

Раздел VII.

Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Бокач Сергей Борисович

кандидат экономических наук,
доцент, профессор кафедры финансов
Амурского государственного университета,
генеральный директор ЗАО «Амурский дом аудита»
Амурская область, г. Благовещенск
E-mail: amurhouseaudit@mail.ru

Бокач Любовь Петровна

доцент кафедры финансов Амурского государственного университета
Амурская область, г. Благовещенск
E-mail: amurhouseaudit@mail.ru

Дополнительная налоговая нагрузка при переходе на администрирование Пенсионным фондом внебюджетных платежей

Аннотация: При переходе администрирования платежей от Министерства финансов РФ в Пенсионный фонд РФ вновь стали актуальными вопросы уплаты взносов. Изменение порядка администрирования усилило налоговую нагрузку на налогоплательщика (плательщика взносов) из-за разницы в подходах ведомств к одному и тому же предмету – начислению взносов во внебюджетные фонды. Позиция высшей арбитражной судебной власти РФ позволяет разграничить трудовые и иные отношения, определить состав затрат в целях обложения страховыми взносами во внебюджетные фонды, а также состав затрат для определения прибыли (дохода) в целях налогообложения.

Ключевые слова: Пенсионный фонд РФ.

Annotation: In the transition payment administration from the Ministry of Finance of the Russian Federation Pension Fund contribution questions become relevant again, the translation of the administration stepped up the tax burden on the taxpayer (contributor) because of the approach of various departments to the same subject: assessed contributions to social funds. The installed position of the highest judicial authority of the Russian Federation arbitration allows to differentiate labor relations and other relations, as well as to determine the composition of costs in order to insurance contributions to social funds and cost structure to determine the profit (income) for tax purposes.

Keywords: Pension Fund.

Взносы в Пенсионный фонд, проблемы начисления

В последнее время в арбитражных судах РФ нередко рассматриваются дела, как касающиеся начисления страховых взносов во внебюджетные фонды (пенсионные), так и затрагивающие вопросы непосредственно применения законодательства РФ о страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, а также законодательства о труде – Трудового кодекса РФ, нормативно-правовых актов Министерства здравоохранения и социального развития РФ. Это связано с тем, что в период администрирования отчислений работодателями взносов во внебюджетные фонды Управления ПФР на плательщиков стали возлагать дополнительные обязанности, не предусмотренные в ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Федеральный фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», – обязанности обложения взносами любых выплат в пользу работников, независимо от того, относятся ли они к оплате за труд или нет.

В судебной практике Высшего арбитражного суда РФ, а также ФАС различных округов в настоящее время вырабатываются подходы к применению данного закона РФ. Подходы Пенсионного фонда уже исследованы, и им дана правовая оценка во время налоговых споров по начислению единого социального налога в период, когда администратором взносов в Пенсионный фонд и Фонды медицинского страхования являлась Госналогслужба РФ (Министерство финансов РФ). Вопросы связи Трудового кодекса РФ и Налогового кодекса РФ (труда и налогообложения) были изучены, и точки над *i* поставлены.

Существо споров по поводу начисления страховых взносов в Пенсионный фонд РФ заключается в том, являются ли установленные в ходе проверки суммы, выплаченные работникам предприятий (организаций), оплатой за труд (соответственно, связано ли количество и качество труда с оплатой) или нет (например, компенсационные выплаты). Администратор платежей во внебюджетные фонды в настоящее время не использует основополагающий подход к основному нормативно-правовому акту, который ранее применялся во взаимоотношениях плательщика взносов и бюджета (администратора платежей).

И в Налоговом кодексе РФ (ст. 17 «Общие условия установления налогов и сборов») и в Федеральном законе № 212-ФЗ существуют аналогичные общие условия установления и уплаты страховых взносов во внебюджетные фонды: плательщики страховых взносов (ст. 5), объект обложения (ст. 7), база для начисления взносов (ст. 8), суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами (ст. 9), расчетный и отчетный периоды (ст. 10), тарифы страховых взносов (ст. 12, 14), порядок исчисления, порядок и сроки уплаты (ст. 15, 16). Следовательно, в рамках ФЗ 212-ФЗ должны складываться аналогичные отношения: сначала определяться объект обложения и состав налогоплательщиков, затем – перечень льгот и исключений из общего правила, а также критериев, в соответствии с которыми осуществляется процесс уплаты взносов во внебюджетные фонды.

