

НАЛОГИ и ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ РЕЦЕНЗИРУЕМЫЙ ЖУРНАЛ

№ 2(34)/2017

апрель–июнь

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

УЧРЕДИТЕЛЬ:

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

ИЗДАТЕЛЬ:

Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России

РЕДАКЦИЯ:

Мурашов С. Б. – главный редактор,
Крюкова О. В. – зам. главного редактора,
Зайцева Е. С. – верстка,
Витвицкая М.А. – менеджер.

Присланные рукописи рецензируются. Перепечатка, включение информации, содержащейся в материалах, опубликованных в журнале «НАЛОГИ и ФИНАНСЫ», во всевозможные базы данных для дальнейшего их коммерческого использования, размещение таких материалов в любых СМИ и Интернете допускаются только с письменного разрешения редакции.

Ответственность за достоверность сведений в рекламных объявлениях несут рекламодатели. Редакция оставляет за собой право художественной доработки оригинал-макетов рекламных объявлений.

© Журнал «НАЛОГИ и ФИНАНСЫ», 2017 г.

Адрес редакции:

197342, Санкт-Петербург,
ул. Торжковская 10, каб. 104.
Тел. (812) 492-9-492
Факс: (812) 492-94-96
(редакция, отдел рекламы).
E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Цена свободная.

Дата выхода в свет: 04.08.2017

Подписано в печать: 30.06.2017

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Отпечатано в Северо-Западном институте повышения квалификации ФНС России
197342, Санкт-Петербург, ул. Торжковская 10
Заказ № 79

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

<http://www.elibrary.ru>

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Власова Виктория Михайловна

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

Ерофеева Вера Арсентьевна

Профессор Санкт-Петербургского государственного экономического университета, д-р экон. наук

Колесник Наталья Федоровна

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

Лаврентьева Елена Александровна

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

Маняева Вера Александровна

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

Мурашов Сергей Борисович

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

Николаенко Елена Викторовна

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

Патров Виктор Владимирович

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

Шаляев Сергей Николаевич

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

Шепенко Роман Алексеевич

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

ОФОРМЛЕНИЕ ПОДПИСКИ НА ЖУРНАЛ «НАЛОГИ и ФИНАНСЫ»:

– во всех почтовых отделениях

Российской Федерации

– 70778 – каталог Роспечать

– 34139 – каталог «Пресса России»

– в редакции с любого месяца

тел./факс: (812) 492-94-96

(отдел подписки)

16+

TAXES AND FINANCES

PEER-REVIEWED RESEARCH AND PRACTICE JOURNAL

№ 2(34)/2017

April–June

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

FOUNDER:

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

PUBLISHER:

NW FTS of Russia Training Institute

EDITORS:

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

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

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

© TAXES and FINANCES Journal, 2017

Postal Address:

10 Torzhkovskaya str, Office 104
197342 Saint Petersburg, Russia
Tel: (812) 492-9-492
Fax: (812) 492-94-96
(editorial board, advertising department)
E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Open price.

Date of Publishing: 04.08.2017
Passed for printing: 30.06.2017
Offset Printing. Circulation 1 000 copies
Printed in NW FTS
of Russia Training Institute
10 Torzhkovskaya str, 197342 Saint Petersburg
Order № 79

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

<http://www.elibrary.ru>

EDITORIAL BOARD:

Vlasova Viktoria Mikhailovna

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

Erofeeva Vera Arsenyevna

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

Kolesnik Natalia Fedorovna

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

Lavrentyeva Elena Aleksandrovna

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

Maniaeva Vera Aleksandrovna

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

Murashov Sergei Borisovich

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

Nikolaenko Elena Viktorovna

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

Patrov Viktor Vladimirovich

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

Shaliaev Sergei Nikolaevich

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

Shepenko Roman Alexeevich

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

SUBSCRIPTION TO A TAXES AND FINANCES JOURNAL:

– in all post offices of the Russian Federation

– 70778

– 34139

– in editorial office starting at any month

Tel/Fax: (812) 492-94-96
(subscription department)

16+

СОДЕРЖАНИЕ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Структура и анализ налоговых платежей и налоговой нагрузки на примере ООО «ИНТЕХСТРОЙ» в 2014-2016 гг.	7
---	---

Беспалов Михаил Владимирович,

канд. экон. наук, доцент, заместитель главного бухгалтера

Тамбовского государственного университета имени Г.Р. Державина

Аннотация. На примере предприятия розничной торговли, применяющего общую систему налогообложения, проведен анализ налогообложения и налоговой нагрузки за 2014-2016 гг. Также в статье рассмотрена динамика налоговых платежей организации.

Ключевые слова: анализ налогообложения, НДС, налог на прибыль, страховые взносы, налоговая нагрузка.

БЮДЖЕТНЫЕ ОТНОШЕНИЯ

О состоянии российского бюджетного федерализма	14
--	----

Швецов Юрий Геннадьевич,

д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Экономика, финансы и кредит»

Алтайского государственного технического университета им. И.И. Ползунова

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы кризисного состояния системы бюджетного регулирования в России и перспективы его преодоления. Выявлены и проанализированы важнейшие изъяны действующего порядка формирования межбюджетных отношений, доказана его нацеленность исключительно на благополучие федерального бюджета. Обоснована необходимость перехода от модели централизованного финансового устройства страны на принципы децентрализации бюджетного устройства.

Ключевые слова: бюджет, бюджетное регулирование, бюджетный федерализм, межбюджетные отношения, принципы бюджетной системы, бюджетная реформа, бюджетное устройство, децентрализация бюджетной системы.

НАЛОГОВОЕ КОНСУЛЬТИРОВАНИЕ

Экономическое содержание и структура института налогового консультирования как формы налоговых отношений и управления	23
---	----

Барулин Сергей Владимирович,

д-р экон. наук, профессор кафедры налогов и налогообложения

Саратовского социально-экономического института (филиала)

Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова

Минвалиев Антон Викторович,

магистрант кафедры налогов и налогообложения

Саратовского социально-экономического института (филиала)

Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова

Аннотация. В статье представлен комплексный теоретический анализ экономического содержания института налогового консультирования как формы налоговых отношений и управления ими. Раскрыт понятийный аппарат налогового консультирования, определены его место, сущность и функции в системе налоговых отношений, структуре налогового процесса и налогового менеджмента. Предложены расширенный перечень и состав консультационных услуг по вопросам налогообложения, а также их группировка по признаку единообразия и подходов к стандартизации консультационной деятельности. По результатам исследования представлена институциональная модель системы налогового консультирования как формы налоговых отношений, элемента налогового процесса и налогового менеджмента.

Ключевые слова: институт налогового консультирования, налоговые отношения, налогообложение, налоговый процесс, налоговый менеджмент, налоговые консультанты (консультации), функции налогового консультирования, консультируемые лица, консультационные услуги.

СОДЕРЖАНИЕ

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

Предварительные ценовые соглашения по трансфертному ценообразованию в свете правила исчерпания внутренних средств правовой защиты 32

Королёв Георгий Александрович,

канд. юрид. наук, старший научный сотрудник Лаборатории развития налоговой системы
Российской академии народного хозяйства
и государственной службы при Президенте Российской Федерации

Аннотация. *Статья посвящена рассмотрению вопроса предварительных ценовых соглашений по трансфертному ценообразованию в контексте одного из главных принципов международного права – правила исчерпания внутренних средств правовой защиты. Это правило проистекает из глубины веков и изначально было связано с темой дипломатической защиты. Однако с течением времени оно стало распространяться на все большее количество подотраслей международного права: от международной защиты прав человека до международного экономического права. В статье рассматриваются существующие актуальные вопросы правового регулирования в области трансфертного ценообразования.*

Ключевые слова: *трансфертное ценообразование, предварительное ценовое соглашение, исчерпание внутренних средств правовой защиты.*

СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

К «новым» вопросам о «старых» страховых взносах 41

Телегус Август Валерьевич,

канд. экон. наук, доцент, заведующий кафедрой налогов и налогообложения
Приволжского института повышения квалификации ФНС России

Аннотация. *В настоящем исследовании рассмотрены вопросы правомерности доначислений страховых взносов, а также привлечения организации к мерам ответственности и начисления пеней. В статье сделан вывод о том, что доначисление страховых взносов на выплаты в пользу членов совета директоров за периоды, предшествующие 2017 г., является правомерным, однако оснований для начисления организации пени и привлечения её к ответственности за период с 01.01.2014 по 30.06.2014 не имеется.*

Ключевые слова: *страховые взносы, члены совета директоров, ответственность, пени.*

ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

Налоговые доходы региональных бюджетов: проблемы и перспективы 44

Малис Нина Ильинична,

канд. экон. наук, профессор Департамента налоговой политики
и таможенно-тарифного регулирования
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

Аннотация. *Финансовое положение большинства региональных и местных бюджетов остается сложным. Это несомненно является важнейшим фактором, препятствующим росту региональной экономики и развитию социальной сферы. В этой связи высокую актуальность приобретает задача разработки комплекса мер по повышению финансовой устойчивости бюджетов субъектов Федерации и муниципальных образований. В решении задачи большую роль имеет реформирование налоговой системы, отказ от неоправданных налоговых льгот, улучшение качества налогового администрирования.*

Ключевые слова: *бюджет региона, налог, бюджетные кредиты, коммерческие кредиты, налоговые льготы, налоговые ставки, налог с продаж, налог на наследство и дарение, сбалансированность бюджетов.*

CONTENTS

ACCOUNTING AND TAXATION

Structure and analysis of tax payments and tax burden on the example of “INTECHSTROY” LLC in 2014-2016 7

Bespalov Mikhail Vladimirovich,
Associate professor, Deputy Chief Accountant
of Tambov State University named after G. R. Derzhavin
Candidate of Economic Sciences

Abstract. *On the example of a retail trade enterprise applying general taxation system, an analysis of taxation and tax burden for 2014-2016 was carried out. The article also considers the dynamics of tax payments of the organization.*

Key words: *taxation analysis, VAT, profit tax, insurance premium payments, tax burden.*

BUDGETARY RELATION

On the state of Russian budgetary federalism 14

Shvetsov Yury Gennadyevich,
Professor, Head of the Department of Economics, Finance and Credit
of the I.I. Polzunov Altai State Technical University,
Doctor of Economic Sciences

Abstract. *The article considers the issues of crisis state of the system of budget regulation in Russia and the prospects of overcoming the crisis. The most serious defects of the actual procedure of forming interbudgetary relations are revealed and analyzed, its exclusive focus on well-being of the federal budget is proved. The necessity of transition from the model of centralized financial order of the state to decentralization of the budgetary order is justified.*

Key words: *budget, budget regulation, budgetary federalism, interbudgetary relation, principles of budgetary system, budgetary reform, budgetary order, decentralization of the budgetary system.*

TAX CONSULTATION

Economic content and structure of the institute of tax consultation as a form of tax relation and management 23

Barulin Sergey Vladimirovitch,
Professor of the Tax and Taxation Department
of Saratov Social and Economic Institute (branch)
of Plekhanov Russian University of Economics,
Doctor of Economic Sciences

Minvaliev Anton Viktorovich,
Master's Student of the Tax and Taxation Department
of Saratov Social and Economic Institute (branch)
of Plekhanov Russian University of Economics

Abstract. *The article presents a complex theoretical analysis of the economic content of the tax consulting institute as a form of tax relations and their management. The conceptual apparatus of tax consulting is disclosed, its place, essence and functions in the system of tax relations, the structure of tax process and tax management are determined. An extended list and composition of taxation consulting services, as well as their grouping on the basis of uniformity and approaches to the standardization of consulting activities, are proposed. According to the results of the research, the institutional model of the tax consulting system is presented as a form of tax relations, an element of tax process and tax management.*

Key words: *tax consulting institute, tax relation, taxation, tax process, tax management, tax consultants (consultations), functions of tax consultation, consulted persons, consulting services.*

CONTENTS

TRANSFER PRICING

Preliminary price agreements on transfer pricing within the frame of rules for the exhaustion of domestic remedies of legal protection..... 32

Korolev Georgy Aleksandrovich,

Senior Researcher of the Laboratory of Tax System Development
of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,
Candidate of Legal Sciences

Abstract. *The article is devoted to the issue of preliminary pricing agreements on transfer pricing in the context of one of the main principles of international law - the rules for exhaustion of domestic remedies of legal protection. This rule stems from the depths of the centuries and was originally associated with the subject of diplomatic protection. However, over time, it began to spread to an increasing number of sub-sectors of international law: from international protection of human rights to international economic law. The article deals with current issues of legal regulation in the field of transfer pricing.*

Key words: *transfer pricing, preliminary price agreement, exhaustion of domestic remedies of legal protection.*

INSURANCE PREMIUM PAYMENTS

To “new” issues about “old” insurance premium payments..... 41

Telegus Avgust Valeryevich,

Associate professor, Head of Tax and Taxation Department
of Privolzhsky Institute of Advanced Studies of the Federal Tax Service of Russia,
Candidate of Economic Sciences

Abstract. *In this study, the issues of the legitimacy of additional charges of insurance premium payments, as well as of bringing of the organization to responsibility and accrual of penalties, are considered. The article concludes that the additional charging of insurance premiums for payments to the members of the board of directors for the periods preceding 2017 is valid, but that there are no grounds for charging the organization with a penalty and bringing it to responsibility for the period from 01.01.2014 to 30.06.2014.*

Key words: *insurance premium payments, members of the board of directors, responsibility, penalties.*

PROBLEMS AND THEIR SOLUTIONS

Tax revenues of regional budgets: problems and prospects 44

Malis Nina Ilyinichna,

Professor of the Department of Tax and Customs and Tariff policy
of the Finance University under the Government of the Russian Federation,
Candidate of Economic Sciences

Abstract. *The financial state of most regional and local budgets remains difficult. This is undoubtedly the most important factor hampering the growth of the regional economics and the development of the social sphere. In this regard, the task of developing a set of measures to improve the financial stability of budgets of the subjects of the Federation and municipalities becomes highly important. A major role in solution of the problem is played by reforming the tax system, refraining from unjustified tax incentives and improving the quality of tax administration.*

Key words: *regional budget, tax, budget loans, commercial loans, tax incentives, tax rates, sales tax, inheritance and gift tax, budget balance.*

© 2017 г.

М. В. Беспалов

СТРУКТУРА И АНАЛИЗ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ И НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ПРИМЕРЕ ООО «ИНТЕХСТРОЙ» В 2014-2016 ГГ.

Беспалов Михаил Владимирович – канд. экон. наук, доцент, заместитель главного бухгалтера Тамбовского государственного университета имени Г.Р. Державина

(E-mail: rypy@list.ru)

ООО «ИНТЕХСТРОЙ» применяет общую систему налогообложения, а, значит, производит исчисление и уплату налогов в соответствии с Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ). Размер налогов, перечисляемых данной организацией в бюджет государства, неразрывно связан с экономическими показателями деятельности организации. В 2014-2016 гг. ООО «ИНТЕХСТРОЙ» являлось плательщиком налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций, а также осуществляло отчисления страховых взносов во внебюджетные фонды.

Сумма всех платежей по налогу на добавленную стоимость в 2014 г. составила 35 тыс. руб., в 2015 г. – 93 тыс. руб., в 2016г. – 93 тыс. руб. В таблице 1 отражены показатели деятельности ООО «ИНТЕХСТРОЙ», которые необходимы для расчета налога на добавленную стоимость в 2014-2016 гг.

Необходимо отметить, что сумма реализации товаров, работ, услуг в 2015 г. больше на 411,59 % по сравнению с 2014 г., что может свидетельствовать об увеличении производительности труда (таблица 1). Аналогичный вывод можно сделать, сравнивая данный показатель в 2016 г. по сравнению с 2015 г. (сумма реализации товаров, работ, услуг в 2016 г. увеличилась на 29,86 %).

Таблица 1

Расчет налога на добавленную стоимость в ООО «ИНТЕХСТРОЙ» за 2014-2016 гг.

№	Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Темп прироста (2015 г. к 2014 г.), %	Темп прироста (2016 г. к 2015 г.), %
1.	Реализация товаров, работ, услуг (тыс. руб.)	5 878	30 073	39 052	+ 411,62	+ 29,86
2.	Ставка НДС (%)	18	18	18	-	-
3.	Сумма НДС по ставке 18 % (тыс. руб.)	897	4 587	5 957	+ 411,62	+ 29,86
4.	Налоговый вычет (тыс. руб.)	862	4 495	5 864	+ 421,46	+ 30,46
5.	Сумма НДС к уплате в бюджет (тыс. руб.)	35	93	93	+ 165,71	0

Необходимо подчеркнуть, что организация начала активно вести свою хозяйственную деятельность только в 2015-2016 гг. Сумма НДС по ставке 18 % увеличилась на 1 370 тыс. руб. (5 957 – 4 587 = 1 370 тыс. руб.) в отчетном году (2016 г.) по сравнению с предшествующим (2015 г.), налоговый вычет увеличился на 30,46 %, а сумма НДС, подлежащая к уплате в бюджет, не изменилась.

ООО «ИНТЕХСТРОЙ» осуществляет уплату налога на прибыль организаций (таблица 2). Общая сумма доходов от реализации товаров и услуг в 2014 г. составляет 4 982 тыс. руб., в 2015 г. – 25 486 тыс. руб., а в 2016 г. – 33 095 тыс. руб. (стр. 010 прил. № 1 к листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций).

Таблица 2

Расчет налога на прибыль в ООО «ИНТЕХСТРОЙ» за 2014-2016 гг.

