учета и представлению финансовой отчетности в Российской Федерации, а также выпускает официальные

¹¹ Законопроект опубликован на сайте <http://www.nsfo.ru>

¹² П. 7 ст. 4 законопроекта.

¹³ П. 1 ст. 5 законопроекта.

¹⁴ П. 11 ст. 5 законопроекта.

разъяснения по применению стандартов финансовой отчетности. На уполномоченный государственный орган возложена функция одобрения нормативных актов.

Правительство Российской Федерации разрешает неурегулированные споры между органами регулирования различного уровня.

В рамках рассматриваемого законопроекта также можно говорить о двух «малых» уровнях регулирования системы бухгалтерского учета. Это профессиональное сообщество и другие заинтересованные лица, не представленные в совете по стандартам финансовой отчетности, которые могут участвовать в общественной экспертизе проектов нормативных актов, а также предприятия и организации. Последние могут отступить от того или иного требования законодательства в области бухгалтерского учета, если полагают, что оно не позволяет объективно, полно и достоверно представить информацию в финансовой отчетности¹⁵. Правда, это возможно только при наличии в стандартах финансовой отчетности специального порядка раскрытия информации о допущенном отступлении в финансовой отчетности¹⁶.

Мы назвали эти уровни «малыми», поскольку они не имеют полноценных возможностей влиять на формирование нормативной базы в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности, так как рассматриваемый законопроект четко не устанавливает порядок проведения общественной экспертизы проектов нормативных актов в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Таким образом, нельзя однозначно сказать, дойдет ли то или иное мнение пользователя до совета по стандартам финансовой отчетности в рамках негосударственного органа регулирования, а тем более – до уполномоченного государственного органа регулирования при процедуре одобрения нормативных актов.

Полномочия предприятий и организаций, которые обязаны соблюдать требования нормативных актов Российской Федерации по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, также существенно ограничены: они не имеют возможности достоверно отразить тот или иной факт хозяйственной деятельности, если органы регулирования заранее не предусмотрели такую ситуацию в стандартах финансовой отчетности. Таким образом, исключительными полномочиями по определению «достоверного отражения» фактов хозяйственной деятельности в финансовой отчетности обладают регулирующие органы.

Последняя недоработка является следствием формального подхода со стороны органов, осуществляющих реформу системы бухгалтерского учета в России, который обозначен среди основных проблем в Концепции развития бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России на среднесрочную перспективу, принятой в 2004 г.¹⁷ Когда форма важнее содержания, в системе возникают неразрешимые противоречия. В результате предложенных изменений в системе регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетно-

¹⁵ П. 2 ст. 11 законопроекта.

¹⁶ Там же.

¹⁷ См. п. 1 Концепции.

сти форма изменится, содержание – нет. Когда трактовка понятий объективности, полноты и достоверности отражения информации в финансовой отчетности зависит только от органов регулирования – государственных или негосударственных, – пользователь отчетности не будет иметь доступа к той информации, которая ему полезна для принятия обоснованных экономических решений.

Следует остановиться также на системе «актов бухгалтерского законодательства Российской Федерации», предложенной анализируемым законопроектом. Согласно п. 1 ст. 2 законопроекта «бухгалтерское законодательство Российской Федерации состоит из настоящего Федерального закона и принятых в соответствии с ним положений по бухгалтерскому учету и стандартов финансовой отчетности».

В настоящее время в России действует ряд Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), регулирующих как отражение тех или иных фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета, так и раскрытие информации в финансовой отчетности. В то же время законопроект предполагает принятие одного Положения по бухгалтерскому учету, которое будет регулировать технические вопросы (о первичной документации и т.п.)¹⁸, и стандартов финансовой отчетности «исходя из лучшей международной практики в той степени, в которой это отвечает интересам российских пользователей финансовой отчетности»¹⁹.

При том, что МСФО вообще не упоминаются в рассматриваемом законопроекте, последнее может означать только возврат к попыткам построить систему национальных стандартов учета и отчетности «на основе МСФО» и таким образом преодолеть недоверие пользователей и организаций – субъектов отчетности к российским стандартам. Действующие Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), по всей видимости, будут переименованы в «стандарты финансовой отчетности», а единый документ ПБУ установит технические требования, вместо того чтобы прописать, наконец, основополагающие принципы отражения информации, без которых любая система регулирования не способна справиться с пропусками в действующих нормативных актах и соответственно с недоверием пользователей финансовой отчетности.

Законопроект «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности» по сути изменит только порядок представления финансовой отчетности. Согласно ст. 9 законопроекта годовая финансовая отчетность организаций в течение 3 месяцев после отчетной даты должна предоставляться органу государственной статистики для предоставления заинтересованным пользователям²⁰. Финансовая отчетность общественно значимых организа-

¹⁸ См., например, интервью члена экспертного совета Национальной организации по стандартам финансового учета, профессора В. Папия изданию «Двойная запись» (опубликовано на сайте <http://www.gaap.ru> 29 июня 2005 г.).

¹⁹ П.1 ст. 6 законопроекта «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности».

²⁰ П.2 указанной статьи.

ций²¹ и некоммерческих организаций, привлекающих общественные средства, подлежит обязательной публикации в средствах массовой информации или в интернете с учетом тиража, региона распространения и целевой аудитории средства массовой информации²².

Финансовую отчетность более не следует предоставлять в налоговые органы, что надежнее обеспечивает соблюдение принципа нейтральности информации, чем соответствующее ограничение на полномочия государственного органа регулирования.

Таким образом, финансовая отчетность субъектов, не отнесенных к общественно значимым, приобретает преимущественно статистическую функцию. Это сокращает шансы предприятий и организаций, которые уже сейчас составляют и представляют внешним пользователям финансовую отчетность в соответствии со стандартами, признанными в международной практике (МСФО или US GAAP), на то, что им будет предоставлена возможность не нести излишние затраты по подготовке отчетности по российским стандартам, так как иначе будет нарушена система статистической отчетности в нашей стране.

Законопроект «Об официальном бухгалтерском учете»

Законопроект «Об официальном бухгалтерском учете» был опубликован на сайте Министерства финансов Российской Федерации 26 декабря 2005 г.²³.

Данный законопроект, как и проект Федерального закона «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности», рассмотренный выше, направлен на изменение системы регулирования в данной сфере путем разделения соответствующих полномочий между государственными органами и органами негосударственного регулирования. Кроме системы регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России, законопроект касается общих требований к бухгалтерскому учету и финансовой отчетности. Такие требования включают положения технического характера (первичные учетные документы, отчетный период), которые авторы проекта Закона «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности» предлагали вынести в Положение о бухгалтерском учете. Также в рассматриваемом законопроекте содержатся нормы об особенностях финансовой отчетности при реорганизации и ликвидации юридических лиц.

Как и в предыдущем подразделе, остановимся сначала на предлагаемой системе регулирования. В законопроекте «Об официальном бухгалтерском учете» она также состоит из двух уровней²⁴:

- органы государственного регулирования бухгалтерского учета;

²¹ Законопроект (п. 4 ст. 3) относит к общественно значимым организации, ценные бумаги которых допущены к обращению через организаторов торговли на рынке ценных бумаг, а также открытые акционерные общества, профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховые и кредитные организации, пенсионные фонды, биржи.

²² П.3 указанной статьи.

²³ http://www1.minfin.ru/buh/pfz_obu.doc

²⁴ Ст. 19 законопроекта.

- органы негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

Правительство Российской Федерации определяет уполномоченный федеральный орган. Никаких ограничений здесь не накладывается.

Единственный негосударственный орган регулирования не определяется. К этому уровню относятся саморегулируемые организации бухгалтеров, аудиторов, пользователей финансовой отчетности, другие заинтересованные саморегулируемые организации, а также некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета.

Органы негосударственного регулирования бухгалтерского учета разрабатывают и участвуют в экспертизе проектов национальных стандартов, которую организует уполномоченный федеральный орган. Для проведения экспертизы при уполномоченном федеральном органе создается экспертный совет по стандартам бухгалтерского учета. В состав такого совета, кроме представителей органов государственного и негосударственного регулирования, входят представители науки. При этом заседания экспертного совета являются открытыми²⁵.