Федеральный закон № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации ...» обязывает (ст. 7) считать объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, также подлежащих обязательному социальному страхованию. Следовательно, объектом обложения страховыми взносами являются

только результаты либо процессы выполнения работ или оказания услуг в рамках трудовых отношений в форме оплаты за труд.

В налоговом и пенсионном законодательстве РФ используются точные определения услуг и работ. **Работа** – деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц; **услуга** – деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Наличие такого признака как услуга или работа – часть объекта обложения взносами, но не применимая без признака трудовых отношений. И это опять-таки не любые выплаты работникам предприятия (организации).

Идеология проверки зависит не от построения и полноты самого закона РФ, а от администратора налога или платежа во внебюджетные фонды. Абсолютное большинство налоговых органов не решается нарушить принцип: налог установлен, если ему приданы все элементы налогообложения (налогоплательщик, налоговый период, налоговая ставка, объект налогообложения и т.д.), исчисление самого налога производится по показателю – наличие объекта налогообложения, а не от обратного – что не поименовано в льготах или что исключено из объекта налогообложения, то подпадает под обложение налогом. Связано это не с разными объектами налогообложения по разным налогам, а с устоявшимися правилами (традициями), оговоренными и судебной практикой. В Налоговом кодексе РФ главный принцип: – определение согласно ст. 39 наличия признаков реализации товаров, работ и услуг и перехода права собственности, а затем следуют специфические (особенные) правила, регулирующие тот или иной налог по определению (опять-таки сначала) объекта налогообложения.

При определении объекта обложения взносами рассматривается предмет трудового договора, трудовой деятельности. Законодательное закрепление понятия «трудовой договор» и связанные с ним выплаты в рамках оказываемой работником и предоставленной работодателем работы и услуги прослеживается в Трудовом кодексе РФ. Согласно ст. 56 ТК РФ трудовой договор – соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым содержание трудового договора включает: а) выплату заработной платы работнику за выполненную им лично работу, б) обеспечение работодателем этой работы, в) соответствие локальным нормативным актам. Локальные нормативные трудовые акты входят в систему регулирования труда (ст. 5 ТК РФ).

Другая спорная позиция методологии Пенсионного фонда – это неотнесение выплат к категории «компенсация». Признания любых выплат в пользу работников обосновываются положениями Трудового кодекса РФ, различного рода постановлениями и иными подзаконными актами. Обоснование своей точки зрения у уполномоченных Пенсионного фонда оторвано от технологии производства в отдельных отраслях народного хозяйства. Аргумент Пенсионного фонда заключается в том, что рассматриваемые выплаты не являются компенсационными и осуществляются не в силу законодательства РФ, а по соглашению сторон.

Важность установления статуса выплат проистекает из существа экономических (трудовых) или гражданско-правовых отношений по поводу определения услуги или работы либо выявления наличия или отсутствия личной выгоды работника – субъекта оказания услуг. Анализ деятельности хозяйствующих субъектов позволил Пенсионному фонду РФ выделить ряд ситуаций [4], исходя из которых он и высказал точку зрения, что вознаграждения работнику, помимо заработной платы, могут быть и вознаграждения в натуральной форме – в виде товаров (работ, услуг). По договорам дарения, заключенным в письменной форме, у организации не возникает объекта обложения страховыми взносами. Такое вознаграждение не является услу-

гой, оказываемой работником. или его доходом, так как эти услуга не оказывалась ни им, ни в его интересах.

Судебная практика свидетельствует, что при рассмотрении дел, связанных с выплатами в пользу физических лиц, и классификации этих доходов как выплаты в пользу физических лиц при осуществлении компенсационных выплат в связи с доставкой работников к месту работы, следует исходить из того, имел ли работник возможность использовать проездной документ для личных нужд работника или таковой являлся разовым и индивидуальным. Если таковой билет не мог быть использован для личных нужд работника, а только для производственных, то работник дохода от возмещения затрат на проезд не получает [4, 5].