№	Показатель	Код строки налоговой декларации	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Темп прироста (2015 г. к 2014 г.), %	Темп прироста (2016 г. к 2015 г.), %
1.	Доходы от реализации, тыс. руб.	010	4 982	25 486	33 095	+ 411,56	+ 29,86
2.	Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации, тыс. руб.	030	4 945	25 323	32 879	+ 412,09	+ 29,84
3.	Внереализационные расходы, тыс. руб.	040	37	122	141	+ 229,73	+ 15,57
4.	Итого прибыль (убыток), руб.	060	0	41	75	-	+ 82,93
5.	Налоговая база для исчисления налога, тыс. руб.	120	0	41	75	-	+ 82,93
6.	Ставка налога на прибыль – всего, %, в том числе:	140	20	20	20	-	-
7.	в федеральный бюджет, %	150	2	2	2	-	-
8.	в бюджет субъекта Российской Федерации, %	160	18	18	18	-	-
9.	Сумма начисленного налога на прибыль, тыс. руб., в том числе:	180	0	8	15	-	+ 87,50
10.	в федеральный бюджет, руб.	190	0	1	2	-	+ 100,00
11.	в бюджет субъекта Российской Федерации, руб.	200	0	7	13	-	+ 85,71

Доходы от реализации в отчетном году (2016 г.) по сравнению с 2015 г., увеличились на 29,86 %. Темп роста расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, находятся в равном соотношении темпов роста доходов, это говорит о положительной тенденции развития хозяйственно-экономической деятельности организации. Отметим, что в 2015 г. по сравнению с 2014 г. у ООО «ИНТЕХСТРОЙ» появилась прибыль от своей хозяйственной деятельности, и она составила 41 тыс. руб. Для организации, сравнительно недавно начавшей свою деятельность, это хорошее начало для дальнейшего существования и процветания. В отчетном году по сравнению с предшествующим, база для начисления налога на прибыль увеличилась на

34 тыс. руб. ($75 - 41 = 34$ тыс. руб.), что составило 82,93 %. Соответственно, можно сделать вывод, что организация за последние 2 года осуществляла активную деятельность, что в конечном итоге привело к получению прибыли.

Сумма начисленного налога на прибыль в 2016 г., по сравнению с предшествующим годом, выросла на 7 тыс. руб. (87,50 %), в том числе в федеральный бюджет на 1 тыс. руб., в бюджет субъекта Российской Федерации – на 6 тыс. руб., это говорит о более эффективной работе ООО «ИНТЕХСТРОЙ».

ООО «ИНТЕХСТРОЙ» осуществляет выплату страховых взносов в соответствии с Федеральным законом РФ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования». Размер страхового взноса определяется по страховому тарифу, определенному Федеральным законом 212-ФЗ «О страховых взносах» (от 24.07.2009, в последней редакции).

Отметим, что с 1 января 2017 г. все положения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов перенесены в НК РФ. При этом в НК РФ добавлен новый раздел «Страховые взносы в Российской Федерации» и новая глава 34 «Страховые взносы». Передача полномочий по учёту и контролю над уплатой взносов - это выполнение Президентского указа № 13 от 15.01.16 «О дополнительных мерах по укреплению платёжной дисциплины».

Проведем расчет отчислений по страховым взносам ООО «ИНТЕХСТРОЙ» (таблица 3).

Таблица 3

Расчет уплаченных страховых взносов ООО «ИНТЕХСТРОЙ» за 2014-2016 гг.

№	Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонение 2015 г. от 2014 г., руб.	Отклонение 2015 г. от 2014 г., руб.
1.	База для начисления страховых взносов, руб.	18 000	72 000	82 200	+54 000	+10 200
2.	Тариф страхового взноса по обязательному пенсионному и социальному страхованию, %	30,2	30,2	30,2	-	-
3.	Величина страховых взносов, руб.	5 436	21 744	24 824,40	+16 308	+3 080,40

База для начисления страховых взносов (фонд оплаты труда) в 2016 г. по сравнению с 2015 г. увеличилась на 10 200 руб. Это говорит о том, за рассматриваемый период произошло повышение заработной платы, соответственно, сумма страховых взносов в Пенсионный Фонд и Фонд Социального Страхования в отчетном году по сравнению с предыдущим годом при тарифе 30,2 % увеличилась на 3 080,40 руб.

Рассмотрим структуру налоговых обязательств ООО «ИНТЕХСТРОЙ» (таблица 4, рис. 1, 2, 3).

Структура налогов и сборов, уплачиваемых ООО «ИНТЕХСТРОЙ» в 2014-2016 гг., руб.

Показатель	2014 год	Доля, %	2015 год	Доля, %	2016 год	Доля, %	Отклонение 2015 г. к 2014 г., руб.	Отклонение 2016 г. к 2015 г., руб.
Страховые взносы	5 436	13,62	21 744	17,87	24 824,40	18,64	+ 16 308	+ 3 080,40
Налог на прибыль	0	0,00	7 407	6,09	15 063	11,31	+ 7 407	+ 7 656
НДС	34 488	86,38	92 520	76,04	93 304	70,05	+ 58 032	+ 784
Итого:	39 924	100,00	121 671	100,00	133 191,40	100,00	+ 81 747	+ 11 520,40

На основании данных таблицы 4, можно сделать вывод, что в 2015 г. по сравнению с 2014 г. налог на прибыль за анализируемый период увеличился на 7 407 руб., и составляет 6,09 % от всей совокупности уплачиваемых налогов. Это означает, что организация в 2015 г. начала получать прибыль по сравнению с предыдущим годом (в 2014 г. налог на прибыль не уплачивался). В 2016 г. по сравнению с 2015 г. налог на прибыль увеличился на 7 656 руб. (в 2 раза), и его доля составляет 11,31 % от всей суммы налогов и сборов. Это свидетельствует о том, что организация начала активно осуществлять свою деятельность, что в конечном итоге привело к получению прибыли.

Отметим, что в 2015 г. по сравнению с 2014 г. страховые взносы увеличились на 16 308 руб. и составляют 17,87 % от всех налогов и сборов. В 2016 г. по сравнению с предшествующим, страховые взносы увеличились на 3 080,40 руб., и в 2016 г. их доля составляет 18,64 % от всей совокупности налогов. Можно сделать вывод, что организация с каждым годом увеличивает базу для начисления страховых взносов (а именно заработную плату и иные выплаты).

В 2015 г. налог на добавленную стоимость увеличился на 58 032 руб. и составляет 76,04 % от всей совокупности налогов и сборов, значит, организация стала больше реализовывать свою продукцию с НДС и совершать покупки с НДС. В 2016 г. по сравнению с 2015 г. данный налог увеличился на 784 руб. Это увеличение незначительно, поэтому не стоит акцентировать на этом внимание.

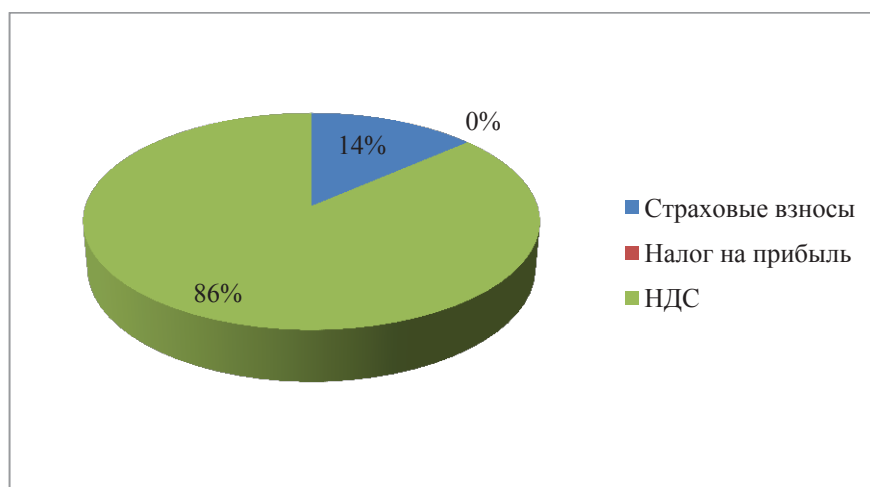


Рис. 1. Структура налоговых обязательств в ООО «ИНТЕХСТРОЙ» в 2014 г.

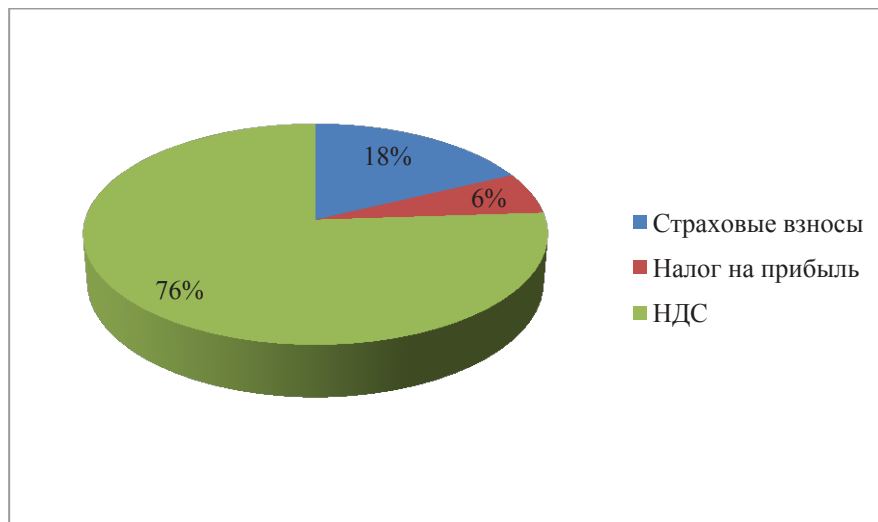


Рис. 2. Структура налоговых обязательств в ООО «ИНТЕХСТРОЙ» в 2015 г.

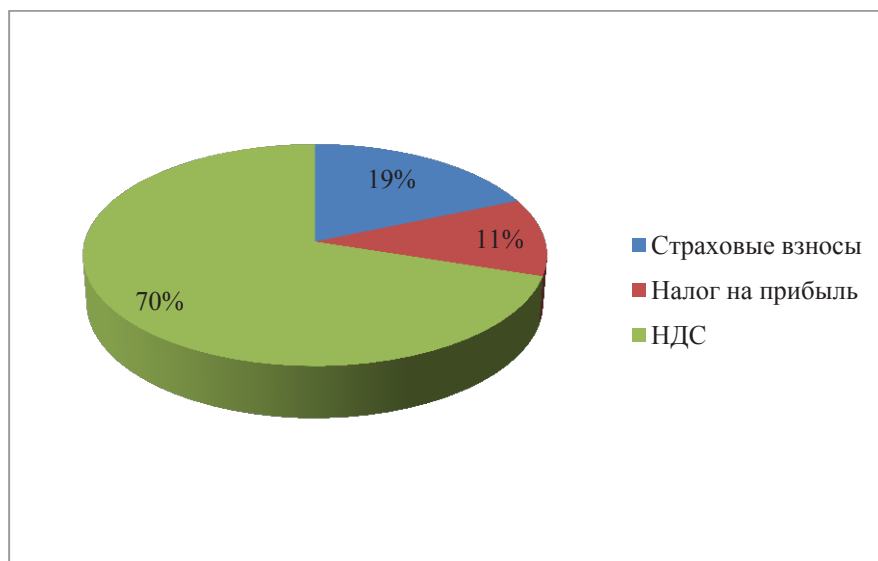


Рис. 3. Структура налоговых обязательств в ООО «ИНТЕХСТРОЙ» в 2016 г.

На основании данных рис. 1, 2 и 3 можно сделать вывод, что за рассматриваемые периоды (2014-2016 гг.) наибольший удельный вес в общей структуре налоговых и страховых обязательств составляет доля НДС – 86 % (2014 г.), 76 % (2015 г.) и 70 % (2016 г.), а также страховые взносы – 14 %, 18 % и 19 % соответственно. Третье место в структуре налоговых обязательств в 2014-2016 гг. занимает налог на прибыль (0 %, 6 % и 11 %).

Таким образом, ООО «ИНТЕХСТРОЙ» является плательщиком налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, а также производит отчисления страховых взносов во внебюджетные фонды. ООО «ИНТЕХСТРОЙ» также является налоговым агентом, в связи с этим на данную организацию возлагаются обязанности по определению суммы налога на доходы физических лиц по каждой выплате денежных средств или иному получению дохода.

Рассматривая структуру налоговых платежей ООО «ИНТЕХСТРОЙ», следует отметить динамику их роста. Поэтому расчет и анализ налоговой нагрузки организации имеет важное значение для улучшения финансового положения организации.

Для оценки налоговой нагрузки (НН) в ООО «ИНТЕХСТРОЙ» можно применять различные методики определения налоговой нагрузки организации, причем каждая из методик имеет свой порядок расчета и свои особенности. Минфин России разработало собственную

методику для определения налоговой нагрузки организации. Тяжесть налоговой нагрузки по этой методике принято рассчитывать отношением всех уплаченных налогов к выручке от реализации:

$$НН = \frac{НП}{В+ВД} \times 100\%, \quad (1)$$

где

НН – налоговая нагрузка;

НП – сумма уплаченных налогов и взносов;

В – выручка от реализации товаров, работ, услуг;

ВД – внереализационные доходы.

В 2014 г. налоговая нагрузка ООО «ИНТЕХСТРОЙ» согласно данной формуле (1) составила:

$$НН = \frac{40}{4982+0} \times 100\% = 0,8\%.$$

В 2015 г. налоговая нагрузка ООО «ИНТЕХСТРОЙ» по данной методике составила:

$$НН = \frac{122}{25486+0} \times 100\% = 0,5\%.$$

В 2016 г. налоговая нагрузка ООО «ИНТЕХСТРОЙ» по методике Минфина России составила:

$$НН = \frac{133}{33095+0} \times 100\% = 0,4\%.$$

Сравним налоговую нагрузку ООО «ИНТЕХСТРОЙ» в 2014-2016 гг. (рис. 4).

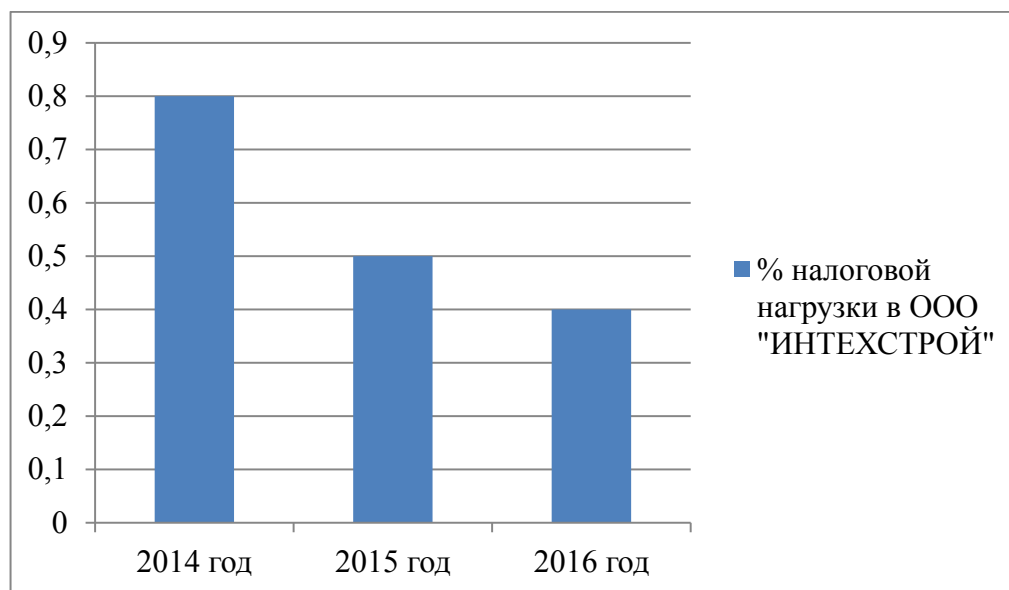


Рис. 4. Налоговая нагрузка ООО «ИНТЕХСТРОЙ» в 2014-2016 гг. по методике Минфина России

По данным рис. 4 можно сделать вывод, что с каждым годом налоговая нагрузка ООО «ИНТЕХСТРОЙ» снижается (с 0,8 % по 0,4 %), это означает, что система налогового планирования в данной организации работает эффективно.

Библиографический список

1. Беспалов М.В. Анализ современной российской налоговой политики и планируемых изменений в налоговом законодательстве в 2011 году // Налоги и финансы. 2011. № 3. С. 6-9
2. Беспалов М.В. Особенности расчета и начисления взносов на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование в 2014 г. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 5. С. 33 -41.
3. Беспалов М.В. Анализ основных изменений законодательства в области налогообложения и бухгалтерского учета // Все для бухгалтера. 2014. № 1. С. 28-32.
4. Беспалов М.В. Анализ механизма расчета страховых взносов в 2010 г. // Юрист. 2009. № 12. С. 55-61.
5. Беспалов М.В. Роль налоговой политики в развитии предпринимательства // Человек и труд. 2009. № 11. С. 38-41.
6. Налоговый кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ.
7. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
8. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
9. <http://www.consultant.ru/law/review/fed/fd2014-12-30.html>

© 2017 г.

Ю.Г. Швецов

О СОСТОЯНИИ РОССИЙСКОГО БЮДЖЕТНОГО ФЕДЕРАЛИЗМА

Швецов Юрий Геннадьевич – д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Экономика, финансы и кредит» Алтайского государственного технического университета им. И.И. Ползунова

(E-mail: yu.shvetsov@mail.ru)

Все преобразования в бюджетном секторе национальной экономики РФ, происшедшие в период 1998-2016 гг., не достигли полного успеха, поскольку были направлены не на создание приемлемой для страны модели бюджетного федерализма, обеспечивающей высокую эффективность управления государственными финансами, а на сохранение в завуалированном виде доставшейся в наследство от СССР политики централизованного управления бюджетными ресурсами. Эта тенденция начала явно проявляться с 1998 г., когда была принята Концепция реформирования межбюджетных отношений в Российской Федерации на 1999-2001 годы, начало реализации которой ознаменовалось сменой вектора эволюционного развития от бюджетного федерализма к административным методам управления экономикой, несмотря на то, что за прошедший семилетний цикл (1991-1997 гг.) стране удалось добиться весомых успехов в построении рациональной системы межбюджетных отношений.