Таким образом, по сравнению с законопроектом, разработанным Национальной организацией по стандартам финансового учета и отчетности, уровень негосударственного регулирования сферы бухгалтерского учета и отчетности существенно расширен. Возможности профессионального сообщества и других заинтересованных лиц влиять на формирование национальных стандартов не ограничиваются единственным негосударственным органом регулирования. Даже если та или иная саморегулируемая организация не имеет статуса органа негосударственного регулирования бухгалтерского учета²⁶, ее представители могут присутствовать на заседаниях экспертного совета и направлять свои замечания, касающиеся обсуждаемых проектов стандартов.

Статья 23 законопроекта «Об официальном бухгалтерском учете» содержит требования, обеспечивающие рассмотрение всех таких замечаний, – это требования о доступности проектов национальных стандартов, организации их публичного обсуждения и его сроках, создании перечня полученных в письменной форме замечаний по проекту и его доступности всем заинтересованным лицам. Проект стандарта предоставляется в экспертный совет по бухгалтерскому учету вместе с перечнем полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц²⁷. Кроме того, устанавливается обязанность негосударственного органа – разработчика стандарта хранить и предоставлять полученные в письменной форме замечания в уполномоченный федеральный орган по его требованию²⁸.

²⁵ П. 5 ст. 20 законопроекта.

²⁶ Статус органа негосударственного регулирования присваивается организации после аккредитации в уполномоченном федеральном органе, под которой понимается признание этим органом компетентности заявителя выполнять определенные функции по регулированию бухгалтерского учета (п. 5 ст. 21 законопроекта).

²⁷ П. 6 ст. 23 законопроекта.

²⁸ П. 3 ст. 23 законопроекта.

В то же время речь не идет о возможности для предприятий и организаций отступать от требований принятых национальных стандартов учета.

Законопроект «Об официальном бухгалтерском учете» демонстрирует ряд как технических, так и содержательных недоработок.

Статья 12 законопроекта устанавливает общие требования к финансовой отчетности субъектов. Согласно п. 1 данной статьи финансовая отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении субъекта на отчетную дату, о финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период. В то же время п. 1 ст. 13 законопроекта устанавливает, что годовая финансовая отчетность субъекта состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и приложений к ним. Таким образом, получается, что отчет о движении денежных средств заинтересованный пользователь отчетности вынужден составлять сам на основе двух обязательных отчетов и приложений к ним. Отметим, что в обязательном составе финансовой отчетности отсутствует пояснительная записка.

В Концепции проекта Федерального закона «О бухгалтерском учете» (новая редакция)²⁹ записано: «В составе бухгалтерской отчетности предусмотрена пояснительная записка, которая должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности. Реализация данного требования Федерального закона <от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ> (в части сведений, отличных от информации об учетной политике организации и пояснений существенных показателей бухгалтерской отчетности) приводит к тому, что организации должны включать в состав бухгалтерской отчетности информацию, не относящуюся к бухгалтерской и не вытекающую из бухгалтерского учета» (стр. 8).

Этот тезис, по всей видимости, и послужил основанием для исключения пояснительной записки из обязательного состава финансовой отчетности, который предполагается утвердить в новой редакции Федерального закона «Об официальном бухгалтерском учете». Здесь необходимо отметить, что отчетность для внешних пользователей (инвесторов, кредиторов и т.п.) по смыслу является финансовой (для целей финансового анализа), а не бухгалтерской (для целей отчета, статистики и т.п.). Представить качественную финансовую отчетность без пояснительной записки затруднительно, поскольку, как правило, она более объемна и подчас более информативна для пользователя, чем сами отчеты.

В связи с этим тезис о принципиальной значимости законопроекта³⁰ для повышения качества информации, содержащейся в финансовой отчетности субъектов, представляется безосновательным.

²⁹ Одобрена Комиссией Правительства Российской Федерации по законопроектной деятельности 17 октября 2005 г.

³⁰ Стр. 9 Концепции проекта Федерального закона «О бухгалтерском учете» (новая редакция).

Статья 17 «Обязательный экземпляр» предусматривает обязательное представление финансовой отчетности в орган государственной статистики, который формирует государственный информационный ресурс и обеспечивает свободный доступ к нему заинтересованным пользователям. Обязанность публиковать финансовую отчетность для так называемых общественно значимых организаций в средствах массовой информации законопроектом «Об официальном бухгалтерском учете» не предусмотрена, что только подчеркивает статистическую функцию финансовой отчетности, составляемой российскими предприятиями по национальным стандартам.

Рассматриваемый законопроект так же, как проект Федерального закона «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности», не упоминает Международные стандарты финансовой отчетности как элемент нормативной базы по бухгалтерскому учету и отчетности. Таким образом, можно сделать вывод: МСФО в России как самостоятельная система стандартов имеют шанс на существование только в сфере консолидированной отчетности (в случае принятия законопроекта «О консолидированной финансовой отчетности»), практически не затрагивая саму сферу учета (так как вести параллельный учет по МСФО предприятиям невыгодно), где и формируется отчетная информация.

Декларируемое в законопроекте «применение международных стандартов как основы разработки национальных стандартов» не выдерживает критики в сочетании с определенными нормами законопроекта. В частности, следующим пунктом среди принципов регулирования бухгалтерского учета названо «обеспечение условий для единообразного применения национальных стандартов»³¹. Вместе с нормой, устанавливающей, что национальный стандарт может быть отклонен в случае, если он не обеспечивает условия для единообразного применения³², данное положение лишает российскую систему бухгалтерского учета принципа приоритета экономического содержания над юридической формой, концепции справедливой, и даже рыночной стоимости и в целом применения бухгалтером любых оценочных суждений. В итоге мы возвращаемся к тому, от чего стремились уйти: к директивной системе бухгалтерского учета и отчетности, которая годится только для контрольных функций. Форма победила содержание.

Для статистической отчетности единообразная методика получения данных важна, для налоговой – просто необходима, но для финансовой отчетности она часто является препятствием для объективного отражения фактов хозяйственной деятельности.

Следующим примером непоследовательности «применения международных стандартов как основы разработки национальных стандартов» служит перечень объектов бухгалтерского учета, обозначенный в п. 1 ст. 5 законопроекта.

³¹ См. ст. 18 законопроекта «Об официальном бухгалтерском учете».

³² Подп. 4 п. 8 ст. 23 законопроекта.

Согласно Концептуальным основам подготовки и представления финансовой отчетности³³ в рамках МСФО активы представляют собой не имущество предприятия или организации, а ресурсы, контролируемые данным предприятием или организацией, что важно для объективного представления о финансовом положении субъекта отчетности. Кроме того, некорректным является выделение «фактов хозяйственной жизни» экономического субъекта в самостоятельный объект бухгалтерского учета. События и операции, называемые фактами хозяйственной деятельности, не являются самостоятельными объектами учета, а отражаются на счетах через изменение других элементов – активов, обязательств, собственного капитала (других источников финансирования), доходов, расходов.

* * *

Рассмотренные законопроекты – «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности» (разработанный Национальной организацией по стандартам финансового учета и отчетности) и «Об официальном бухгалтерском учете» (разработанный Министерством финансов Российской Федерации) – в целом схожи. Оба концентрируются на распределении полномочий в системе регулирования бухгалтерского учета и отчетности и имеют существенные недоработки в части, касающейся собственно содержания системы стандартов, регулирующих данную сферу.

Необходимо отметить, что разделение регулирующих полномочий в сфере бухгалтерского учета и отчетности между государством и саморегулируемыми организациями, несомненно, является положительным моментом в реформировании российской системы бухгалтерского учета.

Кроме того, законопроекты обозначили и другие положительные изменения:

- отказ от требования предоставлять финансовую отчетность в налоговые органы;
- освобождение граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, от обязанности вести бухгалтерский учет и составлять финансовую отчетность (в законопроекте «Об официальном бухгалтерском учете»);
- возможность для предприятий и организаций отойти от требований национальных стандартов учета и отчетности, если эти требования не обеспечивают полного и объективного отражения того или иного события или операции (в законопроекте «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности»).

Вопрос, какому уровню регулирования – государственному или негосударственному – должна принадлежать функция создания и обеспечения работы экспертного совета, проводящего экспертизу проектов стандартов, не представляется принципиальным. Но необходимо отметить, что эта сторона в

³³ П. 49 (а).