Несмотря на то, что указанные разъяснения были направлены на рассмотрение дел, связанных со взысканием единого социального налога позиция Президиума ВАС имеет общеметодологическое значение, поскольку он разделил компенсационные выплаты на: 1) компенсационные выплаты, являющиеся элементами оплаты труда (в повышенном размере) и не призванные возместить работнику затраты, связанные с непосредственным выполнением трудовых обязанностей; 2) компенсационные выплаты, не входящие в систему оплаты труда и являющиеся возмещением его затрат, связанных с выполнением трудовых обязанностей, и не рассматриваемые в качестве составной части заработной платы.

Минфин РФ [9] в целях налогообложения НДФЛ выделяет расходы, обусловленные выполнением физическим лицом трудовых обязанностей и связанные со спецификой работы, дисциплиной труда, производственной необходимостью, правилами внутреннего трудового распорядка. Такие виды оплаты (компенсации) освобождаются от налогообложения. Так, действующее законодательство Российской Федерации не предусматривает обязанности работодателя обеспечивать и оплачивать проезд работников от места жительства до места выполнения работ или до пункта сбора. В то же время в определенных случаях, обусловленных, например, ограниченной транспортной доступностью места выполнения работ или производственной необходимостью, оплата проезда работодателем производится.

Из понятия «полевые условия» следует, что это особые условия производства работ, связанные с необустроенностью труда и быта работающих и размещением производственных объектов за пределами населенных пунктов. Данное определение дано в п. 2 Положения о выплате полевого довольствия работникам геолого-разведочных и топографических предприятий, организаций и учреждений Российской Федерации, занятым на геолого-разведочных и топогеодезических работах [10]. Это определение подходит и к полевым работам для сельскохозяйственных предприятий, осуществляющих такие полевые работы как посев, уборка урожая, обработка почвы и т.д. Перечисленные виды работ невозможно проводить в рамках населенных пунктов (как сельских, так и городских), а значит и обустроить соответствующим образом быт в поле.

Следовательно, отсутствие отраслевых нормативно-правовых актов не изменяет сути трудовых отношений и наличия на предприятиях особых технологических условий.

Трудовой кодекс не дает определения понятию «полевое довольствие», а лишь указывает в ст. 168.1, что работникам, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, работникам, осуществляющим трудовой процесс в полевых условиях, участвующим в работах экспедиционного характера, работодатель возмещает расходы, связанные со служебными поездками: по проезду, найму жилого помещения, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные, полевое довольствие) и др. Размеры и порядок возмещения таких расходов, а также, перечень работ, профессий, должностей работников уста-

навливаются коллективным договором, соглашениями, локальным актом – трудовым договором и не зависят от источника финансирования работодателем. Данные расходы относятся к гарантиям и компенсациям.

Предметом трудового договора является трудовая деятельность, а не «иные выплаты», в том числе компенсационного характера. Законодательно понятие «трудо-вой договор» связано с выплатами в рамках закрепления оказываемой работником работодателю работы и услуги. Общие гарантии и компенсации установлены в ст. 164 ТК РФ. Гарантии – средства, способы и условия, с помощью которых обеспечивается осуществление предоставленных работникам прав в области социально-трудовых отношений. Компенсации – денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей. Гарантии и компенсации, установленные локальными нормативными актами, предоставляются работнику помимо общих гарантий и компенсаций безотносительно к тому, как они называются (надбавка или иных образом). К числу локальных относится, например, коллективный договор, принимаемый с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации. Таким образом, утверждение Пенсионного фонда, касающееся того, что локальные нормативные акты не входят в число законодательно установленных норм, неверно.

Важность установления статуса выплат проистекает из существа экономических (трудовых) или гражданско-правовых отношений по поводу определения услуги или работы либо выявления наличия или отсутствия личной выгоды работника – субъекта оказания услуг. ВАС РФ сделал вывод, что в первом случае начисление налогов и сборов производить следует, а во втором нет, поскольку отсутствует связь выплат с оплатой труда.

В соответствии с перечисленными в ст. 9 ФЗ № 212-ФЗ видами выплат и иных вознаграждений физическим лицам представители Пенсионного фонда считают, что возмещение работникам расходов, не указанных в данном перечне, под определение «компенсация» не попадает. В то же время Министерство здравоохранения и социального развития РФ [6] придерживается противоположной позиции. Оно, ссылаясь на ст. 164 и 168.1 ТК РФ, утверждает, что размеры и порядок, а также перечень профессий для компенсационных выплат устанавливаются локальными нормативными актами.