После обретения независимости РФ были приняты три основополагающих закона – «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» (октябрь 1991 г.), «Об основах налоговой системы РСФСР» (декабрь 1991 г.) и Конституция РФ (декабрь 1993 г.), - позволившие заменить модель унитарного бюджетного устройства страны на федеративную, превратить налоговую систему в источники доходов бюджетов всех трех уровней, обеспечить либерализацию условий предпринимательской деятельности в сельском хозяйстве, промышленности, строительстве, внешней торговле, кредитной и страховой сферах и пр.

В результате этих новаций, придавших дополнительный импульс развитию национальной экономики, была обеспечена самостоятельность каждого уровня бюджета бюджетной системы государства, четко разделены их доходные источники вместо применявшегося ранее целевого дотирования нижестоящих бюджетов со стороны вышестоящего, произошло внедрение в практику бюджетного процесса механизма регулирующих налогов на основе дифференциации налоговых ставок на части, в соответствии с которыми суммы налоговых платежей одновременно стали поступать в разные бюджеты в определенной пропорции. Все это в комплексе обусловило создание в течение 1991-1994 гг. организационно-экономических условий в стране для преобразования ее бюджетной системы из централизованной в децентрализованную как необходимой базы для развития принципов бюджетного федерализма.

В дальнейший период формирования системы межбюджетных отношений (1994-1997 гг.) происходили процессы, направленные на выравнивание условий социально-экономического развития субъектов Российской Федерации. Главным направлением этой деятельности стала разработка нормативов унифицированных правил распределения финансовой помощи регионам на основе объективных критериев и единой формулы вместо применявшегося ранее субъективного порядка индивидуального согласования объемов финансовой поддержки центра с каждым из субъектов РФ. С этой целью в составе федерального бюджета был создан Фонд финансовой поддержки регионов (ФФПР), трансферты из которого стали распределяться

между нуждающимися в финансовой санации субъектами РФ по специальной методике, учитывающей величину наличного налогового потенциала и размер отклонений уровня бюджетной обеспеченности территорий от среднего по стране уровня.

Параллельно с этим стали действовать единые нормативы отчислений от федеральных налогов в бюджеты субъектов РФ (например, в регионы направлялись 25 % собранного на их территории НДС), а позднее эта мера была дополнена стабильными для ближайших трех лет пропорциями разделения федеральных налогов между центром и регионами. Кроме того, были созданы необходимые условия для закрепления за региональными и местными властями собственных налогов, а субъекты Федерации получили возможность самостоятельно определять ставку налога на прибыль предприятий и организаций, зачисляемого в их бюджеты. В 1997 г. был принят закон РФ «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации», создавший необходимую правовую базу для совершенствования регламентации финансов низового уровня бюджетной системы.

К этому времени система межбюджетных уже позволяла говорить о соответствии российского бюджетного федерализма требованиям мирового уровня. Порочная практика, при которой эти отношения сводились к ожесточенной борьбе субъектов РФ с центром за «выбивание» максимально возможной величины денежных средств, прекратилась, а вместо этого стали использоваться хоть и не до конца объективные, но все же более совершенные финансово-экономические методы бюджетного регулирования. Результатами этих мер стали все более укрепляющаяся стабилизация бюджетных пропорций в обществе, их соответствие основным макроэкономическим индикаторам развития национальной хозяйственной системы и качественным условиям ее непрерывного улучшения, существенное снижение ранее просто огромных встречных финансовых потоков.

Совершенно естественно, что за столь мизерный промежуток времени существования новых форматов бюджетного регулирования допускались и накапливались серьезные изъяны и неизбежные ошибки, такие как возможность финансирования конкретных потребностей субъектов РФ из разных источников, недостаточные объективность и прозрачность распределения различных форм финансовой помощи регионам, несовершенство методики расчета трансфертов, нацеленность бюджетного выравнивания исключительно на текущие нужды органов власти субъектов РФ. Тем не менее правильность выбранного курса – соблюдение важнейших принципов бюджетного федерализма – не подвергалась никакому сомнению [14].

Однако в 1998 году в развитии системы межбюджетных отношений произошел неожиданный поворот, перечеркнувший все с таким трудом обретенные достижения в этой сфере. Центр сосредоточился на задаче контроля за подавляющей частью финансовых ресурсов в государстве. Первым шагом в этом направлении стало уменьшение норматива отчисления в бюджеты субъектов РФ НДС с 25 % до 15 %. Спустя три года уже весь НДС сосредоточился в федеральном бюджете. Наряду с этим в его составе стали формироваться различные денежные фонды для распределения между субъектами РФ. Из восьми созданных в 2001 г. в настоящее время их действует четыре – Фонд финансовой поддержки регионов, субвенции и субсидии субъектам РФ, а также резервный Фонд Правительства РФ на оказание чрезвычайной финансовой помощи территориям.

В период 2001-2004 гг. произошли существенные изменения в бюджетном и налоговом законодательстве России, которые, еще более поменяли соотношение сил центра и регионов в бюджетной сфере. Концентрация средств в составе федерального бюджета в результате изменения схемы распределения налоговых платежей значительно увеличилась. При этом регионам, несмотря на их значительные потери в доходной части бюджетов, оставили в силе основные обязанности по обеспечению расходных обязательств в отношении бюджетополучателей, что повлекло за собой резкое возрастание их зависимости от «финансовых вливаний» из федерального бюджета. Тем самым была сведена к минимуму финансовая база региональных и местных бюджетов, позволявшая им прежде рассчитывать только на себя в проведении политики социально-экономического развития территории.

Закрепление за федеральными органами государственной власти большинства полномочий по формированию доходной базы региональных и местных бюджетов стало после этого главным содержанием и основной движущей силой всего бюджетного процесса. Такое фактически сложившееся положение было закреплено в Программе развития бюджетного федерализма в России на период до 2005 года, в которой провозглашается, что «...в основу стратегии нового этапа реформы должен быть положен принцип централизации бюджетных ресурсов и одновременно децентрализации официальных бюджетных полномочий» (25).

В области формирования доходов бюджетов было принято положение, в соответствии с которым все налоговые поступления перестают дробиться между уровнями бюджетной системы и полностью зачисляются в бюджет одного уровня. Тем самым на законодательном уровне решено было отказаться от деления налогов на «собственные», «закрепленные» и «регулирующие» с закреплением такого порядка в Бюджетном кодексе. Федеральные налоги целиком, без всякого секвестирования должны поступать в федеральный бюджет, как и региональные и местные налоги – только в соответствующие бюджеты.

В теории бюджетного регулирования основными критериями наделения налоговыми доходами того или иного бюджета являются прежде всего такие, которые способствуют уменьшению числа дотационных регионов и муниципалитетов, сведению к минимуму объема перераспределительных финансовых процедур, оптимизации встречных финансовых потоков для того, чтобы каждый субъект Федерации и каждый орган местного самоуправления имели бы возможность осуществлять комплексное социально-экономическое развитие соответствующей территории.

Существуют два основных способа закрепления финансовых ресурсов за бюджетами субфедерального уровня для выполнения региональными и местными органами власти стоящих перед ними задач по максимально полному раскрытию налогового потенциала собственных территорий. Первый из них предполагает централизацию в федеральном бюджете большей части финансовых ресурсов страны с последующим их перераспределением между регионами и муниципалитетами в размерах, необходимых для финансирования предписанных им расходных полномочий в форме дотаций, субвенций и других форм централизованной финансовой помощи. Именно этот способ взят на вооружение Программой развития бюджетного федерализма в России на период до 2005 года, и он же был положен в основу федерального закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ», вступившего в действие в 2006 г.

Институту регулирующих налогов были предпочтены дотационные формы межбюджетного регулирования, которые ведут к устойчивой зависимости социально-экономического развития субъектов РФ от федерального центра, тормозящая раскрытие на местах собственного потенциала территориального развития и обуславливающая необходимость концентрации значительных финансовых ресурсов в федеральном бюджете.

Второй же способ заключается в росте доли собственных доходов, закрепленных за субъектами РФ и муниципальными образованиями полностью или частично, установление территориальных надбавок к ставкам федеральных налогов и обеспечивает решение задачи прямо противоположной – снижение дотационности бюджетов субфедерального уровня.

Последний вариант является более предпочтительным, ибо повышает уровень самообеспеченности территорий. Однако до сих пор дотационные формы регулирования межбюджетных отношений остаются востребованными, в результате чего регулирование объема финансовых потоков в бюджетной системе страны существующими способами никак не влияет на их чрезмерность; большинство принятых решений органами законодательной и исполнительной власти не подкреплены соответствующими источниками их финансирования; к Бюджетному кодексу имеется очень много претензий со стороны ученых и практиков; действие большого количества специальных фондов, сосредоточенных в федеральном бюджете приводит к нерациональному использованию денежных средств и их рассредоточению, в результате чего ключевые направления социально-экономического развития страны остаются без должного

внимания и необходимых финансовых ресурсов; ФФПР сохраняет ведущее значение в механизме выравнивания бюджетной обеспеченности субъектов регионов [15].

Все нормативные документы и различного рода программы, нацеленные на совершенствование системы бюджетного регулирования, изданные в период 1999-2016 гг. (Концепция развития межбюджетных отношений на 1999-2001 гг., Программа развития бюджетного федерализма в России на период до 2005 года, законы «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ» от 06.10.2003, «О внесении изменений в Бюджетный кодекс РФ в части регулирования межбюджетных отношений» от 20.08.2004, Концепция повышения эффективности межбюджетных отношений и качества управления государственными и муниципальными финансами в РФ в 2006-2008 гг., Концепция реформирования межбюджетных отношений на 2011-2013 гг., законы о федеральном бюджете на 2013-2016 гг.), наглядно свидетельствуют о том, что все составные элементы механизма межбюджетных отношений несовершенны, не соответствуют ни одной из прогрессивных моделей бюджетного федерализма.

Значительными системными недостатками страдает и главный нормативный акт в области управления государственными финансами – Бюджетный кодекс. Проследим эти изъяны на примере содержащихся в нем принципов построения бюджетной системы: единства, самостоятельности, равенства бюджетных прав субъектов РФ и муниципальных образований, полноты учета бюджетных доходов и расходов, гласности и достоверности бюджета.

Единство бюджетной системы не может реализовываться через приоритетное положение федерального бюджета по отношению к региональным и местным, органы власти соответствующих уровней должны функционировать в равных условиях и не иметь ощутимых преимуществ друг перед другом в формировании необходимых финансовых ресурсов.

Однако особенностью бюджетной системы РФ является особый статус федеральных органов власти, посредством которого максимально полно учитываются их интересы и не до конца удовлетворяются запросы регионов и муниципалитетов. Это подтверждается ежегодной концентрацией значительной доли финансовых ресурсов в центральном бюджете, огромными объемами перераспределяемых бюджетных средств между нижестоящими звеньями бюджетной системы, неоправданным субъективизмом при дифференциации размера финансовых ресурсов, выделяемых территориям, несовершенным механизмом формирования региональных и местных бюджетов, своим объективным следствием имеющим закрепление у нижестоящих управленческих структур иждивенчества и пассивности в решении вопросов местного значения.

Принцип самостоятельности каждого бюджета может быть реализован только при условии, что за тем или иным органом власти закреплены весомые собственные источники финансовых ресурсов, которыми они могут свободно распоряжаться в соответствии с задачами по развитию социальной инфраструктуры территории и повышению уровня жизни населения и при этом несут полную ответственность за рациональное, целевое и эффективное использование этих бюджетных средств.

Невозможность реализации этого важнейшего принципа в российской бюджетной системе объясняется следующим фактически сложившимся положением дел:

- частое изменение размеров отчислений от регулирующих доходов, предоставляющее вышестоящему органу власти оказывать давление на нижестоящий;
- многоканальность межбюджетного перераспределения финансовых ресурсов, не только не устраняющая возможность применять пресловутый индивидуальный подход при выборе объектов для выделения финансовой помощи, но и возводящей его в принцип.

Потому-то не работает в экономике другой важный принцип, означающий, что для всех органов власти субъектов РФ и органов местного самоуправления государство устанавливает равные и обязательные к исполнению нормы, лежащие в основе их компетенции в области бюджетного регулирования. Эти нормы в настоящее время или не соблюдаются или выполняются не в полном объеме, вследствие чего реальная независимость большинства территориальных бюджетов лишь кажущаяся, декларативная.

В соответствии с Бюджетным кодексом все доходы и расходы бюджетов, как и бюджетов внебюджетных фондов и другие обязательные поступления подлежат полному и неременному

отражению в соответствующих финансовых документах. Однако действующий в настоящее время порядок составления федерального бюджета имеет серьезные недостатки, главным из которых является тот, что он формируется в таком порядке, что размывается классическое понятие профицита бюджета.

Так, в бюджетах за 2004-2008 гг. последний нельзя отнести ни к первичному, ни к конечному, если брать в расчет необходимость погашения внешней задолженности, ибо профицит считался как разница между всей суммой доходов и расходов, в которые входила и величина обслуживания внутреннего и внешнего долга. Таким образом, за рамками полученного результата оказалась внушительная сумма, предназначенная для погашения основного размера внешнего долга.

Таким образом, для уплаты внешнего долга, раз его величина не включена в объем расходов, необходимы специальные источники финансирования, что возлагает дополнительную нагрузку на доходную часть бюджета, ибо имеющегося в наличии размера профицита недостаточно, чтобы погасить основную часть внешнего долга. Следовательно, на самом деле с учетом необходимости избавления от внешнего долга бюджет за 2004-2008 гг. был с дефицитом, а размер его достигал весьма приличного значения. Для финансирования полученного дефицита опять потребовался поиск дополнительных ресурсов, которые вновь увеличили (восстановили) размер государственного долга.

Значит действующий порядок составления федерального бюджета недостаточно эффективен, поскольку он, во-первых, скрывает настоящее положение дела с сальдо бюджета, ибо последнее определяется без учета величины источников финансирования внешнего долга, а во-вторых, помещая за рамки бюджетного процесса и финансового контроля весьма значительные суммы, используемые для покрытия фактически сложившегося дефицита бюджета, государство сознательно инициирует прецедент, при котором исполнение бюджета становится непрозрачным.

Из-за недостаточного учета законов проявления классического бюджетного федерализма на практике не соблюдаются и другие важные принципы бюджетной системы: сбалансированности, результативности использования денежных средств, совокупного покрытия расходов.

Отмеченные недостатки приводят к тому, что опубликованная в открытой печати информация об отчетах исполнения бюджетов оказывается изначально неполной и недостоверной. Использование в практике бюджетного регулирования несовершенных методов определения финансовых параметров подталкивает экономику страны к неконтролируемому росту государственного долга. Получается, что в условиях более высоких экспортных цен на энергоносители параллельно основному бюджету формируется вторая, изолированная от первого доходная часть федерального бюджета, обозначенная как «финансовый резерв», который в реальности представляет собой не действующий фонд денежных средств, в который в течение года зачисляются деньги из определенных источников, а абстрактный показатель остатков средств федерального бюджета, определяемый исключительно расчетным способом. Это обуславливает невозможность оперативного учета и контроля использования средств, числящихся в финансовом резерве [16].

Еще более осложнилось положение территориальных органов власти, когда в 2000-х гг. перечень региональных налогов и сборов сократился с семи до трех, а местных – с пяти до двух, что нашло свое отражение в бюджетно-налоговом законодательстве.

Уже долгое время наиболее весомые в количественном отношении доходы закреплены за центральным бюджетом, при этом весьма ограниченные собственные налоговые источники субъектов Федерации и органов местного самоуправления находятся под неусыпным жестким контролем со стороны специализированных финансовых органов. Параллельно с этим произошло существенное увеличение числа финансовых фондов, средства из которых курсируют в противоположных направлениях между регионами и муниципальными образованиями: вместо ликвидированного единого Фонда финансовой поддержки муниципальных образований образованы региональные Фонд финансовой поддержки поселений и Фонд финансовой

поддержки муниципальных районов (городских округов, городских округов с внутригородским делением), Фонд субсидий и Фонд субвенций местным бюджетам из бюджета субъекта РФ, Фонд муниципального развития субъекта РФ и др.

Сложившийся механизм системы межбюджетных отношений и формирования региональных финансов, конечно же, не соответствует ни одной из существующих в мире моделей бюджетного федерализма. Чрезмерно высокий уровень централизации государственных финансов, более свойственный унитарным странам, привел к резкой стагнации экономики и социальной жизни территорий и закономерному росту дефицитов их бюджетов.

Тенденция аккумуляции доходных источников в федеральном бюджете, неизменно проявляющаяся в период 1998-2016 гг., позволяет Центру без очевидных проблем балансировать вышестоящий бюджет путем перекадывания многих важных расходных обязательств на бюджеты субфедерального уровня, обрекая их на существование в режиме неизбежного дефицита. Таким образом, в межбюджетных отношениях прочно укрепился остаточный механизм формирования бюджетов субфедерального уровня, в силу которого подавляющее большинство регионов существуют в условиях острого дефицита собственных источников формирования территориальных бюджетов, что ставит крест на обеспечении их реальной самостоятельности.

При таком неизбежно повторяющемся сценарии бюджетного регулирования ни один из многочисленных фондов финансовой помощи, какие бы методики расчета трансфертов, дотаций и субвенций не применялись, не способны нацелить региональные и местные органы власти на всемерное раскрытие налогового потенциала их территорий, рост собственных бюджетных доходов, снижение дотационности бюджетов.

Можно поэтому смело констатировать, что главной целью задуманных и последовательно реализованных новаций в системе бюджетного регулирования стал отказ в середине 2000-х гг. от дальнейшего развития в стране бюджетного федерализма и ее переход к централизованной модели унитарного бюджетного устройства, основанной на административно-командных методах управления, в которой региональные и местные бюджеты оказались в полной материальной зависимости от главного финансового плана государства. Такая реформа бюджетного процесса привела к тому, что субъекты РФ и органы местного самоуправления по сути лишились всякой возможности формирования собственных источников для социально-экономического развития подведомственных территорий, чем были фактически превращены в статистов в ходе планирования и исполнения консолидированного бюджета РФ.