законопроекте, разработанном представителями профессионального сообщества, представляет меньше возможностей заинтересованной общественности влиять на формирование стандартов учета и отчетности. Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности проявила себя не с лучшей стороны, фактически монополизировав в законопроекте «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности» негосударственный уровень регулирования. Проект Министерства финансов выгодно отличается, если говорить о процедуре принятия национальных стандартов. В то же время в законопроекте НСФО более продуманным выглядит вопрос обязательного представления (публикации) финансовой отчетности субъектов.

При этом ни один из законопроектов так и не ответил на вопрос, для каких целей нужна финансовая отчетность, подготовленная по российским стандартам. Если для статистических – тогда зачем механизм общественного обсуждения проектов будущих стандартов? Если для внешних пользователей – тогда откуда пренебрежение их интересами в пользу возможностей государственного регулирования?

С чем бы ни были связаны новые приоритеты в реформировании российской системы бухгалтерского учета – с административной реформой, новыми принципами распределения бюджетного финансирования или с невозможностью прийти к договоренности о статусе МСФО в России, – следует помнить о первоначальной задаче: необходимости создания системы учетных дисциплин, которая бы обеспечивала пользователей информацией, полезной для принятия обоснованных решений в условиях рыночной экономики.

Оба законопроекта, по мнению разработчиков, направлены на обеспечение гарантий пользователям информации, формируемой в бухгалтерском учете, на получение надежной и полезной финансовой информации³⁴. Необходимо понимать, что надежность и полезность информации, содержащейся в финансовой отчетности субъектов, обеспечивается стандартами и лежащими в их основе неизменными принципами, а не требованиями к первичным документам, регистрам бухгалтерского учета и их хранению. Качественные характеристики затруднительно обеспечить техническими требованиями.

Анализ содержания законопроектов о регулировании бухгалтерского учета еще раз показал невозможность создания системы российских стандартов учета и отчетности «на основе МСФО». Эти системы различны в корне. В основе международных стандартов лежат четко установленные и неизменные принципы, которые обеспечивают системе нормальное функционирование даже при постоянно изменяющихся условиях функционирования предприятий. Когда отражение события или операции не предусмотрено в действующих стандартах (понятно, что все многообразие ситуаций в хозяйственной жизни предприятий предусмотреть практически нереально), предприятие опирается на принципы, главным из которых является полезность

³⁴ См., например, Концепцию проекта Федерального закона «О бухгалтерском учете» (новая редакция). С. 8.

для принятия обоснованных экономических решений внешним пользователем отчетности.

Россия же, принимая международные стандарты как основу для построения национальных, оставляет основополагающие принципы за рамками системы. Таким образом разрабатываются и принимаются новые положения, регламентирующие порядок учета в частичном соответствии с международными стандартами, а цель остается за рамками реформы.

Подход к реформированию российской системы бухгалтерского учета, предполагающий разработку и внедрение в практику национальных стандартов на основе международных и неопределенность статуса Международных стандартов финансовой отчетности, себя не оправдал. Российские предприятия, несмотря на дополнительные затраты, не оставили практику добровольного представления внешним пользователям финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО или US GAAP. Неизменность такого подхода больше не имеет экономических оснований, следовательно, вопрос перехода России на МСФО, даже частичного, носит политический характер.

2. Нерешенные проблемы

В обзоре «Российская экономика в 2003 году. Тенденции и перспективы»³⁵ нами было выделено 3 взаимосвязанных блока проблем на пути создания в России системы учетных дисциплин, отвечающей требованиям рыночной экономики:

- недоработки в законодательстве;
- кадровые вопросы и вопросы технического оснащения учета;
- отсутствие четкого понимания базовых принципов системы учетных дисциплин в современной рыночной экономике и реальных условий для применения некоторых из этих принципов в отечественной практике³⁶.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу, принятая в 2004 г., также признала законодательные, кадровые и концептуальные проблемы, препятствующие реализации целей реформы системы бухгалтерского учета в России³⁷. В частности, среди перечня таких проблем были обозначены отсутствие официального статуса бухгалтерской отчетности, составляемой по МСФО, и формальный подход регулирующих органов и предприятий ко многим категориям, принципам и требованиям бухгалтерского учета и отчетности, отвечающим условиям рыночной экономики.

³⁵ См. главу 4.5 «Реформирование системы бухгалтерского учета в России» в издании «Российская экономика в 2003 году. Тенденции и перспективы» (М.: ИЭПП, 2004).

³⁶ Например, стремление органов государственного регулирования возложить на себя определение того, что есть достоверное представление информации в финансовой отчетности субъектов, является следствием осознания того факта, что заинтересованная группа пользователей отчетности, подготовленной по действующим в настоящее время российским стандартам, практически отсутствует или же состоит лишь из самих органов государственного регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

³⁷ См. п. 1 Концепции.

Соответственно, в Плане мероприятий по реализации Концепции предусмотрены меры по подготовке и повышению квалификации кадров, созданию инфраструктуры применения МСФО, а также по мониторингу потребностей разных групп пользователей в финансовой информации.

Но в 2005 г. за дискуссиями о системе регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в нашей стране эти мероприятия отошли на второй план, уступив место обозначенному среди основных проблем на пути реформы «формальному подходу», поскольку сама по себе конструкция системы регулирования ни одну из перечисленных выше проблем не решает.

Новая редакция Федерального закона «О бухгалтерском учете» действительно способна устранить определенные аспекты так называемого законодательного блока проблем, но для этого она должна концентрироваться не столько на системе регулирования бухгалтерского учета и отчетности в нашей стране, сколько на взаимодействии различных требований к организации системы учетных дисциплин. Именно этот закон (так как бухгалтерский учет является основой получения данных для различных видов отчетности предприятий и организаций) должен ответить на вопросы о целях финансовой и статистической отчетности, о соотношении этих сфер со сферой налогового учета, а также о статусе Международных стандартов финансовой отчетности в России.

В 2005 г. в рамках проекта «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II» было проведено исследование, в задачи которого входило выявление факторов, препятствующих плавному переходу российских предприятий на МСФО. По мнению респондентов – российских бухгалтеров, это следующие факторы³⁸:

- разница между МСФО и российскими Положениями по бухгалтерскому учету;
- отсутствие соответствующей законодательной базы;
- качество обучения и материалов, доступных на сегодняшний день.

Респонденты отметили, что, несмотря на действующее в России множество обучающих курсов по МСФО и управленческому учету, качество обучения на курсах остается низким³⁹.

Необходимо также заметить, что, несмотря на 8 лет (1998–2005 гг.) реформ по сближению российской учетной практики с Международными стандартами финансовой отчетности, бухгалтеры по-прежнему говорят о существенных различиях между данными системами. Это еще одно свидетельство в пользу того, что подход, предполагающий построение национальной системы стандартов «на основе МСФО» как альтернативы собственно МСФО, себя не оправдал.

Профессиональное сообщество в целом поддерживает переход России на Международные стандарты финансовой отчетности⁴⁰. В частности,

³⁸ Результаты исследования по МСФО, <http://www.accountingreform.ru>

³⁹ «2/3 бухгалтеров отметили низкий уровень качества обучения. Это мнение подтвердили преподаватели». (Результаты исследования по МСФО, <http://www.accountingreform.ru>).

полноценный переход на МСФО (т.е. принятие данных стандартов как целостной системы) поддержал профессор В. Палий, заместитель председателя Методологического совета по бухгалтерскому учету Министерства финансов России, член экспертного совета Национальной организации по стандартам финансового учета и отчетности (НСФО). В интервью изданию «Двойная запись»⁴¹ он отметил, что переводить на МСФО следует всю систему, так как финансовая отчетность, составленная с использованием метода трансформации, не вызывает стопроцентного доверия. К сожалению, данная позиция не нашла отражения в законопроекте «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности», разработанном НСФО.

Представители российских предприятий также отмечают необходимость придания Международным стандартам финансовой отчетности в нашей стране юридического статуса. Вице-президент Торгово-промышленной палаты Б. Исаков, выступая на VI Международном форуме бухгалтеров и аудиторов, сказал следующее⁴²: «Совершенно очевидно, что переходный период на МСФО нельзя затягивать, и с этой двойной нагрузкой <обязательным представлением отчетности по российским стандартам при составлении финансовой отчетности по МСФО для инвесторов> надо когда-то закончить. Это жизненно необходимо».