Высший Арбитражный суд Российской Федерации на своем Пленуме вполне определенно высказался по поводу включения выплат в пользу работников, в частности единовременного пособия в связи с выходом на пенсию, дополнительной материальной помощи в связи со смертью членов семьи работника, материальной помощи работнику, имеющему на иждивении ребенка-инвалида, и т.д. [7]. Пояснено, что следует различать трудовые отношения, которые регулируются ст. 129 ТК РФ (установлено, что заработная плата (оплата труда) – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты и стимулирующие выплаты (премии и иные поощрительные выплаты) и социально-трудовые отношения, которые регулируются коллективным договором (эти выплаты не являются стимулирующими, не зависят от квалификации работников, сложности, качества, количества, условий выполнения самой работы, не являются оплатой, вознаграждением за труд в том числе и потому, что не предусмотрены трудовыми договорами). Следовательно, сам по себе факт наличия трудовых отношений между работодателем и работником не свидетельствует о том, что все выплаты, которые начисляются работникам, представляют собой оплату труда.

Таким образом, реформа, связанная с переходом администрирования платежей во внебюджетные фонды от Министерства финансов РФ к Пенсионному фонду РФ при неизменной структуре нормативно-правовых актов, регулирующих данный про-

цесс, усложнила и увеличила налоговую нагрузку на работодателя и налогоплательщика (причем одновременно), так как затронула правильность не только исчисления платежей во внебюджетные фонды, но расчета налога на прибыль. Первопричиной этого стала нечеткость (возможность толкования) различных законодательных актов РФ при выполнении административных задач управления пенсионными фондами, нарабатывающими судебную практику, и вне связи с соблюдением законодательства РФ. Это позволяет предположить, что только персональная ответственность, закрепленная в Кодексе об административных правонарушениях по отношению к лицу, вынесшему ненормативный акт с нарушением принципа прямого подсчета взноса от объекта обложения, а не от льгот, может оградить налогоплательщика (плательщика взносов) от заведомо несправедливых (незаконных) дополнительных начислений взносов, штрафов и пени. Такая неопределенность затрагивает и сообщество аудиторов, поскольку даже правильная позиция в отношении объекта налогообложения способна привести к негативным последствиям для клиента и недоразумениям в отношениях с ним, так как у аудитора могут возникнуть проблемы имиджевого или судебного характера.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Статут, 2012. – 1051 с. – (Кодексы от Консультант Плюс.)
2. О начислении и уплате страховых взносов в связи с принятием 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 и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»/ Письмо ПФР от 29.09.2010 № 30-21/10260//Нормативные акты для бухгалтера. – 2010.- № 22
3. «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»/Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ (ред. от 02.07.2013): <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online>
4. Об обзоре практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога/ Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 14.03.2006 №106: <http://base.garant.ru/12146420/>
5. Об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ/Постановление ВАС РФ от 06.07.2007 №7982/07: <http://sudbiblioteka.ru/as/text1/vasud>
6. Об уплате страховых взносов со стоимости подарков сотрудникам / Письмо Министерства здравоохранения и социального развития РФ от 27.02. 2010 №406-19: <http://base.garant.ru/12175161/>
7. Постановление Пленума ВАС от 14.05.2013 №17744/12: <http://ppt.ru/newstext.phtml?id=69950>
8. Трудовой кодекс Российской Федерации. – М.: Статут, 2013. – 295 с. – (Кодексы от Консультант Плюс.)
9. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 02.02.2010 № 03-04-06/68: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12072993/>
10. Постановление Минтруда РФ от 15.07.1994 № 56 «Об утверждении Положения о выплате полевого довольствия работникам геолого-разведочных и топографо-геодезических предприятий, организаций и учреждений Российской Федерации, занятым на геолого-разведочных и топографо-геодезических работах»: <http://www.zakonprost.ru/content/base/26220>

Кудряшова Екатерина Валерьевна

кандидат юридических наук, доцент, LL.M.
Адвокат Адвокатской палаты Московской области
Адвокат, учредивший АК № 1893
г. Москва
E-mail: Ev_kudryashova@inbox.ru