Поэтому все меры по ликвидации неизбежно возникающих проблем в бюджетно-налоговой сфере национального хозяйства не дают и не могут дать никаких позитивных результатов, ибо нацелены на архаичный принцип плановой экономики – централизацию финансовых ресурсов центра и объективно возникающую в связи с этим дотационность региональных и местных бюджетов: «чем выше уровень концентрации средств в центральном бюджете, тем ниже уровень экономического и социального развития государства», а «уменьшение доли территориальных финансов влечет за собой ухудшение экономического и социального положения в регионах» [1].

Зарубежный опыт большинства мировых держав наглядно фиксирует то, что всякая реформа государственных финансов всегда весьма трудна для осуществления в силу того, что она всегда заключает в себе и объект, и субъект нового форматирования, что предъявляет повышенные требования к соответствующим органам власти. В России же перестройку финансовой системы пытались осуществить, оставляя неизменным субъект ее управления, что, естественно, невозможно. Так, затеянная в середине 2000-х гг. административная реформа не привела к действенной реструктуризации органов управления, ибо была направлена не на повышение эффективности управленческих функций, а на перераспределение функций внутри аппарата государственной власти [15].

Поэтому не случайно, что в настоящее время система управления государственными финансами в РФ характеризуется некоторыми внутренними противоречиями и серьезными недостатками, среди которых в первую очередь следует назвать недостаточную заинтересованность органов

власти в рациональном использовании бюджетных средств, рассогласование целей приложения бюджетных ресурсов и полученных результатов, увеличивающуюся из года в год численность государственных служащих и чиновников.

Не случайно большое количество бюджетополучателей самого разного уровня сетует на недостаточную величину бюджетного финансирования, а расходы на содержание бюрократических структур государства с каждым годом все возрастают. Последние оправдывают этот факт тем, что именно федеральные органы власти заботятся и делают все возможное для повышения эффективности использования средств налогоплательщиков в целях увеличения объемов производства общественных услуг. Однако работники бюджетной сферы это не признают, указывая на то, что большая часть действующих в настоящее время финансовых нормативов устарела. Фактически же органы государственной власти очень мало заинтересованы в результативности использования бюджетных средств, самой важной целью своей деятельности они считают контроль над объемами бюджетных ресурсов страны.

В этих условиях большинство предпринимаемых попыток со стороны авторов различных концепций сделать бюджетный процесс более содержательным и направленным на интересы бюджетополучателей и налогоплательщика неизбежно сталкивается с неизбежным сопротивлением бюрократии.

Весьма показательной в этом смысле выглядит картина несостоявшегося внедрения двух новшеств в бюджетной сфере. Одним из них является «Программа реструктуризации бюджетного сектора в РФ», которую активно пропандировали все средства массовой информации и специализированные научные издания. Однако, несмотря на щедрые авансы, выданные этому проекту, им не были решены многие из намеченных задач: поставить механизм финансирования бюджетных учреждений в зависимость от результатов их деятельности; устранить существующие конкурентные преимущества бюджетных организаций перед частными предприятиями по оказанию государственных услуг; изжить существующую в некоторых регионах практику взимания с граждан платежей за те из них, которые по закону должны предоставляться бесплатно.

Главное же, данной «Программой...» предусматривалось внесение серьезных изменений в структуре бюджетного сектора национальной экономики, связанных с рационализацией действующей системы бюджетополучателей, перепрофилированием правового статуса бюджетных учреждений, внедрением нового финансового механизма предоставления государственных услуг, переходом от сметного планирования к бюджетированию, ориентированному на результат.

Большинство направлений данной реформы не принесло положительных результатов. Прежде всего не произошло планируемого объединения тех бюджетных учреждений, чья деятельность дублируется, не созданы необходимые организационные условия, которые способствовали бы децентрализации управления государственными финансами, не устранены серьезные противоречия между юридически равным правовым статусом и фактически неодинаковым положением бюджетных учреждений в осуществлении финансовой деятельности, декларируемой общедоступностью и реальной избирательностью предоставления тех или иных государственных услуг.

Не удалось внедрить в практику бюджетного процесса новые стандарты выполнения государственных обязательств, обеспечивающие необходимую прозрачность и содержательную направленность распределения бюджетных средств, без которых невозможно достичь действительной экономии бюджетных средств.

Все вышеперечисленное не позволило усилить заинтересованность министерств и ведомств в рациональном использовании бюджетных средств вследствие того, что не была реализована тесная зависимость между выделенным объемом бюджетных ресурсов и достигнутыми конечными результатами их использования. Невозможность в этой связи получения достоверных сведений для «принятия решений о плановых ассигнованиях при подготовке бюджета на последующий год, в том числе – решений о прекращении финансирования определенных видов расходов при недостижении поставленных целей» становится вполне очевидной.

Повседневная реальная практика говорит о совсем других тенденциях, сложившихся в системе бюджетного регулирования и прежде всего об огромной разнице доходных источников и расходных полномочий между федеральным и субфедеральным уровнями власти, повсеместной дотационности большинства региональных и местных бюджетов – от сельских поселений, муниципальных районов и городских округов до крупных субъектов РФ.

Вопреки этим очевидным фактам авторы «Концепции» по-прежнему во главу угла повышения эффективности межбюджетных отношений и качества управления государственными и муниципальными финансами ставят фактически не признаваемую ими задачу: «Укрепление финансовой самостоятельности субъектов РФ», ибо все предлагаемые методы ее решения по-прежнему относятся к дотационным формам бюджетного регулирования.

Не случайно, оказались совершенно безуспешными попытки обеспечить «необходимость систематизации предоставляемых межбюджетных трансфертов», усилия «сконцентрировать средства финансовой помощи, направляемые на реализацию полномочий органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления, включая инвестиционную, в специально создаваемом Федеральном фонде», стремление ввести жесткие ограничения по контролю за эффективностью использования бюджетных средств для субъектов РФ, получающих финансовую помощь из федерального бюджета. Эти меры оказались провальными и никак не сказались на финансовой зависимости от центра большинства субфедеральных бюджетов в РФ [18]. Нисколько не исправила ситуацию и Концепция реформирования межбюджетных отношений на 2011-2013 гг., которая воспроизводила все основные положения предыдущего программного документа, не добавляя в них ничего принципиально нового.

Россия как всегда изобретает собственный путь развития, который нельзя признать удачным. Большинство стран как федеративных, так и унитарных, выбрали другое направление: разумную децентрализацию бюджетной системы, которая значительно более эффективна и обладает тем немаловажным преимуществом, в соответствии с которым налоговая нагрузка организаций и количественные и качественные параметры оказываемых ими бюджетных услуг своим приоритетом имеют интересы населения различных регионов и муниципалитетов.

Централизованному же финансированию региональных и местных бюджетов отводится весьма утилитарное предназначение, не претендующее на свою абсолютизацию: сглаживание различий в бюджетной обеспеченности регионов и муниципалитетов, а также покрытие расходов, связанных с выполнением органами власти субъектов Федерации по финансированию «федеральных мандатов».

Таким образом, либерализации бюджетной системы, предоставлению региональным и местным властям реальной бюджетной самостоятельности был предпочтен другой, менее прогрессивный вариант – централизованное управление государственными финансами и дотационные формы регулирования территориальных бюджетов.

Библиографический список

1. Финансы / Под ред. Г.Б. Поляка. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008, С. 97.
2. Постановление Совета Федерации Федерального Собрания РФ от 26.11.2008. № 443-СФ «О бюджетной стратегии на период до 2023 года».
3. Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика/Пер. с англ. – М.: Бизнес Атлас, 2009.
4. Бюджетный федерализм в России: становление и развитие: Сб. докл. на науч.- практ. конф. «Перспективы развития бюджетного федерализма в России и других странах СНГ» (18-19 июня 2001 г.). – М.: 2002.

5. Веремеева, О. Эволюция и становление принципов бюджетной системы РФ // Федерализм – 2011 - №2 – С. 199-204.
6. Пансков В.Г. К вопросу о самостоятельности бюджетов // Финансы – 2010 - № 6 - С. 8-13.
7. Коломак Е. Ресурс федерализма в реформировании экономики России // Федерализм. – 2011 - №2 – С. 131-138.
8. Ниналалова Ф.И. Формирование эффективной модели бюджетного федерализма в России // Финансы и кредит. – 2010 - №46 – С. 25-29.
9. Зубаревич Н.В. Регионы России: неравенство, кризис, модернизация. М.: Независ. институт соц.политики. – 2010.
10. Шимширт Н. Децентрализация и финансовый потенциал регионов // Проблемы теории и практики управления - 2011 - N 4. - С.75-83.
11. Лавров А., Литвак Дж., Сазерлэнд Д. Реформа межбюджетных отношений в России: «федерализм, создающий рынок» // Вопросы экономики – 2001 - №4 - С. 19-45.
12. Симонов В.В., Сулакшин С.С., Подпорина И.В., Погорелко М.Ю. Бюджет и налоги в экономической политике России. – М.: Научный эксперт, 2008.
13. Новожилова Т.Н., Морозов, И.А. Исследование проблем формирования и направлений совершенствования межбюджетных отношений на современном этапе // Финансы и кредит – 2011 - №37 – С. 51-54.
14. Швецов Ю.Г. Эволюция российского бюджетного федерализма // Вопросы экономики, 2005, № 8, С. 76-83.
15. Швецов Ю.Г. От бюджетного федерализма – к «бюджетному феодализму»? // Федерализм, 2005, № 3, С. 217-228.
16. Швецов Ю.Г., Булаш О.А. РФ: федерализм почти не виден // Финансовый бизнес, 2008, № 5, С. 67-71.
17. Швецов Ю.Г. Теория и методология бюджета как общественного достояния // Вопросы экономики – 2011 - №8 – С. 106-114.
18. Швецов Ю.Г. Теоретические основы бюджета как экономической категории // Финансы и кредит, 2012, № 27, С. 64-71.
19. Дьякова Е.Б. Налоговая система РФ в условиях реализации бюджетного федерализма // Финансы и кредит – 2011 - №7 – С. 55-63.
20. Ржевская Т.Г. Финансовая система и пропорциональность российского бюджета. Теория и практика формирования бюджетных пропорций. – М.: ЮНИТИ-ДАНА , 2008.
21. Федосов В.А. Бюджетная политика Российской Федерации в посткризисных условиях/ В.А. Федосов// Финансы и кредит. – 2010. - №44. – С. 20-24.
22. Уманец, О.П. Сущностные, системные и функциональные аспекты федерального бюджета РФ/ О.П. Уманец// Финансы и кредит. – 2011.- №19. – С. 59-70.
23. Сенчагов В.К. Бюджетная политика и ее роль в обеспечении экономического роста. // Вопросы экономики. – 2007. - № 5. С . 67-68.
24. Лескова Ю.Г. Саморегулирование как экономическое и правовое явление/ Ю.Г. Лескова// Журнал российского права. – 2011. - №5. – С. 48-56.
25. Программа развития бюджетного федерализма в России на период до 2005 года.

© 2017 г.

С. В. Барулин
А. В. Минвалиев

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И СТРУКТУРА ИНСТИТУТА НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ КАК ФОРМЫ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ И УПРАВЛЕНИЯ

Барулин Сергей Владимирович – д-р экон. наук, профессор кафедры налогов и налогообложения Саратовского социально-экономического института (филиала) Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова

(E-mail: barulinsv@mail.ru)

Минвалиев Антон Викторович – магистрант кафедры налогов и налогообложения Саратовского социально-экономического института (филиала) Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова

(E-mail: barulinsv@mail.ru)

Несмотря на широкое применение в практике налогообложения понятия и деятельности в виде налогового консультирования, теория этого вопроса остается недостаточно разработанной. Необходимость углубленного теоретического анализа данного явления обусловлена потребностью в разработке методологии построения в России рациональной модели института налогового консультирования с учетом зарубежного опыта. Поэтому, прежде чем перейти непосредственно к вопросам организации системы налогового консультирования, необходимо обосновать и рассмотреть его теоретические основы.

В специальной литературе дефиниции понятия налогового консультирования отличаются от его определения в проекте Федерального закона «О налоговом консультировании» № 529626-6 (в дальнейшем – Законопроект). Налоговое консультирование формулируется в Законопроекте как «деятельность, осуществляемая налоговыми консультантами или налоговыми консультациями по оказанию консультационных услуг в сфере отношений, регулируемых законодательством»¹.

Л.А. Мазурина считает, что налоговое консультирование является видом предпринимательской деятельности, главная цель которой – оказание заказчику (консультируемому лицу) на платной основе услуг по вопросам правильного применения норм действующего законодательства о налогах и сборах². Специалисты Поволжской аудиторской компании (г. Саратов) дают следующее определение налогового консультирования – «оказание юридическим и физическим лицам консультационных и представительских услуг по вопросам начисления и уплаты

¹ Проект Федерального закона «О налоговом консультировании». [Электронный ресурс]. URL: www.eg-online.ru/document/law/247842.

² Мазурина Л.А. Стратегия налогового консультирования//Актуальные вопросы экономических наук. С. 102. [Электронный ресурс]. URL: www.cyberleninka.ru/article/n/strategia/nalovovogo/konsultirovania.

обязательных платежей во все уровни бюджетов и внебюджетные фонды. Кроме того, оно включает в себя аудит действующей системы организации налогового учета на предприятии»³. В информационном портале *Geum.ru* «налоговое консультирование – это оказание консультационных услуг в области налогообложения, выработка советов, рекомендаций, подготовка аналитических записок и заключений, обоснование рациональных путей решения налоговых проблем»⁴. Приведем еще одну дефиницию налогового консультирования – это «вид профессиональной деятельности по оказанию налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам либо иным лицам услуг, которые содействуют должному исполнению ими своих обязанностей, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, принятыми в соответствии с ним нормативными актами, а также законодательными актами о различных видах обязательного страхования»⁵.

Все эти определения по-своему справедливы и характеризуют организационную сторону рассматриваемого явления, но они не раскрывают экономического содержания института налогового консультирования, его места и особенностей в системе налоговых отношений.

Непосредственно налоговые отношения возникают между налогоплательщиком (плательщиком сборов) и налоговым органом в процессе исполнения организацией или физическим лицом обязанностей по уплате налоговых платежей (при наличии объекта налогообложения) и осуществления налоговым органом контроля за надлежащим исполнением налогового законодательства, правильностью исчисления и уплаты налогоплательщиком налогов и сборов. При этом под налоговыми отношениями и налоговыми обязательствами мы понимаем не только отношения и обязательства по уплате налогов и сборов, установленных Налоговым кодексом РФ, но и отношения (обязательства) по уплате других обязательных (фискальных) платежей в виде страховых взносов, таможенных пошлин и платежей в бюджет за природные ресурсы, установленные иным, специальным законодательством РФ. В тоже время, участниками налоговых отношений могут быть третьи лица, выполняющие функции посредников между налогоплательщиком и налоговым органом в процессе исполнения и контроля исполнения налоговых обязательств. В соответствии с НК РФ такими лицами являются: налоговый агент, управляющий товарищ, ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков, представитель налогоплательщика.

Налоговое консультирование также занимает промежуточное положение в налоговых отношениях между налогоплательщиком и налоговым органом. Если во многих зарубежных странах деятельность участников налогового консультирования регламентируется на законодательном уровне, где четко прописаны их права и обязанности как посредника в налоговых отношениях, то в России до сих пор закон о налоговом консультировании не принят, а все документы Палаты налоговых консультантов носят лишь рекомендательный характер. Особенность налогового консультирования как особой, добровольной формы налоговых отношений между налогоплательщиками и консультирующими лицами заключается в том, что деятельность, права и обязанности их участников должны регламентироваться не только законодательством, но и условиями конкретного договора о предоставлении определенных консультационных услуг.

Обобщая подходы к определению сущности и места указанных налоговых посредников в системе налоговых отношений, можно отметить, что *налоговое консультирование представляет собой деятельность юридических и (или) физических лиц по оказанию платных консультационных услуг налогоплательщикам по вопросам налогообложения на основе договора между консультируемым и консультирующими лицами на предмет правильности применения налогового законодательства, исчисления и уплаты налогов, проведения экспертизы в области налогообложения, оценки налоговых рисков, налогового планирования и составления налоговой*

³ URL: [www.https://pak-audit.ru/services/tax/](https://pak-audit.ru/services/tax/).

⁴ Информационный портал *Geum.ru*: [Электронный ресурс]. URL: www.https://geum.ru/doc/work/87018/index.php.

⁵ Проблемы становления и пути развития налогового консультирования в России. С. 1. [Электронный ресурс]. URL: www.mirkin.ru/_docs/articles05-025.pdf.

отчетности, а также представлению интересов налогоплательщиков во взаимоотношениях с налоговыми органами и в суде. Таким образом, налоговое консультирование – это особая форма налоговых отношений между налогоплательщиком и консультирующим его лицом при выполнении последним отдельных функций (обязанностей) налогового органа (разъяснение законодательства), налогоплательщика (составление налоговой отчетности, налоговое планирование, минимизация рисков), аудитора (проведение экспертизы налоговых обязательств и отчетности), а также представителя налогоплательщика (защита его интересов).

Как форма налоговых отношений, налоговое консультирование составляет также обособленный элемент налогового процесса. *Налоговый процесс* – это комбинированная система организации и управления налоговыми отношениями, включающая в себя процедуры разработки и исполнения налоговых бюджетов, а также закрепленные нормами налогового права систему налогообложения, налоговую систему и налоговый механизм⁶. Несмотря на то, что налоговый процесс организуется государством, налоговое консультирование органично вписывается в состав его элементов (налоговое право, налогообложение, налоговая система, налоговый механизм, налоговая политика). Во-первых, налоговые консультанты обязаны руководствоваться нормами *налогового права* – федеральным, региональным и местным законодательством (решениями) о налогах и сборах, правовыми нормативными актами в области налогообложения, а также сама деятельность по налоговому консультированию регламентируется (должна регламентироваться) нормами налогового права. Во-вторых, налоговое консультирование непосредственно связано с *налогообложением* – законодательно установленным порядком (техникой) взимания налогов и сборов: их исчисления, уплаты и контроля со стороны налоговых органов. Этим порядком налоговые консультанты обязаны руководствоваться в своей деятельности при оказании услуг. В-третьих, налоговое консультирование органично встраивается в *налоговую систему* – закрепленную в законодательстве о налогах и сборах комбинацию (совокупность) видов налоговых платежей, элементов, принципов и способов налогообложения, а также прав, обязанностей и ответственности субъектов налоговых отношений. Налоговые консультанты выступают одним из таких субъектов (участников) налоговых отношений, обеспечивающих нормальное функционирование налоговой системы. В некоторых зарубежных странах редкие налогоплательщики не пользуются услугами налоговых консультантов.