К сожалению, события и тенденции 2005 г. не позволяют говорить о том, что План мероприятий по реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, предполагающий признание МСФО на законодательном уровне, будет реализован по графику. Вероятно, его ожидает та же участь, что и План мероприятий по реализации Программы 1998 г. Стоит ли затягивать с решением насущных проблем, чтобы потом снова начинать реформы в сфере учета и отчетности практически с нуля?

Отсутствие юридического статуса в России финансовой отчетности, подготовленной по МСФО, не только приводит к дополнительным затратам предприятий, но и лишает пользователей такой отчетности одного из инструментов контроля качества информации, представляемой субъектами отчетности, так как ни суды, ни соответствующие регулирующие органы (например, Федеральная служба по финансовым рынкам) не принимают жалобы по поводу нарушений в такой отчетности.

Концептуальные проблемы при осуществлении реформ в области бухгалтерского учета и отчетности в России приводят не только к пренебрежению интересами пользователей финансовой отчетности, но и к досадным недоразумениям в организации системы учетных дисциплин.

⁴⁰ «83% опрошенных отметили, что переход на МСФО необходим» (по данным сайта <http://www.gaap.ru>).

⁴¹ Опубликовано на сайте <http://www.gaap.ru> 29 июня 2005 г.

⁴² См. публикацию «В Кремле проблемы МСФО разясняют на пальцах», размещенную на сайте <http://www.gaap.ru> 7 июня 2005 г.

В октябре 2005 г. в газете «Ведомости» появилась статья⁴³, пугающая российский бизнес «неприятными налоговыми последствиями» в связи с переходом на Международные стандарты финансовой отчетности.

В зарубежной учетной практике сферы финансового (бухгалтерского) и налогового учета четко разделены, поэтому сам по себе переход российских предприятий на составление отчетности по МСФО в принципе не может иметь никаких налоговых последствий. С другой стороны, Налоговый кодекс Российской Федерации содержит ссылки на бухгалтерский учет, в частности, при расчете налога на имущество. Непонимание первого обстоятельства в совокупности со вторым и вызвало волну возмущения представителей российских предприятий⁴⁴.

Чтобы избежать подобных инцидентов в будущем, необходимо поддерживать инициативу председателя экспертного совета по налоговому законодательству при Комитете Государственной Думы РФ по бюджету и налогам М. Орлова⁴⁵:

- определить формы налоговой отчетности на законодательном уровне непосредственно в Налоговом кодексе либо установить жесткие рамки для их утверждения государственными органами;
- отменить обязанность представления финансовой отчетности в налоговые органы. Исключить из законодательства о налогах и сборах ответственность за ненадлежащее ведение бухгалтерского учета и предоставление недостоверных данных в финансовой отчетности.

Банковский сектор

Российские банки уже два года составляют финансовую отчетность по МСФО при отсутствии как официального перевода текста стандартов на русский язык, так и юридического статуса такой отчетности. Они так же, как и организации в других отраслях экономики, сталкиваются с техническими и кадровыми проблемами.

В соответствии с требованиями Центрального банка РФ⁴⁶ кредитные организации в обязательном порядке должны предоставлять в ЦБ РФ финансовую отчетность по МСФО. С 1 января 2006 г. такую отчетность предполагалось использовать в целях банковского надзора⁴⁷.

Несмотря на провозглашенный переход на МСФО, информационная прозрачность российских банков остается достаточно низкой. В 2005 г. компания Standard & Poors опубликовала результаты исследования прозрачности

⁴³ См.: Миллиарды из ничего // Ведомости. 10 октября 2005 г. №189 (1470).

⁴⁴ Там же.

⁴⁵ «Исключить из Налогового кодекса ссылки на бухгалтерский учет», опубликовано на сайте <http://www.gaap.ru> 22 сентября 2005 г.

⁴⁶ Указание ЦБ РФ от 25 декабря 2003 г. № 1363-У.

⁴⁷ Официальное сообщение Банка России о переходе банковского сектора Российской Федерации на Международные стандарты финансовой отчетности на официальном сайте <http://www.cbr.ru/MSFO/>

30 крупнейших российских банков⁴⁸, согласно которым средний уровень раскрытия информации по банкам, включенным в исследование, составляет 36%. Для сравнения: по 54 российским компаниям из разных отраслей экономики этот показатель составляет 50%, а у 10 крупнейших международных банков – 85%.

По данным того же исследования, наиболее существенное отставание практики раскрытия информации российскими банками наблюдается по следующим позициям: сделки со связанными сторонами, структура корпоративного управления и его процедуры, политика управления рисками.

Приведенные данные свидетельствуют о неэффективности применения Международных стандартов финансовой отчетности российскими банками. Учитывая, что МСФО, если иметь в виду банковский сектор, прежде всего направлены на адекватную оценку рисков и соответствующее отражение их последствий в финансовой отчетности, то статья «управление рисками», которая находится среди наименее раскрываемых в финансовой отчетности российских банков, говорит как раз о том, что преимущества МСФО не используются ими в должной мере.

Возможной причиной такого положения является обязательное представление финансовой отчетности по Международным стандартам Центральному банку, который предполагает ее использование для осуществления контрольных функций. В пользу этого соображения говорит более высокий показатель финансовой прозрачности российских компаний из других отраслей экономики, которые в настоящее время готовят отчетность в соответствии с МСФО по собственной инициативе исключительно для внешних пользователей.

В сентябре 2005 г. Центробанк сообщил, что вопрос об использовании финансовой отчетности в целях надзора после 1 января 2006 г. будет рассмотрен дополнительно⁴⁹. Скорее всего, это связано с тем, что в ЦБ РФ пока не готовы к применению санкций на основе МСФО-отчетности, поскольку действующая система обязательных нормативов строится на российских стандартах учета.

При этом сами отчеты, подготовленные банками по Международным стандартам, нецелесообразно использовать для целей надзора, так как они отражают прошлые, а не возможные в будущем события. Однако пока не будет разработана и доведена до банков структура новой надзорной отчетности, они будут оценивать риск быть привлеченным к ответственности за ненадлежащие показатели в финансовой отчетности как высокий, и соответственно раскрытие информации останется на низком уровне.

Таким образом, обязательный переход российского банковского сектора на МСФО привел к тому, что такая отчетность рассматривается банками

⁴⁸ «Исследование информационной прозрачности российских банков: недостаточно эффективная практика раскрытия информации» (Standard & Poors. 26 октября 2005 г.).

⁴⁹ Официальные материалы ЦБ РФ, опубликованные на сайте <http://www.cbr.ru> 9 сентября 2005 г.

исключительно как надзорная, не приносящая банку дополнительных выгод от использования инструментов лучшей международной практики⁵⁰.

Вопрос, станет ли финансовая отчетность кредитных организаций, составляемая в соответствии с МСФО, инструментом повышения прозрачности банковского сектора в интересах потребителей банковских услуг, несмотря на то, что она призвана выполнять не свойственную ей в общепринятой практике контрольную функцию, остается открытым. Это зависит как от активности пользователей данной отчетности, так и от дальнейших мер по реформированию российской системы бухгалтерского учета, которые должны быть направлены на то, чтобы предоставить пользователям действенные механизмы влияния на качественные характеристики представляемой в финансовой отчетности информации.

3. Выводы и предложения

Проведенный анализ событий и тенденций, имевших место в 2005 г. в сфере реформирования российской системы бухгалтерского учета, позволяяет нам сделать следующие выводы.

1. Юридический статус Международных стандартов финансовой отчетности в России необходим. Законодательное признание МСФО действительно послужит повышению качества информации, представляемой в финансовой отчетности российских компаний. При этом отметим, что данный шаг вовсе не означает отказа от национальной системы стандартов учета и отчетности.

2. Следует предоставить предприятиям и организациям возможность выбора: составлять индивидуальную финансовую отчетность по российским стандартам или по МСФО. Во-первых, это позволит сократить затраты компаний на подготовку излишней отчетности. Во-вторых, данная мера покажет, насколько российские стандарты отвечают требованиям пользователей к качеству финансовой информации.