Налоговые последствия сделки секьюритизации (дело ОАО НБ «Траст»)

В последние несколько лет российские компании активно используют в своей практике сложные экономические сделки с привлечением зарубежных капиталов. К таким сложным сделкам относится, например, сделки по секьюритизации активов. Сложные сделки влекут сложные налоговые последствия и, соответственно, сложные налоговые споры. В 2013 году российская судебная практика пополнилась решениями судов по поводу налоговых последствий сделок по секьюритизации. Речь идет о споре налоговых органов с ОАО НБ «Траст»: Решение Арбитражного суда Российской Федерации от 28 февраля 2013 года по делу № А40-11909/12; Постановление Деятого арбитражного апелляционного суда № 09АП-13331/2013, № 09АП-14103/2013 по делу № А40-11909/12-75-59 от 23.05.2013 и Постановление Федерального арбитражного суда МО от 4.10.2013 по делу № А40-11909/12-75-59.

В споре между налоговыми органами и ОАО НБ «Траст» много эпизодов и практически каждый из них касается сложного структурирования сделки, но мы остановимся на проблеме «бенефициара дохода» в эпизоде, связанном с секьюритизацией активов. Структура сделки по секьюритизации ОАО НБ «Траст» описывается в судебных решениях следующим образом.

В 2007 году НБ «ТРАСТ» (ОАО) осуществил Сделку по секьюритизации портфеля розничных кредитов (автокредиты и потребительские кредиты), в соответствии с которой Банк периодически продавал (уступал права требования по таким кредитам) компании Russian Structured Consumer Credit № 1 S.A. (RSCC № 1 (Великое Герцогство Люксембург). Обратного выкупа Банком в 2007-2008 годах кредитов, в том числе дефолтных, у RSCC №1 S.A. не осуществлялось.

RSCC № 1 является «сиротской» компанией (Orphan entity). Её юридическим собственником являются некоммерческие фондовые компании, зарегистрированные в Голландии, которые не имеют никакого отношения к ОАО ИБ «ТРАСТ», ОАО НБ «ТРАСТ» или группе ТРАСТ (включая акционеров). Управляющей компанией для RSCC № 1 являлся Deutsche Bank, Люксембург. В соответствии с документацией по сделке контроль за деятельностью RSCC № 1 осуществлял агент по обеспечению (HVB); управление денежными средствами осуществлял соответствующий управляющий (первоначально HVB, затем BNP Paribas).

Выпущенные в рамках сделки ценные бумаги были оформлены в виде двух выпусков:

1) ценные бумаги с первоочередным правом требования – старшие ноты (Senior Notes) со сроком погашения 12.05.2012 и плавающей купонной ставкой (рейтинговое агентство Standard and Poors определило для данного транша кредитный рейтинг BBB); инвестором в Senior Notes является банк Bayerische Hypo und Verreinsbank AG (HVB), Лондон.

2) ценные бумаги с правом требования второй очереди – младшие ноты (Junior Notes) в размере 5 147 млрд. руб. (на 31.12.2008) со сроком погашения 12.05.2012, фиксированной процентной ставкой 0.5% годовых и переменной купонной ставкой, зависящей от качества кредитного портфеля, принадлежащего эмитенту. При этом условия сделки предполагают их субординацию по отношению к Senior Notes, т.е. RSCC №1 произведет расчеты с держателями Junior Notes только после исполнения обязательств перед владельцами бумаг первой категории. Владелец Junior Notes являлся НБ «ТРАСТ» (ОАО), что позволяет Банку получить маржинальную прибыль от секьюритизированного портфеля.

Фактически для целей налогообложения Банк признал доходы по «забалансовым активам» (портфель активов за минусом расходов за привлеченный капитал от инвестора в Senior Note (HVB) и издержек на функционирование Структуры) по «кассовому методу» – ежемесячным платежам SPV, рассчитанным как причитающиеся Банку суммы дохода (по нижеуказанной формуле с учетом платежей по Senior Note и расходам SPV) за вычетом условных отчислений в резервы (в основном – резерв «principal deficiency ledger», денежные средства которого направлялись на реинвестирование в новые портфели кредитов, выкупаемые у Банка), что формировало дополнительную защиту инвестора в Senior Note, увеличивало кредитный рейтинг Senior Note до инвестиционного (BBB) и формировало отсрочку получения Банком большей части денежных потоков по Junior Note.