В-четвертых, в определенной степени налоговое консультирование имеет отношение и к такой составляющей налогового процесса, как *налоговый механизм* – совокупности закрепленных нормами налогового права инструментальных (форм, методов, инструментов) и функциональных (по функциям управления) элементов реализации государственной и корпоративной налоговой политики, то есть совокупности форм, методов и инструментов налогового планирования и бюджетирования, налогового регулирования (координации), налогового контроля, учета и анализа. Консультирующие лица используют весь набор инструментария налогового планирования путем оптимизации налоговых платежей консультируемых лиц на законных основаниях, налогового регулирования в виде налоговых льгот и преференций, а также налогового контроля, учета и анализа, с которыми налоговое консультирование связывают общие цели – обеспечение правильности исчисления и уплаты налогов и снижение уровня налоговых рисков.

Непосредственно налоговое консультирование реализуется через *корпоративный налоговый механизм* – совокупность методов и инструментов налогового планирования и бюджетирования, оптимизации налоговых платежей, минимизации налоговых рисков, разъяснения положений налогового законодательства, экспертизы правильности исчисления и уплаты налогов, налогового учета (отчетности) и защиты интересов налогоплательщиков, определяемых и применяемых налоговыми консультантами для оказания консультационных услуг.

Место налогового консультирования в структуре налогового процесса наглядно представлено на рис. 1.

⁶ Барулин С.В., Динес В.А. Теория и история налогообложения: учебник. М.: КНОРУС, 2015. С. 306.



Рис. 1. Место налогового консультирования в структуре налогового процесса

Еще одним содержательным признаком налогового консультирования организаций является его сущность как функционального элемента корпоративного налогового управления (налогового менеджмента)⁷. «Налоговый менеджмент представляет собой систему управления налоговыми потоками компании, принятия и реализации эффективных решений в процессе налогового планирования (прогнозирования, бюджетирования), исполнения налоговых планов (прогнозов, бюджетов), координации и контроля налоговых расходов и налоговых доходов компании с целью получения налоговой прибыли путем минимизации налоговых платежей и (или) оптимизации налоговых потоков с учетом налоговых рисков»⁸.

Цель и задачи налогового менеджмента и налогового консультирования во многом совпадают. По сути дела, налоговые консультанты являются исполнителями налоговой политики, принятой советом директоров и менеджментом компании. Из всей совокупности задач налогового менеджмента можно выделить те из них, которые имеют отношение и к задачам налогового консультирования, а именно:

- выбор и совершенствование инструментария управления налогами, минимизации налоговых платежей и оптимизации налоговых потоков;

⁷ Содержание и основы организации налогового менеджмента см.: Барулин С.В., Барулина Е.В. Налоговый контроллинг: учебник. М.: РУСАЙНС, 2016. С. 66-73.

⁸ Указ. соч. С. 69.

- определение состава и группировка налоговых расходов компании по уплате налоговых платежей, осуществление управления ими;
- определение состава и группировка налоговых доходов компании, осуществление управления ими;
- оценка и мониторинг уровня налоговой нагрузки;
- управление налоговыми рисками компании⁹.

Экономическое содержание института налогового консультирования будет не полным без определения его функций, в которых проявляется сущность этого явления. В специальной литературе крайне редко рассматривается вопрос о функциях налогового консультирования, чаще всего акцент делается на его задачах.

В этой связи, уместно привести одну из позиций по данному вопросу, в соответствии с которой выделяются следующие функции налогового консультирования: 1) информирование налогоплательщиков и налоговых агентов; 2) помощь в принятии управленческих решений по отдельным вопросам налогообложения; 3) поддержка в принятии комплекса управленческих решений, направленных на решение проблемных ситуаций; 4) аутсорсинг комплексных задач, связанных с налоговым учетом и отчетностью¹⁰. Недостатками такого понимания функций налогового консультирования являются следующие. Во-первых, поддержка в принятии управленческих решений в любом ее виде называется в современной интерпретации «модераторство (модератирование)». Во-вторых, аутсорсинг не может быть функцией – это форма деятельности, вид услуги и одна из задач налогового консультирования. В-третьих, аутсорсинг почему-то ограничивается ведением налогового учета и составлением налоговой отчетности. К тому же, учет и отчетность представляют собой инструментарий контроля. Поэтому мы считаем, что **функциями налогового консультирования** являются:

- 1) информационная функция;
- 2) функция налогового планирования и управления;
- 3) модераторская функция;
- 4) контрольная функция.

В своей *первой функции* налоговое консультирование призвано разъяснять налогоплательщикам порядок применения положений налогового законодательства и последствия его нарушения, давать разъяснения и рекомендации по порядку исчисления и уплаты налогов, ведению налогового учета и составлению налоговой отчетности, учету объектов налогообложения и применению налоговых льгот.

При выполнении *второй функции* консультирующие лица оказывают аутсорсинговые услуги по стратегическому налоговому планированию и оценке налоговых рисков, исчислению налогов и сборов с учетом налоговых льгот и преференций, оптимизации и минимизации налоговых платежей (налоговых расходов) на законных основаниях с целью получения обоснованной налоговой выгоды (экономии на налогах или налоговых доходов).

Модераторская функция заключается в том, что результаты налогового консультирования могут быть использованы консультируемым лицом для принятия эффективных стратегических и оперативных налоговых решений. Налоговые консультанты могут непосредственно участвовать или содействовать (оказывать помощь) принятию таких решений советом директоров и налоговыми менеджерами компании. Эта функция реализуется в процессе стратегического и оперативного налогового планирования налоговых расходов и налоговых доходов консультируемых лиц, оценки налоговых рисков, подготовки заключений по порядку исчисления и уплаты налогов, а также в процессе защиты интересов налогоплательщиков.

Наконец, *контрольная функция* налогового консультирования проявляется в форме оказания услуг по ведению налогового учета, составлению налоговой отчетности и других связанных с налогообложением документов, представлению интересов налогоплательщиков в налоговых

⁹ Барулин С.В., Барулина Е.В. Налоговый контроллинг: учебник. М.: РУСАЙНС, 2016. С. 70.

¹⁰ Проблемы становления и пути развития налогового консультирования в России. С. 1. [Электронный ресурс]. URL: www.mirkin.ru/_docs/articles05-025.pdf.

органах, а также по осуществлению экспертизы (аудита) налоговых обязательств, внутреннего контроля и мониторинга соответствия деятельности консультируемых лиц законодательству о налогах и сборах.

Как уже отмечалось ранее, налоговое консультирование представляет собой *профессиональную деятельность консультирующих лиц по оказанию консультационных услуг консультируемым лицам на основе договора за определенную плату*. В этой связи, обобщая имеющиеся научные и практические разработки, а также правовую базу налогового консультирования, рассмотрим указанный понятийный аппарат (с учетом наших изменений и дополнений).

В состав *консультационных услуг* в области налогообложения мы предлагаем включать следующие их виды:

1) консультирование по вопросам применения положений законодательства о налогах, сборах и других обязательных (фискальных) платежах, иного законодательства и нормативных актов, регулирующих налоговые (фискальные) правоотношения, по вопросам исчисления и уплаты налогов, сборов и других фискальных платежей, подготовка соответствующих заключений;

2) информирование консультируемых лиц об изменениях в законодательстве и нормативных правовых актах о налогах, сборах и других фискальных платежах, включая обучение персонала организаций и индивидуальных предпринимателей (ИП);

3) подготовка рекомендаций по ведению налогового учета, учета объектов налогообложения и порядку применения налоговых (фискальных) льгот и преференций;

4) осуществление стратегического и оперативного налогового планирования, оценка налоговых рисков и управление ими, исчисление налогов, сборов и других фискальных платежей за истекший налоговый (отчетный) период, разработка мер по оптимизации налоговых потоков и постановка (организация) информационно-сервисного обеспечения этих видов деятельности; оценка налоговых последствий предполагаемых (будущих) сделок (операций);

5) составление налоговой отчетности, подготовка других документов, подлежащих представлению в налоговые органы (в том числе в электронной форме), разработка учетной политики для целей налогообложения, предоставление налоговой отчетности и других документов в налоговые органы;

6) представление и защита интересов консультируемых лиц в налоговых и судебных органах по вопросам, регулируемым налоговым (фискальным) законодательством, оказание помощи в налоговых спорах и проведении взаимосогласительных процедур, сопровождение налоговых проверок;

7) экспертиза (аудит) налоговой отчетности, исчисления и уплаты налогов, сборов и других фискальных платежей;

8) экспертиза (аудит) налоговых (фискальных) обязательств и разработка комплекса мер по защите налогоплательщика от привлечения к налоговой (фискальной) ответственности.

Такой расширенный перечень и состав консультационных услуг позволит создать конкурентную среду, здоровую конкуренцию между налоговыми консультантами, аудиторами и адвокатами.

Все перечисленные виды консультационных услуг мы предлагаем *объединить и сгруппировать* следующим образом *по признаку единообразия этих услуг и подходов к стандартизации консультационной деятельности*:

1) информационно-консультационные и (или) обучающие услуги (п. 1, 2, 3 перечня услуг);

2) аутсорсинговые услуги по налоговому планированию, составлению налоговой (фискальной) отчетности и (или) подготовке других документов для налоговых органов (п. 4, 5);

3) услуги по представлению и (или) защите интересов налогоплательщиков (п. 6, 8);

4) экспертные услуги в области налогообложения (п. 7, 8).

Такая группировка необходима для разработки стандартов деятельности по налоговому консультированию.

Участниками этой деятельности и взаимоотношений в процессе налогового консультирования являются консультирующие лица и консультируемые лица.

Консультирующие лица – это налоговые консультанты и налоговые консультации. В свою очередь, *налоговый консультант* представляет собой физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, получившее квалификационный аттестат налогового консультанта и внесенное в реестр налоговых консультантов. В состав налоговых консультантов целесообразно включить также внутренних консультирующих лиц (*внутренних консультантов*), включая налоговых менеджеров, осуществляющих налоговое консультирование организаций, в которых они работают, на основе трудовых соглашений (договоров). *Налоговая консультация* – это юридическое лицо, коммерческая организация, созданная для осуществления деятельности по налоговому консультированию.

Консультируемое лицо – это физическое лицо, индивидуальный предприниматель и организация, заключившие возмездный договор с налоговым консультантом и (или) налоговой консультацией по налоговому консультированию.

Договор налогового консультирования представляет собой хозяйственный договор между консультирующим лицом и консультируемым лицом, в соответствии с которым консультирующее лицо обязуется предоставлять определенные и качественные услуги по налоговому консультированию на предмет договора за определенную плату, а консультируемое лицо – предоставлять необходимую информацию и создавать условия для нормальной деятельности консультирующего лица, а также определяются иные условия и порядок взаимодействия сторон.

Обобщая все вышесказанное, мы предлагаем институциональную *модель системы налогового консультирования*, представленную на рис. 2.

В современной экономике налоговое консультирование (зарубежный аналог – налоговый консалтинг) органически вписывается в систему налоговых отношений, занимая в ней свою нишу *в форме профессиональной посреднической деятельности* налоговых консультантов по оказанию налогоплательщикам консультационных (консалтинговых) услуг в области налогообложения. Одновременно, налоговое консультирование является разновидностью *управленческой деятельности*, предполагающий передачу налогоплательщиком налоговому консультанту (консалтинговой компании) в аутсорсинг отдельных функций управления налоговыми платежами с целью их минимизации (оптимизации) на законных основаниях.

Таким образом, налоговое консультирование по своему экономическому содержанию представляет собой форму налоговых отношений, элемент налогового процесса и функциональный элемент управления налоговыми платежами консультируемых лиц или корпоративного налогового менеджмента (в отношении организаций), а также профессиональную деятельность консультирующих лиц по оказанию консультационных услуг консультируемому лицу на договорной основе за плату.

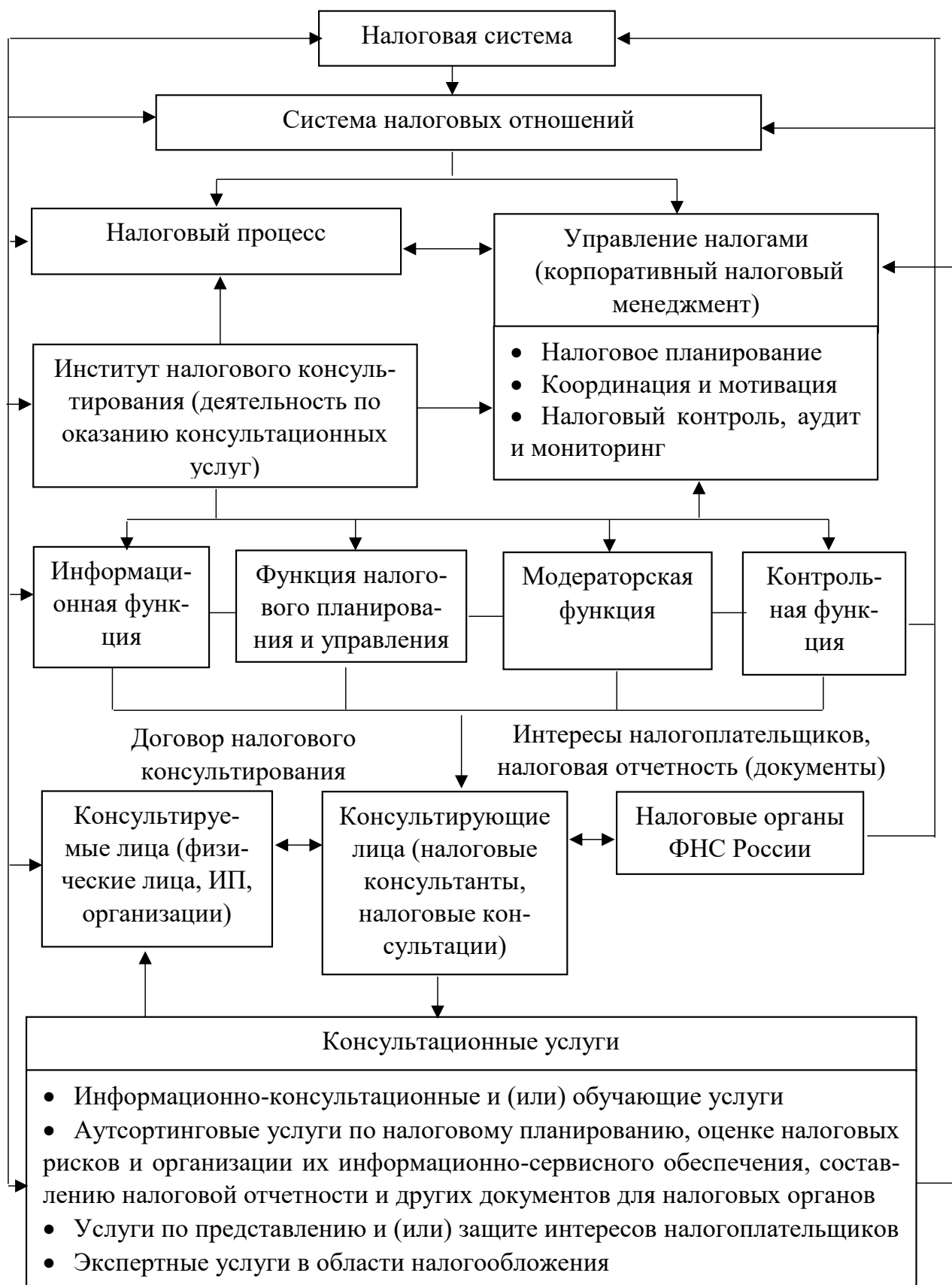


Рис.2. Институциональная модель системы налогового консультирования

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая: текст с изм. и доп. на 1 июня 2016 г. М.: Эксмо, 2016.
2. Барулин С.В., Динес В.А. Теория и история налогообложения: учебник. М.: КНОРУС, 2015.
3. Барулин С.В., Барулина Е.В. Налоговый контроллинг: учебник. М.: РУСАЙНС, 2016.
4. Информационный портал Geum.ru: [Электронный ресурс]. URL: www.https://geum.ru/doc/work/87018/index.php
5. Мазурина Л.А. Стратегия налогового консультирования//Актуальные вопросы экономических наук. С. 102. [Электронный ресурс]. URL: www.cyberleninka.ru/article/n/strategia/nalovovogo/konsultirovania
6. Проблемы становления и пути развития налогового консультирования в России. С. 1. [Электронный ресурс]. URL: www.mirkin.ru/_docs/articles05-025.pdf
7. URL: www.https://pak-audit.ru/services/tax/

Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России

ОБЪЯВЛЯЕТ КОНКУРС

на замещение должностей профессорско-преподавательского состава:

- профессор по кафедре налогообложения – 1 ст. на два года;
- доцента по кафедре налогообложения – 1 ст. на два года;
- доцента по кафедре налогообложения – 0,5 ст. на два года;
- профессор по кафедре государственного управления и права – 0,5 ст. на два года;
- профессор по кафедре государственного управления и права – 0,5 ст. на два года;
- доцента по кафедре государственного управления и права – 0,5 ст. на два года;
- доцента по кафедре государственного управления и права – 0,5 ст. на два года;
- доцента по кафедре государственного управления и права – 0,1 ст. на два года.

ОБЪЯВЛЯЕТ ВЫБОРЫ

на должность заведующего кафедрой

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

**Документы для участия в конкурсе принимаются с 17 июля 2017 года
по адресу: Санкт-Петербург, ул. Торжковская д. 10, ком. 400
по рабочим дням с 10.00 до 17.00**

На правах рекламы

© 2017 г.