3. В настоящее время российские стандарты (положения) бухгалтерского учета не удовлетворяют пользователей отчетности. Об этом свидетельствует тот факт, что крупные предприятия не отказываются от предоставления финансовой отчетности в соответствии со стандартами, принятыми в международной практике, несмотря на значительные дополнительные затраты. При этом нельзя утверждать, что при принятии МСФО в России не останется пользователя для национальных стандартов, если они смогут стать более эффективными по сравнению с текущим положением дел. Например, малые и средние российские компании вполне могут стать целевым потребителем таких стандартов.

Чтобы система национальных стандартов действительно соответствовала лучшей международной практике и была конкурентоспособной, в ее осно-

⁵⁰ Действительно, крупные банки и до 2004 г. оценивали свое финансовое положение и результаты деятельности по международным стандартам – для целей управленческого учета или для соблюдения интересов внешних пользователей.

ве должны лежать четко определенные и неизменные принципы, которые призваны гарантировать качественные характеристики финансовой информации и соблюдение интересов внешнего пользователя финансовой отчетности. Именно эти принципы следует зафиксировать в законе, вокруг которого будет строиться система нормативного регулирования национальных стандартов учета и отчетности.

Неизменная основа позволит системе национальных стандартов эффективно работать даже при постоянно меняющихся условиях функционирования экономических субъектов. Когда та или иная ситуация в хозяйственной жизни субъекта не отражена в стандартах учета, он может опереться на четкое представление о том, каким целям должна служить получаемая в итоге информация. Так соблюдается приоритет содержания над формой в системе стандартов в целом.

4. Единообразны должны быть основополагающие принципы системы учетных дисциплин, единообразие же учетных процедур не только лишает учетную практику общепризнанных инструментов объективного представления в финансовой отчетности событий и операций, но и ограничивает для нее возможности развития.

Когда предприятия и организации будут лишены возможности корректировать учетные процедуры в случае, если прописанные в стандартах не позволяют объективно и полно отразить ситуацию, органы, на которые возложена функция разработки национальных стандартов, лишатся базы для анализа изменений в среде функционирования предприятий. Система национальных стандартов в таком случае получится статичной.

Но при отсутствии основополагающих принципов свобода учетной практики субъектов действительно не может гарантировать объективности информации. Поэтому принципиально важно не то, как будет устроена система регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России, а что она будет вырабатывать.

5. При построении национальной системы учетных дисциплин также важно определить соотношение сфер финансовой, статистической и налоговой информации. Все эти данные в той или иной степени формируются в бухгалтерском учете, поэтому целесообразно обозначить принципы взаимодействия соответствующих дисциплин.

Порядок исчисления налогов не должен зависеть от отражения объекта налогообложения на счетах бухгалтерского учета. Надзорные и контрольные функции должно исключить из сферы финансовой отчетности, не следует смешивать понятия аудита и государственного контроля.

Проведенный анализ также показал, что совмещение финансовой и статистической отчетности может привести к нарушению функций для этих видов информации. Многообразие учетной практики, полезное для объективного отражения событий и операций в целях финансового анализа, может создать существенные сложности при организации статистических баз данных.

6. Дискуссии о распределении полномочий в системе регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России оставили без внимания более насущные для реализации задач реформы проблемы. Это прежде всего программы обучения и повышения квалификации для бухгалтеров, аудиторов, государственных служащих, а также мероприятия, позволяющие получить необходимые знания внешнему пользователю финансовой отчетности – действующему или потенциальному. При этом приоритетом должно стать качество обучения и материалов.

Формирование и профессиональная квалификация круга заинтересованных пользователей служит необходимым дополнением к организации финансового учета и отчетности компаний, обеспечивающим качественные характеристики информации. Данный инструмент находится за пределами регулирования системы бухгалтерского учета, но является одним из компонентов контроля за качеством информации, содержащейся в финансовой отчетности. При отсутствии круга заинтересованных пользователей, имеющих возможность через принятие экономических решений воздействовать на положение компании, применение лучшей международной практики представления финансовой отчетности не будет достаточно эффективным.

Следует уделить особое внимание международному сотрудничеству. Россия не должна оставаться в стороне от процессов формирования стандартов учета и отчетности, которые уже сейчас признаются универсальным языком бизнеса в международном общении. Данная мера также не позволит говорить о «бездумном заимствовании» Международных стандартов финансовой отчетности для российской практики.

Приложение 4

Создание особых экономических зон и их перспективы для формирования стимулов к ускорению социально-экономического развития России

Существенным событием 2005 г. стало принятие нормативно-правовой базы, регулирующей сравнительно новый инструмент экономической политики государства, – особые экономические зоны (ОЭЗ), а также проведение конкурсов и принятие решений по созданию в Российской Федерации ОЭЗ двух типов – промышленно-производственных и технико-внедренческих. При этом в 2006 г. планируется принятие поправок в законодательство, направленных на создание в Российской Федерации ОЭЗ еще двух типов – портовых и курортно-рекреационных. Следует отметить, что на сегодняшний день помимо вновь созданных ОЭЗ в России сохранились ОЭЗ, созданные в 1990-х годах в Калининградской и Магаданской областях.

История создания и функционирования ОЭЗ в России насчитывает уже более десяти лет. С начала 1990-х годов в России было создано несколько ОЭЗ, участники которых пользовались рядом льгот – главным образом по уплате налоговых и таможенных платежей. Вместе с тем унификация законода-

тельства, регулирующего вопросы ОЭЗ, была воплощена в виде законодательного акта лишь в прошедшем году.

Такому развитию событий есть несколько объяснений. С одной стороны, высокие темпы роста бюджетных доходов, наблюдающиеся в последнее время, позволяют органам власти принимать решения, связанные с увеличением государственных расходов (либо со снижением государственных доходов), более свободно, чем это было ранее. С другой стороны, в настоящее время практически исчерпаны источники восстановительного роста, последовавшего за экономическим кризисом конца 1980-х – начала 1990-х годов. В этой связи перед органами государственной власти стоят задачи создания стимулов для увеличения темпов современного экономического роста, основанного на инновационных технологиях, ускоренном развитии сектора услуг.

Для этого необходимы совершенствование функционирования основных рыночных институтов, оптимизация деятельности органов государственной власти, повышение инвестиционной привлекательности России и конкурентоспособности российской экономики. С учетом перечисленных задач следует отметить, что главной целью проводимой политики модернизации является изменение отраслевой структуры экономики. В условиях российской действительности перестройка должна осуществляться с целью отказа от сырьевой направленности экономики в пользу развития производств, как обеспечивающих необходимую степень диверсификации экономики, так и способствующих устойчивому экономическому росту. При этом необходимо отметить, что политика, направленная на государственную поддержку развития отдельных отраслей экономики, как правило, оказывается неэффективной. Целесообразно использовать государственную поддержку в отношении инвестиционных проектов, традиционно относящихся к сфере деятельности государства, прежде всего в области инфраструктуры. Помимо этого, с помощью проведения структурных и институциональных изменений органы государственной власти должны способствовать развитию конкуренции, повышающей степень адаптации экономической деятельности к меняющимся условиям.

Причем ускорению этих процессов будет содействовать развитие института государственно-частного партнерства, позволяющего объединить возможности и ресурсы общественного и предпринимательского секторов в целях создания «новой экономики».

Федеральный закон № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» был принят 22 июля 2005 г., а в декабре 2005 г. уже были подведены первые результаты конкурсного отбора поданных заявок. Решением Правительства РФ были объявлены 6 особых экономических зон: 4 технико-внедренческие зоны и 2 промышленно-производственные. Технические-внедренческие зоны были организованы в Москве (г. Зеленоград) – по разработке микроэлектроники, в Московской области (г. Дубна) – по созданию ядерных и физических технологий, в Санкт-Петербурге – по разработке информационных технологий и в Томске – по созданию новых материалов.

Промышленно-производственные зоны созданы в Липецкой области – по производству бытовой электроники и в Татарстане (г. Елабуга) – по производству автокомпонентов и высокотехнологической продукции нефтехимического направления.