Процентная ставка купона по младшей ноте (Junior Note), которую приобрело общество (с последующими увеличениями номинала обязательства в 2008 г.), согласно документации определялась по плавающей формуле $R_f + R_y$ (измененная в конце 2007 г. документация), где: R_f – фиксированная процентная ставка, составляющая 0,5% в год (50 базисных пунктов); $R_y = Y/X \cdot N/D$, где: R_y является плавающей процентной ставкой, выраженной в качестве годовой процентной ставки; X является невыплаченной основной суммой долга по субординированным нотам (включая первоначальную сумму финансирования и любые неоплаченные первоначальные расходы) за соответствующий период начисления процентов или короткий период начисления процентов; Y является доступным доходом эмитента, полученным за соответствующий расчетный период или короткий период начисления процентов, за минусом совокупности всех сумм всех пунктов в очередности платежей, устанавливаемой в пункте 6.1 приложения 2 («Услуги по управлению денежными потоками») к договору об управлении денежными потоками до п. 6.5 (III) (D)), в случае очередности платежей в п. 6.1, п. (xiii) и, в случае очередности платежей в п. 6.5, п. (III) (D); N означает количество календарных дней в году; D означает количество дней в текущем расчетном периоде, к которому относится выплата процентов.

Одновременно банк представил другой договор по приобретению младших нот (Junior Notes) от 11.05.2007, в п. 3.4 которого плавающая процентная ставка не была определена и составляла $R_f = (Y \times 100)/X$, которая представляла собой произведение номинала младших нот и доступного дохода Russian Structured Consumer Credit № 1 S.A., полученного за период начисления процентов и короткий период, за минусом сумм всех пунктов в очередности платежей. Таким образом, банк и спонсор сделки в конце 2007 г. изменили документацию по сделке Секьюритизации путем увеличения отчислений в условные резервы по сомнительным активам и включения фиксированной ставки в плавающую ставку по долговому обязательству Junior Note (0,5% годовых).

Согласно положениям п. 3.4 согласованного заинтересованными сторонами соглашения «О младших нотах» (Junior notes agreement) периодический (ежемесячный) доход, выплачиваемый банку как инвестору в младшую ноту, определяется по формуле, содержащей как фиксированную часть, так и переменную, определяемую как

весь доступный доход эмитента Junior Note в соответствующем расчетном периоде за минусом приоритетов в очередности погашения обязательств SPV, определенных в п. 6.1 приложения 2 к соглашению «Об управлении денежными потоками» (Cash management agreement), предшествующих соответствующим (указанным в п.3.4 (iii) соглашения «О младших нотах») подпунктам как п. 6.1, так и п. 6.5 соглашения «Об управлении денежными потоками» (для случая начала амортизации (погашения) обязательств).

В свою очередь, установлениями указанного п. 6.1 приложения 2 к соглашению «Об управлении денежными потоками», распространяющего свое действие на период до начала амортизации (погашения) задолженности, равно как и положениями п. 6.2 (общая очередность выплат до начала амортизации (погашения) по основной сумме) приложения 2 к данному соглашению не устанавливается рестрикции (ограничения) на выплату сумм превышения перечисленного банком на SPV дохода (в том числе, в части погашения сумм основной задолженности по кредитам) над общим размером задолженности банка (конечного бенефициара в отношении денежных средств, перечисляемых инвестором через SPV), выраженным номиналом старших обязательств Senior Note.

Банк-налогоплательщик в налоговом учете признавал процентные доходы по Junior Note по «кассовому методу» (ежемесячные перечисления), а получение большей части фактического дохода по Junior Note было в налоговом учете отсрочено до даты окончания сделки (май 2012 г.). Это повлекло, по мнению налогового органа и суда, неправомерное невключение в налоговую базу процентных доходов, установленных условиями долгового обязательства Junior Note в 2007-2008 гг. Перечисленный банку на счет в 2009 г. накопленный процентный доход по Junior Note в сумме 945 088 531,09 руб. (фактическое получение процентного дохода за период с мая 2007 г. по май 2009 г.) и представляет собой часть неправомерно неучтенного процентного дохода по Junior Note в 2007-2008 гг., по ставке 18.59% годовых. Банк-налогоплательщик неправомерно не признал для целей налогообложения прибыли процентный (купонный) доход за 2007 г. по Junior Note в размере 18.6% (завышение убытка по налогу на прибыль) в общей сумме 150 213 190,22 руб. Размер неуплаченного банком налога на прибыль по данному нарушению за 2008 г. составляет 86 439 034,88 руб. (360 162 645,33 руб.*24%).