Г. А. Королёв

ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫЕ ЦЕНОВЫЕ СОГЛАШЕНИЯ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ В СВЕТЕ ПРАВИЛА ИСЧЕРПАНИЯ ВНУТРЕННИХ СРЕДСТВ ПРАВОВОЙ ЗАЩИТЫ

Королёв Георгий Александрович – канд. экон. наук, старший научный сотрудник Лаборатории развития налоговой системы Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации

(E-mail: korolev@ranepa.ru)

В свете существующих новелл в российском налоговом законодательстве представляется необходимым понимание существующих правил регулирования не только на внутрисударственном уровне, но и международно-правовом, поскольку в силу ст. 15(4) Конституции РФ установлено, что нормы международного права (наряду с общепризнанными принципами и международными договорами) являются частью правовой системы России.

Применительно к налоговому законодательству особую актуальность имеют правила Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), которые отражают общее согласие государств по конкретным налоговым вопросам, что отражается как в тексте Модельной конвенции, так и в комментариях к ней. Что касается правила исчерпания внутренних средств правовой защиты, то оно содержится в общем международном праве и отражает достаточно долгую историю в развитии международных отношений.

Процедура взаимного согласования по налоговым вопросам регулируется статьей 25 Модельной конвенции ОЭСР, она же в свою очередь, согласно правовой позиции ОЭСР должна применяться в случае, если предварительное ценовое соглашение по трансфертному ценообразованию затрагивает интересы двух или более юрисдикций. В то же время для применения статьи 25 представляется необходимым в соблюдении всех общепризнанных процедур согласно общему международному праву, в частности, исчерпания внутренних средств правовой защиты со стороны частного лица.

В предварительном ценовом соглашении изложены соответствующие критерии (например, метод, сопоставимые аналоги и основные допущения) для определения трансфертных цен в течение установленного периода времени. Предварительные ценовые соглашения с участием компетентного органа партнера по договору следует рассматривать в контексте взаимосогласительной процедуры (или как ее еще называют «процедура взаимного согласования») по ст. 25 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала. Предварительное ценовое соглашение дает налогоплательщикам определенную уверенность благодаря установлению режима налогообложения международных сделок. В настоящее время все больше стран-членов ОЭСР вводят предварительные ценовые соглашения в свое законодательство по трансфертному ценообразованию, и количество предварительных ценовых соглашений неуклонно растет. Поэтому Комитет по налоговым вопросам ОЭСР продолжает отслеживать применение таких соглашений. Довольно подробно предварительные ценовые

соглашения рассматриваются в главе V Руководства ОЭСР, а также в приложении по предварительным ценовым соглашениям, выпущенном ОЭСР в 1999 году.

ОЭСР поощряет использование двусторонних предварительных ценовых соглашений, заключенных на основе положений взаимосогласительной процедуры по договорам о налогообложении, поэтому главное внимание в приложение уделяется именно таким двусторонним процессам. Цель приложения - обеспечить согласованность процедур предварительных ценовых соглашений путем рассмотрения: вопросов, возникающих в процессе подачи заявки; сферы применения предварительных ценовых соглашений; действий налогоплательщика и компетентных органов (т. е. налоговых инспекторов, управляющих процедурой взаимного согласования в каждом штате); содержания предложений по предварительным ценовым соглашениям; вопросов реализации, например, основных допущений, на которых основано предварительное ценовое соглашение, и контроля реализации соглашения. Таким образом, процедура взаимного согласования по трансфертному ценообразованию (предварительным ценовым соглашениям) с участием двух и более юрисдикций применяется во всех странах-членах ОЭСР практически однотипно, поскольку это предусмотрено в самих правилах международной организации и международно-правовыми процедурами.

Сама по себе процедура взаимного согласования стоит вне внутреннего законодательства двух договаривающихся государств. Она направлена на разрешение возникшего спора в рамках налоговой конвенции в соответствии с ее целями – такими, как избежание двойного налогообложения и предоставление нерезиденту-налогоплательщику надлежащего и справедливого налогового режима. Учитывая эти цели, компетентные органы двух договаривающихся государств могут рассматривать только те споры, которые подпадают под случаи, предусмотренные п. 1 ст. 25 налоговой конвенции, а именно: если имеет место налогообложение, не соответствующее положениям налоговой конвенции, и только в той ее части, которая имеет к ней отношение.

Говоря о том, что согласительные процедуры являются самостоятельными и не зависят от национального права и режимов, установленных в договаривающихся государствах, следует указать, что их проведение также не зависит от того, на какой стадии находится предварительное ценовое соглашение в одном из этих государств и нет ли споров в связи с ним. Обращение налогоплательщика с заявлением о предварительном ценовом соглашении в рамках процедуры не ограничивает какие-либо его права и возможности по защите своих интересов в соответствии с национальными средствами защиты.

Однако в связи с этим возникают вопросы относительно подобных национальных средств правовой защиты и одного из основных правил в общем международном праве: правила исчерпания внутренних средств правовой защиты.

Правило исчерпания внутренних средств правовой защиты применяется, главным образом, в области разрешения споров между государствами¹. Первоначально правило исчерпания внутренних средств правовой защиты зародилось в рамках дипломатической защиты и защиты прав подданных за рубежом. В настоящее время это правило общепризнанно и действует как норма международного обычного права. Кроме того, правительства многих государств неоднократно выражали позицию, что все средства правовой защиты должны быть исчерпаны перед тем как будет оказана дипломатическая защиты их гражданам за рубежом.

Правило исчерпания внутренних средств правовой защиты закреплено в Международном пакте о гражданских и политических правах; Конвенции о защите прав и основных свобод человека; Межамериканской конвенции по правам человека, комментариях к Модельной конвенции ОЭСР.

Наряду с этим эта тема рассматривалась в практике международных судебных учреждений, таких как Постоянная палата международного правосудия, Международный суд ООН, Европейский суд по правам человека, Межамериканская комиссия по правам человека и др. Этими учреждениями было признано, что правило исчерпания внутренних средств правовой защиты

¹ Trindade A. A. C. The Application of the Rule of Exhaustion of Local Remedies in International Law: Its Rationale in the International Protection of Individual Rights. Cambridge University Press 1983.

является нормой международного обычного права. В частности, в деле компании «Интерхандель», рассмотренное Международным судом ООН, было постановлено, что «правило, согласно которому внутренние средства правовой защиты должны быть исчерпаны перед инициированием международного судопроизводства, является прочно установленной нормой международного обычного права»². Аналогичные правовые позиции относительно сущности правила исчерпания внутренних средств правовой защиты выражали также и другие международные судебные учреждения. Основанием для такого признания являлись в основном заявления и ходатайства со стороны государств-ответчиков.

Следует отметить, что несмотря на то, что правило исчерпания внутренних средств правовой защиты не оспаривается как действующая норма общего международного права, все еще есть вопросы, которые следует прояснить. Еще в 50-х гг. XX в. Ф. Джессоп писал, что есть общепризнанное, но не до конца раскрытое понятие исчерпания внутренних средств правовой защиты, согласно которому иностранный гражданин должен исчерпать местные средства защиты перед реализацией дипломатической защиты³. В связи с этим несколько иное мнение выразил С. В. Черниченко: «ссылка на то, что не исчерпаны местные средства правовой защиты, - не столько препятствие для ее оказания (и тем более не отрицание права на ее оказание), сколько ограничение ее рамок. Она основана на элементарной логике. По незначительным делам дипломатическая защита часто вообще не оказывается, не возникает даже вопрос о ее оказании, и иностранцу не остается ничего, кроме возможности прибегнуть в таких случаях к местным средствам правовой защиты. Если и предположить, что существует обычная норма международного права, относящаяся к связи между исчерпанием местных средств правовой защиты и оказанием дипломатической защиты, то она, по-видимому, просто отмечает в самых общих чертах границы ее оказания, если такие средства не исчерпаны»⁴.

С течением времени правило исчерпания внутренних средств правовой защиты претерпело определенные изменения: от сферы осуществления дипломатической защиты оно распространило свое действие и на другие области, в частности международное налоговое право. Таким образом, это правило нашло свое отражение не только в международном обычном праве, но и в международных договорах, заключенных государствами и направленных на защиту прав и законных интересов других субъектов и лиц. Соответственно, расширился и перечень международных органов и учреждений, которые стали рассматривать правило в контексте приемлемости жалобы. Среди них следует, прежде всего, отметить Комитет по правам человека ООН, Межамериканскую Комиссию по правам человека, ОЭСР и Европейскую комиссию по правам человека (в настоящее время не существует). Эти органы, которые иногда называют «квази-судебными» и они внесли свою лепту в дальнейшее становление правила исчерпания внутренних средств правовой защиты⁵.

Важным аспектом дальнейшего развития правила исчерпания внутренних средств правовой защиты, стало также расширение сферы его применения. Раньше, будучи неотъемлемой частью института дипломатической защиты, данное правило применялось в контексте защиты против иностранного (принимающего) государства. Однако в настоящее время оно распространяет свое действие не только в отношении двух суверенных государств, у которых возник спор относительно прав и законных интересов их граждан, но в отношении защиты прав человека против деяний его родного государства или лиц без гражданства против всех иных государств, а также в области международных налоговых соглашений. Следовательно, здесь можно вести речь об универсализации правила. Поэтому возникают вопросы пределов его действия в новых сферах.

² Switzerland v. United States // ICJ Reports. 1959. P. 27.

³ Jessup P. Modern Law of Nations // Dugard Second Report on Diplomatic Protection. UN Doc. A/CN.4/514. 2001.

⁴ Черниченко С. В. Теория международного права: в 2 т. Т. 2. М., 1999. С. 379.

⁵ Amerasinghe C.F. Local Remedies in International Law. Second Edition. Cambridge University Press, 2005. P. 402-416.

Значение правила исчерпания внутренних средств правовой защиты заключается в том, что оно позволяет осуществлять более эффективное урегулирование международных споров с участием иностранных граждан и юридических лиц. Исторически это является основным для такого правила, которое изначально сформировалось как норма, защищающая суверенитет принимающего государства, если речь шла о правах и законных интересах подданных (граждан) других государств. Соответственно, и в настоящее время указанная роль данного правила является важной для государств, поскольку позволяет принимающему государству задействовать свой механизм (органы государственной власти) перед тем, как спор будет рассматриваться каким-либо международным судебным (или квази-судебным) учреждением⁶.

Еще одной причиной существования правила исчерпания внутренних средств правовой защиты в современном международном праве является то, что существенно интенсифицировались процессы глобализации, возникли новые виды трансграничных правоотношений между гражданами, организациями и резидентами государств. Поэтому значение правила исчерпания внутренних средств правовой защиты будет только возрастать, поскольку с усложнением этих процессов будет возникать и большее количество споров между различными субъектами права.

Особое распространение правило исчерпания внутренних средств правовой защиты получило в XX в. с развитием практики международных судебных учреждений.

«Постоянная Палата Международного правосудия ввела в практику выделение вопроса о предварительных возражениях в отдельное производство. Такая практика продолжалась и в деятельности Международного суда вплоть до 1952 г., когда в деле Амбатиелоса, уделив специальное внимание принудительной постановке этого вопроса, Суд решил в дальнейшем подходить к предварительным возражениям как к одному из специальных аспектов дела по существу, не выделять их рассмотрение в отдельную стадию, а присоединять к существу дела. В Регламенте Суда определяется срок представления предварительных возражений (в срок, установленный для предъявления контрмеморандума), реквизиты (изложение фактов и правовых оснований) и т. п.

Такое решение вызвало интересную реакцию. Начиная с 70-х годов практически каждая сторона – «ответчик» оспаривала компетенцию Суда или приемлемость иска. Но вместо представления предварительных возражений теперь чаще всего прибегают к неявке в процессе, предварительно убедившись, что до сведения Суда доведена соответствующая позиция. Теперь практически все эти вопросы решаются на стадии установления компетенции»⁷.

Рассмотрения вопросов компетенции международных судебных учреждений стали увязываться с правилом исчерпания внутренних средств правовой защиты – как одного из условий приемлемости иска.

Как мы указывали раньше, исчерпание внутренних средств правовой защиты является одним из необходимых условий для осуществления дипломатической защиты. Концепция дипломатической защиты возникла в XVIII веке и отражена в работах Ваттеля, который писал об обязанности государства защищать своих подданных в случаях, когда они подверглись правонарушениям за рубежом. Таким образом, из концепции, согласно которой государство обязано осуществлять защиту нарушенных прав своих подданных за рубежом постепенно была выведено следствие о реализации таких компетенций государством в силу своего права, основанном на общем международном праве. Такой порядок вещей был окончательно сформирован в XIX веке⁸.

⁶ Amerasinghe C.F. *Local Remedies in International Law*. Second Edition. Cambridge University Press, 2005. P.38-40.

⁷ Шинкарецкая Г. Г. Тенденции развития судебных средств мирного разрешения международных споров. Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук. М., 2010. С.247-248.

⁸ Paulsson J. *Denial of Justice*. Cambridge University Press 2005. P. 20-24. Mummery D. R. *The Content of the Duty to Exhaust Local Remedies* // A.J.I.L. (1964) 58 P.389–414. Amerasinghe C.F. *Local Remedies in International Law*. Second Edition. Cambridge University Press, 2005. P.37-42.

Дипломатическая практика XIX и XX вв. свидетельствует о том, что требование об исчерпании внутренних средств правовой защиты иностранным гражданином стало общепризнанной частью дипломатической защиты.

Правовая природа правила исчерпания внутренних средств правовой защиты определяется посредством двух подходов: материально-правового и процессуального. Решение вопроса о правовой природе правила исчерпания внутренних средств правовой защиты может иметь значение для международно-правовой ответственности государств.

Согласно одному из подходов – материально-правовому – международно-правовая ответственность государства возникает только в случае, когда произошло исчерпание всех средств защиты прав, которые устанавливаются в национальном законодательстве⁹. В связи с этим презюмируется, что нормы международного права не могут быть нарушенными в момент причинения вреда гражданам и юридическим лицам иностранного государства до тех пор, пока все средства внутренней правовой защиты не исчерпаны. Таким образом, международно-правовая ответственность государства не наступает до выполнения обязанности по исчерпанию внутренних средств правовой защиты.

С начала XX в. многие юристы-международники и судьи международных судебных учреждений являлись сторонниками материально-правового подхода. Вероятно, это связано с тем, что мнение относительно материального характера правила об исчерпании внутренних средств правовой защиты позволяет в большей мере поддерживать суверенитет государств, и расширять их юрисдикцию в более широких пределах.

В соответствии с процессуальным подходом к правилу исчерпания внутренних средств правовой защиты момент наступления международно-правовой ответственности государств не связывается с реализацией этого правила¹⁰. В этом случае международно-правовая ответственность государства возникает с момента совершения деяния, нарушающего нормы международного права, вне зависимости от дальнейших действий, направленных на реализацию требования об исчерпании внутренних средств правовой защиты. Поэтому в случае неисполнения обязанности по исчерпанию внутренних средств правовой защиты ответственность государства существует, но ее практическая реализация не осуществляется. Таким образом, требование об исчерпании внутренних средств правовой защиты является лишь процессуальной преградой для осуществления дипломатической защиты государством, которое намеревается подать заявление в международное судебное учреждение с целью защиты своих граждан и юридических лиц. Представителями процессуального подхода утверждается, что возникновение международно-правовой ответственности государства связано непосредственно с совершением деяния, нарушающего нормы международного права, а не фактом обращения в национальные судебные и административные учреждения. В настоящее время процессуальный подход к правилу исчерпания внутренних средств правовой защиты преобладает¹¹.

Возникнув в рамках института дипломатической защиты, правило исчерпания внутренних средств правовой защиты распространило свое действие, главным образом, на международное налоговое право; в связи с этим представляется, что предварительные ценовые соглашения по своей сути стоят ближе к частным интересам, а не публично-правовым.

Это правило закреплено в ряде международных договоров, также защищающих права человека. Посредством толкования международных конвенций, содержащих правило исчерпания внутренних средств правовой защиты, можно определенно установить пределы его действия и применения. Ни в науке, ни в практике до сих пор не решен вопрос о соотношении международного обычного права и права международных договоров, регулирующих реализацию правила исчерпания внутренних средств правовой защиты. В то же время нам не удалось установить, что действует аналогия с правом дипломатической защиты, согласно которой это

⁹ Roberto Ago Sixth Report on State Responsibility // Yearbook of International Law Commission Part II.1977. P.20.

¹⁰ Fitzmaurice G. G. The Meaning of the Term «A Denial of Justice» // 13 BYIL. 1932. P.96.

¹¹ Amerasinghe C.F. Local Remedies in International Law. Second Edition. Cambridge University Press, 2005. P.84-104.

правило применяется, если нет соответствующих запрещающих норм. Поэтому, хотя правило исчерпания внутренних средств правовой защиты является частью дипломатической защиты в общем международном праве, оно в этом отношении не является ему тождественным.

В случае с дипломатической защитой первоначально сложилась практика, которая потом была общепризнана в качестве правовой нормы, с другой стороны, сфера защиты прав человека сначала была признана на уровне ООН, региональных международных организаций в отсутствие репрезентативной практики государств. Мы полагаем, что в силу регулирования защиты прав частных лиц преимущественно международными договорами при отсутствии установления в них правила исчерпания внутренних средств правовой защиты, оно может не применяться в сфере их защиты. Такой вывод соответствует формально-логическому толкованию текстов международных договоров и практики их применения.

Правило исчерпания внутренних средств правовой защиты в той или иной степени соответствует правовым интересам нескольких субъектов: государства-ответчика; физического лица; государства, инициирующего судопроизводство в интересах частных лиц; международного сообщества государств (в частности, тех, которые участвуют в соответствующей международной конвенции). Прежде всего, оно служит суверенитету государства-ответчика, которое с помощью своего механизма может восстановить нарушенное право и не допустить рассмотрение дела в международных судебных учреждениях. Соответственно, в этом случае все виды издержек сокращаются.