Несмотря на то что первые шаги по исполнению принятого Закона уже сделаны, представляется целесообразным с позиции выявления последствий его реализации на территории Российской Федерации для решения стратегически важной задачи – структурной перестройки национальной экономики – провести детальную экспертизу основных положений данного Закона.

Проблема № 1. Отсутствие четкого понимания структуры «новой экономики» России

Как видно из текста Закона, не вполне ясна цель создания особых экономических зон как инструмента экономической политики. И хотя в Законе предусмотрена возможность установления Правительством РФ разрешенных видов деятельности на территории ОЭЗ (ст. 4), реально выбор ограничивается лишь видами деятельности, указанными в заявке претендента на участие в конкурсе.

Таким образом, в очередной раз декларируемая решимость провести серьезные структурные и институциональные преобразования уступает место применению мер стимулирования развития уже сложившихся видов специализации отдельных территорий вместо того, чтобы формировать на территориях институциональные условия деятельности, в наибольшей степени благоприятствующие ускоренному экономическому развитию путем создания новых производств и научно-исследовательских комплексов. К сожалению, действующая методика оценки заявок на создание ОЭЗ обоих типов, изложенная в п. 4 конкурсной документации, утвержденной приказом министра экономического развития и торговли РФ от 14 сентября 2005 г. № 223, построена таким образом, чтобы отдавать предпочтение при конкурсном отборе заявкам тех претендентов, у которых развиты ресурсная (финансовые, имущественные, трудовые ресурсы), научно-исследовательская и инфраструктурная базы для создания и успешного функционирования ОЭЗ и есть опыт реализации крупных инвестиционных проектов, что в совокупности свидетельствует о сложившейся специализации претендента на заявляемых им видах технико-внедренческой или промышленно-производственной деятельности.

Безусловно, ориентация в принятии федеральных решений на специфику развития отдельных территорий страны заслуживает положительной оценки, так как не связана с «чиновничьим» походом к выбору приоритетов, но она также свидетельствует об отсутствии у федеральной власти четкого понимания сути современного экономического роста, что, кстати, подтверждается и размытыми формулировками целей создания ОЭЗ (ст. 3): «Особые экономические зоны создаются в целях развития обрабатывающих отраслей экономики, высокотехнологичных отраслей, производства новых видов продукции и развития транспортной инфраструктуры».

Отсутствие четких ориентиров в виде конкретных стратегических целей, которые преследует принятие данного Закона, делает практически невозможной адекватную оценку эффективности его исполнения, а следовательно, изначально ставит под вопрос необходимость его принятия для решения задач структурной перестройки российской экономики с целью обеспечения условий для экономического развития.

Проблема № 2. Формулировка условий создания особых экономических зон и неоднозначность их трактовки усложняют исполнение закона

Ст. 4 Закона вводит понятие «участок территории», которого нет в Земельном кодексе Российской Федерации, но не определяет его, что приводит к возникновению разнотолков. И хотя далее по тексту Закона для определения территории зоны используется законодательно устоявшееся понятие «земельный участок», однозначное толкование положений ст. 4 Закона отсутствует.

Следуя логике авторов Закона и здравому смыслу, читать положения ст. 4 Закона следует следующим образом: особая экономическая зона может быть создана на участке территории определенной площади, который, в свою очередь, может быть образован из неограниченного количества земельных участков, составляющих единую территорию зоны установленной площади. Принцип единства территории в Законе является приоритетным, и поэтому, например, ОЭЗ промышленно-производственного типа не может быть создана на территории двух и более отдельных (отдельно расположенных, не связанных общими границами) земельных участков.

Другим «узким местом» Закона является ст. 5, которая определяет в качестве двух принципиальных условий создания ОЭЗ на территории муниципальных образований принадлежность объектов недвижимости, включая земельные участки, а также их текущий правовой статус (не должны находиться во владении и (или) в пользовании граждан и юридических лиц). Так, Законом установлено, что земельные участки, образующие территорию зон, должны находиться в государственной и (или) муниципальной собственности и на момент создания ОЭЗ не быть во владении и (или) в пользовании граждан и юридических лиц, за исключением земельных участков, которые предоставлены для размещения и использования объектов инженерной инфраструктуры и на которых размещены такие объекты. Для технико-внедренческих зон данное требование не распространяется на земельные участки, находящиеся во владении и (или) в пользовании образовательных и (или) научно-исследовательских организаций.

Требование относительно принадлежности земельных участков, образующих территорию зон, к государственной и (или) муниципальной собственности ограничивает возможность создания ОЭЗ на земельных участках, которые де-юре закреплены за коммерческими организациями (федеральными государственными унитарными предприятиями, муниципальными унитарными предприятиями, акционерными обществами со 100%-м уставным

капиталом у государства и т.п.), а де-факто управляются единолично государством или муниципальным образованием, а следовательно, могут участвовать в проведении единой государственной структурно-инвестиционной политики.

Положение Закона о невозможности нахождения во владении и (или) в пользовании граждан и юридических лиц объектов недвижимости, за исключением объектов инфраструктуры, приводит к тому, что, поскольку автомобильные и железные дороги являются объектами транспортной инфраструктуры, земельные участки под ними не подпадают по действие исключительных положений ст. 5 Закона. Более того, законодательно автомобильные и железные дороги, а также земельные участки под ними находятся в собственности юридических лиц (например, железные дороги и земельные участки под ними находятся в собственности ОАО «РЖД»), поэтому такие земельные участки не могут войти в единую территорию ОЭЗ. Получается, что, с одной стороны, должны быть отобраны территории, наиболее обеспеченные объектами инфраструктуры, а с другой – земельные участки с расположенными на них объектами инфраструктуры невозможно включить в территорию ОЭЗ по формальным, содержательно несущественным признакам.

Применяемое в ст. 5 агрегированное понятие «образовательные организации» также порождает вопросы к существу понятия и его роли в идеологии Закона.

Так, в связи с тем, что в Законе не конкретизированы типы образовательных организаций, претендентам на участие в конкурсе приходится руководствоваться ст. 11 и 12 Федерального закона «Об образовании» от 10 июля 1992 г. № 3266-1, согласно которым к образовательным организациям относятся все некоммерческие организации независимо от их организационно-правовых форм, типов и видов, реализующие образовательные программы и государственные образовательные стандарты всех уровней и направленности, в том числе общеобразовательные (дошкольного образования, начального общего образования, основного общего образования, среднего (полного) общего образования) и профессиональные (начального профессионального образования, среднего профессионального образования, высшего профессионального образования, послевузовского профессионального образования). Остается только догадываться, какую роль играют общеобразовательные учреждения в создании технико-внедренческой зоны.

Осталась неохваченной Законом оценка допустимости создания ОЭЗ на территории закрытого административного территориального образования (ЗАТО). В связи с тем, что прямых запретов на это в Законе не содержится, для ответа на данный вопрос приходится обращаться к нормам Федерального закона Российской Федерации «О закрытом административно-территориальном образовании» от 14 июля 1992 г. № 3297-1 и Земельного кодекса Российской Федерации.

Так, согласно ст. 27 Земельного кодекса Российской Федерации земельные участки в границах закрытого административного территориального

образования, находящие в государственной или муниципальной собственности, относятся к землям, которые либо изъяты из оборота, если заняты объектами, в соответствии с видами деятельности которых созданы ЗАТО, либо к ограниченным в обороте – во всех остальных случаях. Более того, в соответствии со ст. 93 ЗК РФ в ЗАТО устанавливается по решению Правительства Российской Федерации особый режим использования земель, что подразумевает ограничение или запрет тех видов деятельности, которые несовместимы с целями использования земель в целях обеспечения обороны и безопасности.

Наряду с ограничениями оборота земельных участков Федеральный закон «О закрытых административно-территориальных образованиях в Российской Федерации» устанавливает дополнительные ограничения и запреты. Так, согласно ст. 3 данного Закона особый режим безопасного функционирования предприятий и (или) объектов в закрытом административно-территориальном образовании подразумевает ограничения на право ведения хозяйственной и предпринимательской деятельности, владения, пользования и распоряжения землей, природными ресурсами, недвижимым имуществом, вытекающие из ограничений на въезд и (или) постоянное проживание.