В области защиты частных прав и законных интересов конвенционные органы в некоторых вопросах расширительно толкуют положения международных договоров¹². В частности, в судебной практике Европейского суда по правам человека было выработано правило, согласно которому правило исчерпания внутренних средств правовой защиты не применяется, когда государство-истец нарушило положения Конвенции о защите прав человека и основных свобод 1950 г., хотя такое обстоятельство и не определяется в ст. 35 этой Конвенции.

В практике международных судебных учреждений были сформированы критерии, которым должны соответствовать внутренние средства правовой защиты. Прежде всего, они должны быть доступными, достаточными и эффективными. В то же время четко проводится разграничение между обычными и экстраординарными средствами правовой защиты. В связи с этим следует также отметить, что такие экстраординарные меры, как обращение в конституционные, уставные суды федеративных государств, надзорные инстанции общих судов также соответствуют требованию исчерпания внутренних средств правовой защиты. По общему правилу конституционное судопроизводство подпадает под действие правила исчерпания внутренних средств правовой защиты, в то время как при некоторых обстоятельствах из этого правила есть исключения, в частности, критерии эффективности и доступности правосудия. Наряду с этим в практике международных судебных учреждений проводится разграничение между местными средствами правовой защиты, которые установлены нормативно и являются общеобязательными, и мерами защиты, которые зависят от усмотрения субъектов права. К последним мерам могут, в частности, относиться прошение о помиловании, петиции к высшим должностным лицам государства и др. В этом отношении однозначна правовая позиция Европейского суда по правам человека, Комитета по правам человека ООН.

В общем международном праве действует несколько видов исключений из действия правила исчерпания внутренних средств правовой защиты. Практика международных судебных учреждений позволяет установить следующие исключения из общего правила¹³:

– Недоступность внутренних средств правовой защиты. Это означает, что физическое лицо, гражданин иностранного государства, не должны реализовывать те местные средства правовой защиты, которые являются недоступными в рамках конкретной правовой системы.

¹² Amerasinghe C.F. Local Remedies in International Law. Second Edition. Cambridge University Press, 2005. P.351-354.

¹³ Amerasinghe C.F. Local Remedies in International Law. Second Edition. Cambridge University Press, 2005. P.247-267.

– Неэффективность внутренних средств правовой защиты. Отсутствие закрепления в международных договорах перечня всех обстоятельств, когда внутренние средства правовой защиты являются неэффективными, не является препятствием для действия указанного исключения, поскольку его сила основывается также на международном обычном праве.

– Неоправданная задержка в осуществлении правосудия. В отличие от предыдущего исключения, во многих международных договорах такое основание прямо закреплено. В частности, в соответствии со ст. 5 Факультативного протокола к Международному пакту о гражданских и политических правах закрепляется, что правило исчерпания внутренних средств правовой защиты не применяется «когда применение таких средств неоправданно затягивается».

– Приоритетные условия. Европейский суд по правам человека выразил позицию, согласно которой при нарушении положений Конвенции 1950 г. заявитель освобождается от обязанности исчерпания внутренних средств правовой защиты. Вместе с тем сложно установить пределы действия подобного исключения. В частности, не ясно, применяется ли оно только к индивидуальным жалобам или распространяется также на споры между государствами-участниками международного договора.

– Неэффективные законодательные меры и административные практики. В этом контексте для признания внутренних средств правовой защиты неэффективными нужно иметь в наличии два условия: нарушение прав конкретного физического лица, а также установленный факт наличия административной практики со стороны государства. Вместе с тем недостаточно установленного факта наличия административной практики государства: она должна нарушать права и законные интересы физического лица.

– Длительная ситуация. В практике международных судебных и административных учреждений возникал вопрос, касающийся определения, исчерпаны ли внутренние средства правовой защиты в ситуации, когда заявитель находится в заключении неоправданно долгое время. Согласно ст. 5(3) Конвенции 1950 г. каждый задержанный или заключенный под стражу в соответствии с положениями этого международного договора незамедлительно доставляется к судье или к иному должностному лицу, наделенному, согласно закону, судебной властью, и имеет право на судебное разбирательство в течение разумного срока или на освобождение до суда. Освобождение может быть обусловлено предоставлением гарантий явки в суд. То же самое требование содержится в ст. 7(5) Американской конвенции о правах человека.

– Отказ от требования исчерпания внутренних средств правовой защиты. Отказ государства от требования исчерпания внутренних средств правовой защиты может быть как выраженным (явным), так и подразумеваемым. Как правило, не возникает каких-либо сложностей, когда государство, участвующее в деле, выражает отказ от требования исчерпания внутренних средств правовой защиты. Кроме того, отказ от данного требования может содержаться в тексте международного договора. В то же время подразумеваемый отказ от исчерпания местных средств защиты может вызывать сложности. В частности, в деле компании «ЭЛСИ» Международный суд ООН постановил, что он «не может согласиться с тем, что один из важных принципов обычного международного права должен рассматриваться как исключенный по умолчанию в отсутствие любых заявлений, явно указывающих на намерение сделать это».

– Эстоппель и принцип добросовестности. Раскрытие содержания понятия эстоппеля было осуществлено в деле о фабрике в Хожуве, рассмотренное Постоянной палатой международного правосудия: «общепризнанным принципом в правовых позициях международных арбитражей и национальных судебных учреждениях, является принцип, согласно которому сторона не вправе противопоставлять в отношении другой стороны факт неисполнения обязательств или неиспользования средств процессуальной защиты, если первая сторона своим противоправным актом воспрепятствовала другой стороне выполнить обязательство или обратиться к судебным средствам защиты, которые ей были предоставлены».

С развитием международных отношений принцип эстоппеля был расширен и в него стали включаться не только противоправные действия другой стороны. В настоящее время к таким действиям могут относиться любые акты одной стороны, которые способствовали формированию поведения другой стороны, и которые привели к нарушению ее интересов.

Таким образом, в случае правила исчерпания внутренних средств правовой защиты должны быть представлены доказательства не только того, что акты одного из субъектов способствовали формированию действий, наносящих ущерб, но и то что другая сторона полагалась на такие акты. Например, если иностранный гражданин положился на официальное заявление принимающего государства, что то или иное средство правовой защиты не должно быть исчерпано и имел все основания для того, чтобы полагаться на такую позицию государства, то он может быть освобожден от обязанности исчерпания таких средств защиты перед обращением в международное судебное учреждение.

Применительно к предварительным ценовым соглашениям у многих государств существует следующая правовая позиция: внутренние средства правовой защиты могут не обеспечить адекватное и оперативное урегулирование споров, связанных с применением двусторонних конвенций (риски противоречивых судебных решений в обеих странах и риски одностороннего толкования Конвенции, основанного на внутреннем законодательстве).

В международном налоговом праве есть следующий подход применительно к взаимоотношению между взаимосогласительной процедурой и правилом исчерпания внутренних средств правовой защиты.

Взаимоотношения между арбитражным процессом и правами на внутренние средства правовой защиты характеризуются рядом особенностей, вытекающих из общих принципов и норм общего международного права.

Так, для обеспечения юридической силы арбитражного процесса и во избежание риска противоречащих друг другу решений арбитражный процесс не должен разрешаться, если соответствующие вопросы уже были решены путем внутреннего судебного процесса в любом из государств (это означает, что любой суд или административный трибунал одного из Договаривающихся государств уже вынес решение, регулирующее эти вопросы и применимое в отношении данного лица). Это согласуется с подходом, принятым в большинстве стран в отношении процедуры взаимного согласования, в соответствии с которым¹⁴:

a) лицо не может одновременно требовать проведения процедуры взаимного согласования и использовать внутренние средства правовой защиты. Если внутренние средства правовой защиты по-прежнему доступны, компетентные органы обычно либо требуют, чтобы налогоплательщик согласился на приостановку использования этих средств, или, если налогоплательщик на это не согласен, отсрочивают проведение процедуры взаимного согласования, пока эти средства не будут исчерпаны;

b) если в первую очередь используется процедура взаимного согласования и взаимное согласование достигнуто, налогоплательщику и другим лицам, непосредственно затронутым данным делом, предоставляется возможность отказаться от согласования и использовать ранее приостановленные внутренние средства правовой защиты; и, на-оборот, если эти лица предпочитают применять результат согласования, они должны будут отказаться от осуществления внутренних средств правовой защиты в отношении вопросов, охватываемых договором;

c) если в первую очередь используются внутренние средства правовой защиты и они оказываются исчерпанными в одном из государств, лицо может использовать только процедуру взаимного согласования в целях получения освобождения от двойного налогообложения в другом государстве.

По факту вынесения судебного решения по какому-либо конкретному делу большинство стран считают, что это решение нельзя отменять посредством процедуры взаимного согласования, и вследствие этого ограничивают последующее применение процедуры взаимного согласования для получения налогового освобождения в другом государстве¹⁵.

Таким образом, правило исчерпания внутренних средств правовой защиты является общепризнанным в международном праве и во всех его подотраслях, включая международное экономическое право. В налоговых правоотношениях это правило применяется с учетом

¹⁴ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. Comment. Art. 25.

¹⁵ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. Comment. Art. 25.

общепризнанных принципов и норм, но вместе с тем принимаются во внимание специфические вопросы, в частности, налогового суверенитета государств. Так, если исчерпание внутренних средств правовой защиты в целом открывает путь реализации международно-правового механизма разрешения споров (например, физические лица могут обращаться в международные судебные учреждения после исчерпания внутренних средств правовой защиты), то в области налоговых правоотношений с участием двух и более юрисдикций указанное правило при его реализации в большинстве случаев блокирует задействование взаимосогласительной процедуры.

Согласно правовой позиции ОЭСР двусторонний (или многосторонний) подход к предварительным ценовым соглашениям с большей вероятностью гарантирует, что эти меры уменьшат риск двойного налогообложения, будут справедливыми для всех налоговых администраций и налогоплательщиков, и будут обеспечивать большую уверенность соответствующих налогоплательщиков. В некоторых странах внутренние положения не позволяют налоговым администрациям вступать в обязательные соглашения непосредственно с налогоплательщиками, так что предварительные ценовые соглашения могут заключаться с компетентным органом партнера по договору только по взаимосогласительной процедуре. В связи с этим представляется, что практика будет складываться двумя противоположными по сути способами: 1) ряд государств (в частности, страны-члены ЕС) будут предпочитать взаимосогласительную процедуру; 2) большинство государств будут в первую очередь заботиться о своем налоговом суверенитете, поэтому будет реализовываться прежде всего правило об исчерпании внутренних средств правовой защиты, т.е. процедуры внутри государств.

В то же время ОЭСР предлагает, что там, где это возможно, следует заключать соглашения на двусторонней или многосторонней основе между компетентными органами через процедуру взаимного согласования соответствующего договора. Двустороннее соглашение несет меньший риск того, что налогоплательщики не смогут избежать дорогостоящих и длительных запросов и возможных санкций. Двустороннее предварительное ценовое соглашение также значительно снижает вероятность получения какой-либо прибыли либо полностью уклонения от налогов, либо двойного налогообложения. Более того, согласно ОЭСР, заключение предварительного ценового соглашения по взаимосогласительной процедуре может быть единственной формой, которая может быть принята налоговой администрацией, которая не имеет внутреннего законодательства для заключения соглашений непосредственно с налогоплательщиком.

Соответственно, подход ОЭСР в этом отношении более глобалистский. Известно, что по международному налоговому арбитражу большинство государств в противовес ОЭСР имеют более скептическое отношение. Поэтому можно ожидать, что многосторонние предварительные налоговые соглашения в ближайшем будущем не найдут широкого распространения в международной практике. Это обусловлено несколькими факторами. Во-первых, даже внутри юрисдикции процесс заключения соглашения может затягиваться на годы и являться весьма дорогостоящим предприятием. Во-вторых, международно-правовые процедуры сами по себе являются также весьма длительными, а воля государств выражается в явной защите своего налогового суверенитета. Тем не менее с развитием международных экономических отношений и интеграции государств многосторонние соглашения будут играть все большую роль.

© 2017 г.

А. В. Телегус

К «НОВЫМ» ВОПРОСАМ О «СТАРЫХ» СТРАХОВЫХ ВЗНОСАХ

Телегус Август Валерьевич – канд. экон. наук, доцент заведующий кафедрой налогов и налогообложения Приволжского института повышения квалификации ФНС России

(E-mail: a.v.telegus@mail.ru)

В настоящее время территориальные органы Пенсионного фонда РФ (далее – ПФ РФ) проводят выездные проверки организаций за 2014-2016 гг. по вопросам контроля за соблюдением ими как плательщиками страховых взносов законодательства РФ об обязательном социальном страховании в части правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды. Одна из проблемных ситуаций – это обложение взносами вознаграждений членам совета директоров (при отсутствии заключенных с ними гражданско-правовых договоров). Вправе ли в настоящее время орган ПФ РФ произвести доначисление страховых взносов по указанным выплатам, привлечь организацию к ответственности, а также начислить соответствующие пени?

По вопросу начисления страховых взносов на соответствующие выплаты Минтруд России ранее разъяснял, что поскольку вознаграждения членам совета директоров производятся на основании общего собрания акционеров общества, а не в соответствии с трудовыми соглашениями или гражданско-правовыми договорами, предметом которых является выполнение работ или услуг, то на основании положений части 1 статьи 7 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» [1] (далее – Федеральный закон № 212-ФЗ) такие вознаграждения не облагаются страховыми взносами¹.

Однако Конституционный Суд РФ в Определениях от 06.06.2016 № 1169-О и № 1170-О² указал, что вознаграждения членам совета директоров общества относятся к объекту обложения страховыми взносами в государственные внебюджетные фонды и считаются осуществляемыми в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых являются услуги³.

На основании изложенного Минтруд России в письме от 15.11.2016 № 17-4/В-448 отметил, что согласно части пятой ст. 79 Федерального конституционного закона от 21.07.1994 № 1-ФКЗ (далее – Закон № 1-ФКЗ) «О Конституционном Суде Российской Федерации» (в ред., действовавшей до 29.12.2016) позиция Конституционного Суда РФ относительно того, соответствует ли Конституции РФ смысл нормативного правового акта или его отдельного положения,

¹ Письма Минтруда России от 26.03.2014 № 17-4/ООГ-200, от 22.08.2014 № 17-3/В-400, от 02.09.2014 № 17-3/В-415, от 22.08.2014 № 17-3/В-400, от 11.08.2015 № 17-3/В-412, от 11.08.2015 № 17-3/В-413, от 23.01.2015 № 17-3/В-28 от 11.04.2016 № 17-3/В-147.

² Опубликовано на официальном интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 30.06.2016.

³ Аналогичная позиция изложена в Определениях ВАС РФ от 05.12.2013 № ВАС-17574/13, Верховного Суда РФ от 25.11.2015 № 309-КГ15-11902 и от 02.02.2016 № 309-КГ15-19048.

придаваемый им правоприменительной практикой, выраженная в постановлении Конституционного Суда РФ, в том числе в постановлении по делу о проверке по жалобе на нарушение конституционных прав и свобод граждан конституционности закона, примененного в конкретном деле, или о проверке по запросу суда конституционности закона, подлежащего применению в конкретном деле, подлежит учету правоприменительными органами с момента вступления в силу соответствующего постановления Конституционного Суда РФ.

С учетом положений части 1 ст. Федерального закона № 212-ФЗ о признании объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц, в частности, в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, и положений пункта 2 части 3 статьи 9 Федерального закона № 212-ФЗ о невключении в базу для начисления страховых взносов в части страховых взносов, подлежащих уплате в Фонд социального страхования РФ, любых вознаграждений, выплачиваемых физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, вознаграждения по упомянутым договорам членам совета директоров (наблюдательного совета) общества подлежат обложению только страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование и на обязательное медицинское страхование с даты вступления в силу указанных Определений Конституционного Суда РФ № 1169-О и № 1170-О независимо от того, являются ли члены совета директоров (наблюдательного совета) общества его сотрудниками или нет.

На наш взгляд, в рассматриваемой ситуации следует учитывать, что Минтруд России, рассматривая содержание части 5 ст. 79 Закона № 1-ФКЗ (в ред., действовавшей до 29.12.2016) не учел, что речь в ней идет именно о постановлениях Конституционного Суда РФ, в то время как позиция в отношении обложения страховыми взносами вознаграждений членам совета директоров изложена в определениях Конституционного Суда РФ (схожая норма закреплена в редакции части 5 ст. 79 Закона № 1-ФКЗ, действующей с 29.12.2016). При этом в силу ст. 71 Закона № 1-ФКЗ постановления и определения Конституционного Суда РФ представляют собой разные виды решений Конституционного Суда.

Поэтому, по нашему мнению, более обоснованной представляется позиция ПФ РФ, изложенная в письме от 19.08.2016 № НП-30-26/11748: принимая во внимание, что вышеуказанная позиция Конституционного Суда РФ будет применяться судебными органами государственной власти при рассмотрении вопросов, связанных с начислением страховых взносов на вознаграждения членам совета директоров и ревизионной комиссии, считаем целесообразным руководствоваться данной позицией. Такая точка зрения соответствует положениям частей 1 и 2 ст. 79 Закона № 1-ФКЗ: решение Конституционного Суда РФ окончательно и не подлежит обжалованию, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

Таким образом, полагаем, что, учитывая позицию Конституционного Суда РФ, орган ПФ РФ, проводящий в 2017 г. выездную проверку по страховым взносам за 2014 – 2016 гг., вправе доначислить страховые взносы на выплаты в пользу членов совета директоров.

Что касается начисления пеней и штрафов, то необходимо учитывать следующее. С учетом положений ст. 20 Федерального закона от 03.07.2016 № 250-ФЗ при проведении выездной проверки по страховым взносам (ст. 35 Федерального закона № 212-ФЗ) органы ПФ РФ должны принимать во внимание нормы ранее действующего законодательства.

В частности, согласно п. 9 ст. 25 Федерального закона № 212-ФЗ не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у плательщика страховых взносов в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты страховых взносов или по иным вопросам применения законодательства РФ об обязательном социальном страховании, данных ему либо неопределенному кругу лиц органом контроля за уплатой страховых взносов или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства

устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к расчетным (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа).

Также пп. 3 п. 1 ст. 43 Федерального закона № 212-ФЗ установлено, что обстоятельством, исключая вину лица в совершении правонарушения, признается выполнение плательщиком страховых взносов письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты страховых взносов или по иным вопросам применения законодательства РФ о страховых взносах и об обязательном социальном страховании, данных ему либо неопределенному кругу лиц органом контроля за уплатой страховых взносов или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к периодам, в которых совершено правонарушение, независимо от даты издания такого документа).

В силу п. 5 ст. 1 Федерального закона № 212-ФЗ в целях единообразного применения настоящего Федерального закона при необходимости могут издаваться соответствующие разъяснения в порядке, определяемом Правительством РФ. Право издавать необходимые разъяснения предоставлено Минтруда России⁴. При этом для целей применения п. 9 ст. 25 и пп. 3 п. 1 ст. 43 Федерального закона № 212-ФЗ факт утверждения, регистрации и опубликования писем Минтруда России значения не имеет. Иное из Федерального закона № 212-ФЗ не следует⁵.

Учитывая изложенное, полагаем, что в силу прямого указания Федерального закона № 212-ФЗ оснований для начисления организации пени и привлечения её к ответственности за периоды, истекшие на момент официального опубликования позиции Конституционного Суда РФ по рассматриваемой проблеме (т. е. с 01.01.2014 по 30.06.2014), не имеется⁶.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ (ред. от 19.12.2016) «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=209101&rnd=263249.1557914462&from=89925-0#0>

⁴ Постановление Правительства РФ от 14.09.2009 № 731 «Об издании разъяснений по единообразному применению Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

⁵ Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.12.2016 № 17АП-15695/2016-АК.

⁶ См. также Постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.05.2015 № 17АП-4704/2015-АК, Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.04.2015 № 18АП-2182/2015.

© 2017 г.

Н. И. Малис

НАЛОГОВЫЕ ДОХОДЫ РЕГИОНАЛЬНЫХ БЮДЖЕТОВ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Малис Нина Ильинична – канд. экон. наук, профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

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

Президент Российской Федерации В.В. Путин в посланиях Федеральному Собранию РФ неоднократно отмечал, что в федеративном государстве финансовой и макроэкономической стабильности невозможно достичь без решения задачи повышения финансовой устойчивости бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований¹.

В настоящее время финансовое положение большинства региональных и местных бюджетов остается сложным. Это несомненно является важнейшим фактором, препятствующим росту региональной экономики и развитию социальной сферы. В этой связи высокую актуальность приобретает задача разработки комплекса мер по повышению финансовой устойчивости бюджетов субъектов Федерации и муниципальных образований.

Поскольку налоги являются основным источником формирования доходов бюджетов, очевидной является необходимость совершенствования налогового законодательства, в том числе и по тем налогам, которые являются бюджетообразующими для субфедеральных бюджетов.

Важность решения задачи обеспечения региональных и местных бюджетов собственными ресурсами связана с тем, что на них ложится обязанность по выполнению возложенных на них социальных обязательств. Анализ динамики расходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации показывает, что главной тенденцией последних лет является опережающий рост социальных расходов регионов. Так, если доля социальных расходов региональных бюджетов в 2000 г. составляла 39 %, то к 2016 г. она выросла до 61,2 %.

Таким образом, опережающий рост бюджетных расходов из-за необходимости выполнения расходных обязательств и их несоответствие доходным источникам привели к проблеме усугубляющейся разбалансированности региональных бюджетов. Естественно, что доля инвестиционных расходов снижается, что ограничивает собственные возможности развития региональных экономик.

Следствием несоответствия доходных источников и расходных обязательств, возложенных на региональные бюджеты, явился рост долгов регионов, причем не только государственных, но и коммерческих.

За последние десять лет объем государственного долга субъектов Федерации вырос в шесть раз и на начало 2017 г. составил 2353,2 млрд руб.

Государство предпринимает меры к тому, чтобы заместить в возможной степени коммерческие, крайне дорогие, кредиты предоставлением бюджетного кредитования регионам и это

¹ Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 01.12.2016 Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 03.12.2015.

позволило стабилизировать ситуацию с ростом долговой нагрузки. На 1 января 2017 г. структура долговых обязательств регионов выглядела следующим образом:

- бюджетные кредиты 990,5 млрд руб. (43 %)
- ценные бумаги – 457,5 млрд руб. (19 %)
- банковские кредиты – 808,5 млрд руб. (34 %)
- государственные гарантии – 88,3 млрд руб. (4 %)

Вместе с тем, уровень обеспечения бюджетов субъектов федерации необходимыми средствами явно недостаточен. Это можно аргументировать тем, что бюджетные кредиты не устраняют причин сложившегося у регионов дисбаланса объемов доходов и принятых расходных обязательств – большинство бюджетов субъектов федерации в 2016 г. исполнены с дефицитом².

Если не принять кардинальных мер, то в дальнейшем можно спрогнозировать ухудшение ситуации, поскольку объемы бюджетных кредитов планируется резко сократить. Так, если в 2016 г. на эти цели было выделено 310 млрд рублей³, то на 2017 и 2018 годы в федеральном бюджете предусмотрено ежегодно по 200 млрд руб. бюджетных кредитов бюджетам субъектов Федерации, а на 2019 год – всего 50 млрд руб⁴.

Очевидно, что в сложившейся ситуации проблема сбалансированности бюджетов регионов и местных бюджетов должна решаться, в первую очередь путем реформирования налогового законодательства, тем более, что Президент РФ В.В. Путин определил главную задачу в налоговой сфере на ближайшую перспективу: «Мы должны так ориентировать нашу налоговую систему, чтобы она работала на главную цель: стимулирование деловой активности, на рост экономики и инвестиций, создавала конкурентные условия для развития наших предприятий»⁵.

Среди первоочередных задач реформирования налоговой системы РФ, поставлена задача упорядочения существующих фискальных льгот, сделать их более адресными и отказаться от неэффективных, для чего необходимо разработать инструменты расчетов эффективности.

К основным проблемам действующей налоговой системы Российской Федерации можно отнести:

- нестабильность налоговой системы в среднесрочной перспективе;
- чрезмерное распространение налоговых льгот;
- высокий уровень налоговой задолженности;
- перенос основного налогового бремени на производственные отрасли.

Одной из очевидных текущих проблем является недостаточная стабильность налоговой политики, что существенно осложняет правоприменение законодательства о налогах и сборах, дестабилизирует экономическую обстановку⁶.

Поскольку речь идет о доходах бюджетов субъектов Федерации, уместно отметить, что эти доходы в процентах к ВВП последовательно снижаются. Так, если в 2000–2009 гг. это отношение колебалось в диапазоне от 13,9 % до 15,3 %, то начиная с 2010 г. прослеживается его устойчивое снижение до 11,6 % в 2016 г. При этом, начиная с 2009 г. наблюдается устойчивая тенденция перераспределения доходов в пользу федерального бюджета в ущерб консолидированным бюджетам субъектов Федерации.

Одновременно, начиная с 2010 г. наблюдается тенденция снижения доли налоговых доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации в общих налоговых поступлениях консолидированного бюджета РФ с 50,4 % в 2010 г. до 46,4 % в 2016 г.

² По данным Федерального казначейства по итогам 2016 г. у 57 регионов консолидированные бюджеты исполнены с дефицитом, который составил 201,4 млрд руб.

³ Федеральный закон от 14 декабря 2015 г. № 359-ФЗ «О федеральном бюджете на 2016 год».

⁴ Федеральный закон от 19 декабря 2016 г. № 415-ФЗ «О федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов».

⁵ Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию 1 декабря 2016 г.

⁶ По данным «Статистического исследования законодательства РФ», проведенного компанией «Гарант» и центром стратегических разработок в 2017 г. период стабильности НК РФ составляет 14 дней.

Поскольку доля налоговых доходов в структуре доходов региональных и местных бюджетов является низкой, как результат существует чрезмерная зависимость региональных и местных бюджетов от межбюджетных трансфертов. Доля безвозмездных поступлений в доходах регионов составляет около 20 %. В 2016 г. объем безвозмездных поступлений, в структуре которых основная доля принадлежит безвозмездным трансфертам (более 95 %), от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации составил 1,54 трлн руб., а их доля в доходах консолидированных бюджетов субъектов РФ составила 15,7 %.

Естественно, что доля безвозмездных трансфертов зависит от налоговых потенциалов регионов, а потому по субъектам Федерации она разнится. Так, если в 2016 году она составила в Чеченской Республике 83,7 %, Карачаево-Черкесской Республике – 83,7 %, Республике Ингушетия – 88 %, то в Ямало-Ненецком автономном округе -1,5 %, Сахалинской области -2,6 %, Ханты-Мансийском автономном округе – 3,7 %.

Представляется, что решение проблемы лежит в разных плоскостях. С одной стороны, можно существенно изменить ситуацию при помощи реформирования бюджетного законодательства с позиции закрепления новых доходных источников за бюджетами субъектов Федерации.

Как вариант можно предложить зачисления в региональные и местные бюджеты доходов от налогов и сборов, дополнительно к обязательствам собранных на соответствующей территории.

Более простой и понятный путь – рассмотрение возможностей установления повышенных нормативов отчислений в региональные бюджеты от акцизов на алкогольную и табачную продукцию и налога на добычу полезных ископаемых или рассмотреть возможность зачисления доходов от водного налога в региональные бюджеты, а также ввести курортный сбор, как вариант пополнения местных бюджетов.

Альтернативный вариант – введение налога с продаж, который в России уже вводился дважды. Появившись в 1991 году, он просуществовал лишь год. Затем налог был введен в 1998 году и действовал до 2003 года включительно. Право вводить налог федеральный центр тогда передал в регионы, большинство которых установили его с максимальной ставкой в 5 %. С 1 января 2004 года налог с продаж был отменен, что крайне негативно сказалось на доходах региональных и местных бюджетов, поскольку альтернативных доходов они не получили.

Аргументом признания неэффективности налога с продаж была низкая его собираемость при высоких затратах на налоговое администрирование. В настоящее время эта проблема устраняется введением контрольно-кассовой техники нового образца.

Как аргумент для ввода налога можно отметить то, что поскольку он является региональным, то его возвращение должно способствовать устранению дефицита региональных бюджетов, а значит и снижению трансфертов из федерального бюджета.

Введение двух оборотных налогов одновременно в определенной степени противоречит принципам налогообложения, – два налога устанавливаются для обложения одной базы. Тем не менее, существовать они могут и одновременно, что уже было в России и сейчас есть, например, в Канаде.

Используя показатель товарооборота по регионам, можно получить данные о возможных размерах налога с продаж и о влиянии введения этого налога на сбалансированность бюджетов субъектов Федерации. Ориентировочные расчеты показывают, что этот вариант маневра может способствовать поставленной цели (по расчетам DELOITTE объем розничного товарооборота в РФ к 2018 г. должен составить 860 млрд долларов).

Второй путь повышения доходов бюджетов субъектов федерации лежит в плоскости реформирования налогового законодательства и ужесточения налогового администрирования.

В течение нескольких последних лет основными направлениями налоговой политики РФ отмечается необходимость выработки общего подхода к расчету эффективности налоговых льгот и преференций. Это важно для того, чтобы выявить слабые места в налоговом законодательстве и сформировать действенные налоговые стимулы для развития экономики и восстановления экономического роста.

В НК РФ льготы реализуются в нескольких формах: в виде пониженной ставки налога, а также применения нулевой ставки налога, в форме выведения объектов из под налогообложения, путем снижения налоговой базы на размер налоговых вычетов и т.д. Кроме того предполагается использование преференций, например по расчету амортизационных отчислений или использования вариантов списания убытков на финансовый результат деятельности налогоплательщика.

Серьезной проблемой для консолидированных бюджетов субъектов Федерации являются льготы по региональным и местным налогам, установленные федеральным законодательством. В 2015 г. эти льготы составили более 17 % налоговых доходов региональных бюджетов (в основном льготы по налогу на прибыль, налогу на имущество организаций и налогу на имущество физических лиц). При этом не учитываются предусмотренные федеральным законодательством возможные изъятия из объектов налогообложения, с учетом которых льгот будет еще больше. Вероятно, что необходим механизм компенсации выпадающих доходов региональных и местных бюджетов либо отмена соответствующих льгот.

Налоговая система является одним из главных регуляторов межбюджетных отношений и обеспечения равноправия субъектов Федерации. В настоящее время вмешательство в процесс формирования доходной части региональных и местных бюджетов сводится к минимуму и Правительством РФ принято решение о введении до 2018 г. ограничений на установление федеральным законодательством новых налоговых льгот по региональным и местным налогам.

С учетом существенного влияния на устойчивость региональных и местных бюджетов принимаемых решений о введении налоговых льгот, при решении о их введении по налогам, доходы от которых поступают в эти бюджеты, оценка эффективности введения льготы должны быть обязательным элементом ее ведения, поэтому любая льгота должна устанавливаться на определенный срок в зависимости от целевой направленности. Кроме того, принятие решения о введении любой новой льготы в рамках налоговой политики должно обязательно сопровождаться определением источника такого решения, например, отмены другой неэффективной льготы или нескольких льгот.

Льготы, устанавливаемые на федеральном уровне по налогам, которые поступают в доходы субъектов Федерации (налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, транспортный налог, земельный налог) составили 495,6 млрд руб. в 2015 г. или 17 % к налоговым доходам консолидированных бюджетов субъектов Федерации. По некоторым налогам льготы, устанавливаемые на федеральном уровне, составляют подавляющую часть льгот, например, по налогу на прибыль эта цифра достигает 79,3 %, по налогу на имущество организаций – 53,5 %, а по налогу на имущество физических лиц – 99,4 %.

Целесообразно объявить мораторий на 3-5 лет на введение новых налоговых льгот и преференций для того, чтобы определиться с установлением показателей их эффективности и принять решение на основе научного анализа об отмене неэффективных льгот и замене их инвестиционным налоговым кредитом.

Очевидна острая необходимость выработки общей методики оценки эффективности налоговых льгот, рассмотрения вопроса о полной отмене налоговых льгот, установленных на федеральном уровне в части региональных и местных налогов или выработки механизма компенсации выпадающих доходов субъектам федерации, рассмотрения возможности ограничения размера убытка, переносимого на будущие налоговые периоды, в целях исчисления налога на прибыль, разработки механизма компенсации выпадающих доходов региональных бюджетов от применения федеральных льгот.

Совет Федерации Федерального Собрания РФ неоднократно поднимал вопрос о разработке механизма компенсации выпадающих доходов региональных и местных бюджетов от предоставления налоговых льгот, установленных Федеральным законодательством или об отмене этих льгот, но пока проблема не решена.

Несомненным резервом роста налоговых доходов субфедеральных бюджетов может явиться введение прогрессивной шкалы налогообложения, что было бы справедливо, имея в виду наличие регрессивной шкалы отчислений в социальные внебюджетные фонды.

Если при этом ввести обязательное декларирование расходов, то введение предлагаемого механизма должно дать положительный фискальный эффект и пополнит бюджеты регионов.

Стратегической задачей налоговой политики может явиться рассмотрение возможности перехода к налогообложению доходов семьи вместо применяемого в настоящее время НДФЛ, обремененного большим количеством налоговых вычетов, большинство из которых неэффективны, но в силу значительного контингента пользователей наносят крайне существенный урон региональным бюджетам.

Есть смысл вернуться к рассмотрению вопроса о целесообразности возвращения в налоговую систему РФ регионального налога на наследства и дарения, который, во-первых, имеет существенный фискальный потенциал, а, во-вторых, может выступить препятствием на пути использования перехода права собственности для ухода от налогообложения недвижимого имущества.

Введенные ограничения ведения игорного бизнеса и механизм его регулирования и налогообложения себя не оправдал, - налоговые доходы регионов резко упали, а игорный бизнес перешел в теневую плоскость.

Целесообразно внести поправки в действующее законодательство, касающиеся возможного расположения игорных зон с тем, чтобы привязать их к наличию туристической инфраструктуры, как это делается в других странах. Исходя из сказанного, целесообразно пересмотреть принцип зонирования, максимальная эффективность которого может быть достигнута при использовании потенциала индустрии туризма и отдыха. При этом такой подход к зонированию игорной деятельности способен способствовать также притоку инвестиций в эти отрасли за счет вклада организаций игорного бизнеса.

Замена механизма предоставления налоговых льгот требует *пересмотра механизма предоставления налогового кредита* в сторону упрощения правил его получения, сложность которого предопределяет низкий уровень использования этого налогового инструмента налогоплательщиками

Перераспределение налоговых доходов между уровнями бюджетной системы возможно в основном в части передачи налоговых доходов с федерального на региональный уровень или с регионального на местный. Передача части доходов от НДС на региональный уровень вряд ли возможна без серьезных последствий для федерального бюджета, по остальным налогам проблема решается изменением нормативов отчислений от ряда налогов в бюджетном законодательстве. В любом случае проблема может быть решена в ближайшей перспективе только в части перераспределения доходов от специальных налоговых режимов с регионального на местный уровень. Это касается доходов от УСН с объектом налогообложения «Доходы» и ЕСХН.

Введение новых правил налогообложения имущества уже дало свои положительные результаты в тех регионах, где законодательство уже работает, но это далеко не все регионы. Главная проблема введения имущественных налогов – справедливая оценка объектов обложения пока не решена.

Несомненными резервами доходов субфедеральных бюджетов являются механизмы налогообложения малого бизнеса и микробизнеса. Введение патентной формы налогообложения, чрезвычайно простой и понятной, пока внушительных результатов не принесло, - большинство возможного контингента остается в тени, в том числе и по причине недостаточной осведомленности соответствующего контингента.

В целом можно сделать вывод о том, что проблема наполняемости необходимыми средствами региональных и местных бюджетов может быть решена только комплексным использованием всех возможностей бюджетной и налоговой системы.