Однако самое главное препятствие на пути создания ОЭЗ на территории ЗАТО состоит в несоответствии целей создания ОЭЗ и ЗАТО. Если цели ОЭЗ связаны с промышленно-инновационным развитием национальной экономики, то ЗАТО образуются для размещения промышленных предприятий по разработке, изготовлению, хранению и утилизации оружия массового поражения, переработке радиоактивных и других материалов, военных и иных объектов, для которых устанавливается особый режим безопасного функционирования и охраны государственной тайны.

Конечно, учитывая все приведенные выше доводы, создание ОЭЗ на территории ЗАТО представляется невозможным и нецелесообразным, но это следует напрямую прописать в Федеральном законе «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» во избежание повторных заявок с подобными предложениями.

Проблема № 3. Выполнение финансовых обязательств сторон по трехстороннему соглашению о создании особой экономической зоны поставлено Законом в зависимость от волеизъявления представителей законодательной власти

Ст. 6 Закона предусматривает необходимость в тридцатидневный срок с момента подписания постановления Правительства Российской Федерации о создании ОЭЗ заключить трехстороннее соглашение между правительством Российской Федерации, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации и исполнительно-распорядительным органом муниципального образования о создании ОЭЗ. Среди основных положений данного соглашения, которые определены Законом, на первом месте значится необходимость отражения в соглашении объемов и сроков финансирования создания инженерной, транспортной и социальной

инфраструктур ОЭЗ за счет средств федерального бюджета, бюджета субъекта Российской Федерации и местного бюджета. Другие положения соглашения, безусловно, сами по себе важны, потому что устанавливают порядок взаимодействия органов власти всех трех уровней по созданию и обеспечению функционирования зоны, режим налоговых льгот для резидентов зоны, комплекс мероприятий по разработке перспективного плана развития зоны и механизм формирования наблюдательного совета, но все-таки они являются второстепенными по своей сути и зависимыми от выполнения финансовых обязательств сторон соглашения по созданию инфраструктуры зоны. Ведь, действительно, при отсутствии необходимых инженерно-коммуникационных сетей, железных и автомобильных дорог, объектов социальной сферы едва ли будет возможно привлечь инвесторов на необустроенную территорию, предлагая им лишь льготные таможенные и налоговые режимы. Поэтому вопрос финансирования создания и развития объектов инфраструктуры является первоочередным для решения и в то же время самым неоднозначным.

Дело в том, что соглашение является долгосрочным юридическим документом, так как определяет срок функционирования ОЭЗ, который по Закону может быть любым в пределах 20 лет с момента создания зоны, и действует в течение всего этого времени. Также очевидно, что процесс создания инфраструктуры ОЭЗ займет не один год. Так, для примера, в календарных планах финансирования расходов на создание инфраструктуры зоны, приводимых в тексте заявок претендентов на участие в конкурсе, фигурирует период от 3 до 7 лет. Соответственно в соглашении стороны должны предусмотреть первоначальный план финансирования расходов на создание и развитие инфраструктуры зоны, а также порядок внесения в него изменений в случае необходимости.

Однако проблема настоящего соглашения состоит как раз в том, что данное распределение расходов на создание инфраструктуры не может рассматриваться как обязательства сторон по причине того, что все расходы государственных и муниципальных органов управления финансируются исключительно за счет бюджетов соответствующих уровней, которые утверждаются на предстоящий финансовый год законодательным путем. Другими словами, стороны могут взять на себя по данному соглашению лишь обязательства при формировании проекта бюджета на каждый последующий год предусматривать объемы финансирования, установленные соглашением, и представлять их для утверждения законодательными (представительными) органами государственной (муниципальной) власти. Таким образом, выполнение финансовых обязательств сторон по трехстороннему соглашению о создании особой экономической зоны ставится Законом в зависимость от волеизъявления представителей законодательной власти, что, в свою очередь, ставит под вопрос реализуемость всего соглашения.

Проблема № 4. Ограниченность прямого финансирования

Согласно ст. 6 Закона за счет бюджетных средств финансируются расходы по созданию и обеспечению функционирования инженерной, транс-

портной и социальной инфраструктуры ОЭЗ. На этом прямая поддержка государства завершается, а далее применяются исключительно косвенные регуляторы в виде таможенных и налоговых льгот. На первый взгляд логика разработчиков закона вполне понятна: государство берет на себя прямое инвестирование строительства, реконструкции или капитального ремонта объектов инфраструктуры, которые априори являются убыточными направлениями деятельности, но необходимы для обеспечения условий нормального функционирования резидентов зоны посредством снижения их транзакционных издержек, а далее можно ограничиться использованием косвенных рычагов регулирования предпринимательского климата на территории зоны. Однако есть несколько «но».

Во-первых (формальное «но»), Закон не определяет исчерпывающего перечня объектов инфраструктуры особой экономической зоны. Поэтому для решения вопросов отнесения тех или иных объектов к объектам инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры приходится руководствоваться оценкой их функционального предназначения (создают необходимые условия для осуществления деятельности по профилю ОЭЗ). С этой позиции к объектам инженерной инфраструктуры можно относить объекты водоснабжения и водоотведения, в том числе насосные станции; объекты тепло-, энерго- и газоснабжения; объекты телекоммуникационной и информационно-вычислительной деятельности. К объектам транспортной инфраструктуры традиционно относят автомобильные и железные дороги, морские и речные порты, гражданские аэродромы, магистральные трубопроводы. Под социальной инфраструктурой понимается совокупность учреждений образования, здравоохранения, культуры, физической культуры и спорта. Однако как быть с теми или иными работами по созданию объектов рыночной инфраструктуры, которые необходимы для обеспечения деятельности зоны, но напрямую не относятся к вышеперечисленным объектам – отсыпкой территории, сооружением дамбы, строительством дорожной сети до территории зоны и т.п.? Порядок урегулирования этих вопросов Законом не определен, поэтому скорее всего в трехстороннем соглашении о создании ОЭЗ должен быть закреплён перечень объектов, создаваемых за счет бюджетных средств, и, если к этому моменту времени создание таких объектов, в том числе нетрадиционных, не будет подтверждено тщательно подготовленными экономическими и техническими расчетами, обосновывающими их необходимость для обеспечения надлежащего функционирования зоны, они останутся без финансирования в ближайшие годы.

Во-вторых, не вызывает никакого сомнения, что создание инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры создаст необходимые, но вовсе не всегда достаточные условия для осуществления деятельности резидентов по профилю зоны. Совершенно очевидно, что эти объекты не охватывают весь перечень элементов рыночной инфраструктуры, способствующих снижению транзакционных расходов предпринимателей и повышению отдачи на вложенный капитал. В Законе не предусматривается возможности бюджетно-

го финансирования расходов по созданию бизнес-инкубаторов, центров коллективного использования оборудования, современных исследовательских лабораторий, государственных лизинговых компаний и т.п. Особенно актуальным решение этих вопросов является для технико-внедренческих зон, где инвестиционный потенциал резидентов гораздо менее существенен по сравнению с финансовыми возможностями представителей промышленно-производственных зон, куда привлекаются крупные инвесторы, которые в состоянии самостоятельно осуществить финансирование создания необходимых для них объектов инфраструктуры. Поэтому считаем целесообразным не ограничивать перечень финансируемых за счет бюджетных средств объектов инфраструктуры лишь объектами инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры, которые далеко не во всех случаях удовлетворяют первоочередные потребности резидентов в услугах инфраструктуры.

Проблема № 5. Возможные последствия формального подхода к присвоению статуса резидента особой экономической зоны

Для получения статуса резидента особой экономической зоны коммерческие организации – а в случае технико-внедренческих зон еще и индивидуальные предприниматели – должны представить помимо сугубо формальных документов (копии свидетельства о государственной регистрации, копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, копий учредительных документов) всего один содержательный документ, из которого можно хоть как-то оценить реальные направления и масштабы деятельности потенциального резидента на территории зоны, – бизнес-план. При этом, если в случае технико-внедренческой зоны экспертизу представленных претендентами на получение статуса резидента зоны бизнес-планов проводит специально создаваемый для этих целей экспертный совет, проверяющий их на соответствие утвержденным Минэкономразвития России критериям оценки, что позволяет говорить об определенной объективности и обоснованности результатов отбора резидентов, то для промышленно-производственной зоны Законом вообще установлен частный порядок экспертизы бизнес-планов. Так, в комплекте документов, которые подаются заявителем на получение статуса резидента промышленно-производственной зоны, необходимо представить положительное заключение на бизнес-план, подготовленное кредитной организацией в произвольной форме. При этом выбор кредитной организации для проведения экспертизы бизнес-плана по Закону остается за претендентом. Следовательно, претендент получает возможность самостоятельно договариваться о получении положительного заключения на подготовленный им бизнес-план с банками, которые должны соответствовать в большей части формальным критериям отбора, установленным Минэкономразвития России. Очевидно, что государство готово присвоить статус резидента практически каждой коммерческой организации, которая зарегистрирована на территории муниципального образования, в границах которого расположена ОЭЗ, имеет в своем уставе виды деятельности, соответствующие

щие типу зоны, и готова инвестировать в определенных соглашением о ведении деятельности сумме и сроках.

Основным аргументом в пользу такого формального и явно упрощенного подхода к присвоению статуса резидента является отсутствие каких-либо прямых форм поддержки резидента со стороны государства (субсидирование, кредитование, вложение в уставной капитал и т.п.). Главное – что резидент берет на себя обязательство за получение права пользоваться льготными налоговым и таможенным режимами осуществить капитальные вложения в сумме, эквивалентной не менее 10 млн евро, в течение всего срока своей деятельности на территории зоны. К сожалению, при этом в Законе практически отсутствуют санкции за нарушение возложенных на коммерческую организацию или индивидуального предпринимателя обязанностей в результате получения статуса резидента. Единственная санкция заключается в уплате штрафа в размере, предусмотренном соглашением о ведении промышленно-производственной деятельности, в случае досрочного прекращения действия соглашения о ведении деятельности по причине существенных нарушений его условий резидентом особой экономической зоны. Однако, во-первых, скорее всего величина штрафа будет незначительной и он является скорее формальным инструментом воздействия на нарушителей, а во-вторых, доказывать факты наличия существенных нарушений придется в суде, так как лишить лицо статуса резидента ОЭЗ возможно по Закону исключительно в судебном порядке по следующим основаниям:

- при неисполнении резидентом особой экономической зоны предписания об устранении нарушений до проведения очередной проверки (ст. 11);
- при двух и более существенных нарушениях резидентом особой экономической зоны налогового и (или) таможенного законодательства (ст. 11);
- в случае прекращения действия соглашения о ведении промышленно-производственной деятельности (ст. 19).

Следовательно, последствиями формального подхода к присвоению статуса резидента промышленно-производственной зоны под «обещания» ведения деятельности в соответствии с типом зоны и осуществления крупных капитальных вложений согласно установленному соглашением о ведении деятельности графику может стать череда судебных разбирательств, которая даже в случае судебных решений в пользу государства не компенсирует в полной мере всех понесенных бюджетных расходов на инфраструктуру и управление особыми экономическими зонами.

Проблема № 6. Последствия предоставления льгот для достижения целей Закона

Основу благоприятного предпринимательского климата для резидентов особой экономической зоны формируют льготные налоговые и таможенные режимы, а также упрощенный административный порядок.

Применение режима свободной таможенной зоны на территории ОЭЗ регулирует отношения по размещению и использованию товаров иностранного и отечественного происхождения на территории зоны следующим обра-

зом. Особые условия создаются для скорейшей модернизации основных производственных фондов и удешевления приобретения оборотных средств в силу отсутствия ввозных таможенных пошлин и НДС, причем это распространяется как на ввозимые российские, так и на иностранные товары.

Поставка производимых или транзитных товаров с территории ОЭЗ за рубеж также подлежит льготному обложению. Другими словами, резиденты зоны, осуществляющие экспортные операции, облагаются НДС по 0%-й ставке и освобождаются от уплаты вывозных таможенных пошлин. Если товарный поток из ОЭЗ направляется контрагентам на остальной территории Российской Федерации, резидент обязан уплатить все платежи в бюджет исходя из требований общего налогового и таможенного режимов. Таким образом, данный режим направлен на закрепление экспортной ориентации деятельности ОЭЗ и создает очаги внешнеэкономической конкуренции через процесс ценообразования.

Определенные льготы предоставляются резидентам и согласно Налоговому кодексу Российской Федерации. Так, для резидентов технико-внедренческой зоны снижена базовая ставка по единому социальному налогу с 26% до 14%. Полностью освобождаются от уплаты налога на имущество организаций и земельного налога резиденты ОЭЗ в течение 5 лет с момента постановки имущества на учет или возникновения права собственности на земельный участок соответственно.

Ставка налога на прибыль организации может быть понижена вплоть до 20%, что должно быть предусмотрено трехсторонним соглашением о создании зоны. Помимо этого, резиденты промышленно-производственных зон вправе в отношении собственных основных средств к основной норме амортизации применять специальный коэффициент, но не выше 2, что фактически свидетельствует о возможности применения ускоренной амортизации производственных мощностей, а также могут осуществлять перенос убытка на будущее в течение последующих десяти лет без каких-либо ограничений по суммам списания убытка.

Создаваемые территориальные органы Федерального агентства по управлению ОЭЗ должны на практике реализовывать принцип «одного окна» во взаимодействиях с резидентами зон, что значительно упрощает административный режим хозяйствования и является существенным достоинством Закона.

В целом же представленные налоговые, таможенные, административные льготы, обеспечивающие определенное ослабление фискальной и управленческой нагрузки на предпринимательский сектор, связаны скорее с получением коммерческой организацией или предпринимателем статуса резидента зоны, чем с приоритетными направлениями экономической деятельности. А потому их действенность для решения задач структурной перестройки российской экономики ставится в зависимость от стратегически оправданного выбора Правительством Российской Федерации направлений специализации зон.

* * *

Реализация Закона уже началась, при этом первый этап исполнения Закона, заключающийся в отборе наиболее перспективных регионов для создания на их территории ОЭЗ, завершился. В настоящий момент возможность для предпринимателей реального получения выгод (административных, налоговых, таможенных) от применения указанного Закона зависит от скорейшего формирования правового поля для начала функционирования особых экономических зон на территориях отобранных регионов.

В силу того обстоятельства, что процесс создания и функционирования ОЭЗ является долгосрочным, первых результатов предстоит ждать не ранее чем через 3–4 года, а потому оценивать положения Закона на данном этапе можно лишь аналитическим путем.

В заключение представляется необходимым резюмировать все вышесказанное в нескольких выводах.

Во-первых, сама по себе идея создания особых экономических зон доказала свою состоятельность на примере других стран и имеет полное право быть реализованной в России. Однако при этом следует четко понимать, что лишь созданием очагов роста не должна ограничиваться структурно-инвестиционная политика государства, желающего осуществить кардинальную трансформацию национальной экономики в сторону развития производств с высокой добавленной стоимостью. Пока же идея особых экономических зон как катализатора структурных преобразований в той форме, как она реализована в Законе, не позволяет рассчитывать на то, что она пойдет дальше появления нескольких зон решения локальных проблем, не связанных с общенациональными задачами. Отсутствие четко сформулированных и динамично вплетенных в единую стратегию социально-экономического развития России приоритетов структурной политики порождает бессистемность в решении принципиальнейших задач, выражающуюся в принятии малоэффективных законов.

Во-вторых, создание благоприятных условий хозяйствования, конечно, имеет огромное значение для растущей экономики. Однако российская экономика в настоящий момент находится в таком положении, когда этих мер будет явно недостаточно, чтобы частный сектор самостоятельно смог преодолеть накопленные трудности и противоречия. Следовательно, устранение государства от активного финансирования структурной перестройки общества и ограничение им своей роли лишь задачами, направленными на улучшение среды хозяйствования, позволяет констатировать односторонность подхода к осуществлению структурно-инвестиционной политики страны.

В сложившихся условиях необходимо изменить подход к роли государства в процессах реформирования российской экономики с целью увеличения государственных инвестиций в организацию современной рыночной инфраструктуры, в обеспечение развития НТП.

В-третьих, представляется необходимым внести соответствующие поправки в действующий Закон с учетом отмеченных выше проблем и недостат-

ков. В противном случае в очередной раз реформирование в России на примере данного Закона будет протекать по принципу «хотели как лучше, а получилось как всегда».