Суд решил, что непризнание банком купонного дохода в 2007-2008 гг. привело к получению банком необоснованной налоговой выгоды в смысле, придаваемом постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, в связи с необоснованным включением банком большей части купонного дохода по Junior Note в 2009 г., а не в 2007-2008 гг., в которых ставка налога на прибыль была выше на 4%, при факте несения банком расходов на фондирование Junior Note, превышающих полученные по «кассовому методу» в 2007-2008 гг. доходы, и факте искажения внереализационных доходов для целей налогообложения прибыли в связи с непризнанием заранее установленного купонного дохода по Junior Note в 2007-2008 гг.

В рассмотрении описанного дела имеется несколько проблем и вопросов. Мы поднимем только один – а именно, рассматривая спор, суд фактически дал собственную квалификацию сделки. Суд счел, что целью и экономической сутью сделки секьюритизации являлось привлечение банком долгового капитала по низкой рыночной процентной ставке (около 8% годовых в течение срока сделки Секьюритизации) за счет кредитного рейтинга долгового обязательства (Senior Note), более высокого (BBB), чем рейтинг самого банка и «спонсора» сделки Секьюритизации. При этом банк оставался бенефициарным владельцем большей части доходов (за вычетом платежей и расходов) по всему портфелю потребительских и автокредитов (фактическая простая доходность с мая по декабрь 2007 г. – 14% годовых, а с января 2008 г.

по январь 2009 г. – 31% годовых). Налогоплательщик, по мнению суда, является бенефициаром (правообладателем) в отношении указанных сумм превышения и данные суммы превышения, перечисляемые на SPV в связи с выходом банка из прав кредитора, фактически представляют из себя доход банка, аккумулируемый на SPV.

В описанном деле суд употребляет понятие бенефициар (правообладатель) сумм, и если несколько упрощать подход суда, то получается, что всякий раз, когда налогоплательщик в принципе может определить причитающийся ему в будущем доход – он должен его определять и считать этот доход своим задолго до того, как сможет этот доход реально получить и им распорядиться.

Представляется, что такой подход суда связан с тем, что в деле рассматривается только вопрос доходности, но никак не рассматривается и не оцениваются риски. В частности, риск неполучения дохода, риски, связанные с заемщиком и так далее. Банк не только не получал доход, но и изолировал определенные риски. Суд, как и налоговый орган, не берут на себя труд подсчитать рисковую составляющую сложной экономической сделки и дело ОАО НБ «Траст» наглядно это демонстрирует.

Обращает на себя внимание, что суд не рассматривает законодательство по которому создано SPV, хотя в законе Герцогства Люксембург 2004 года «О секьюритизации» дано определение сделки по секьюритизации и в этом определении ключевую роль играет именно рисковая составляющая.

Государство не может претендовать на обложение налогом гипотетического дохода, не принимая во внимание риски. Доход всегда предполагает как минимум риск его неполучения, а сложная финансовая сделка включает в себя расчет многих рисков, которые отражаются в совокупной доходности сделки. Государство не может получить сумму налога пока существует риск неполучения или недополучения доходов налогоплательщиком. В противном случае это граничит с принудительным кредитованием государства на сумму налога, выплаченного задолго до фактического получения доходов.

Фрумина Светлана Викторовна

кандидат экономических наук

Доцент кафедры «Теория финансов», Финансовый университет при
Правительстве Российской ФедерацииДоцент кафедры «Финансы, денежное обращение и кредит», РАНХиГС
г. Москва

E-mail: frumina@mail.ru

**Развилки в нормативном правовом обеспечении
финансовой политики государства**

Аннотация: В статье рассмотрены проблемы нормативного правового обеспечения финансовой политики государства и обозначены развилки в законодательстве, регулирующем вопросы ее формирования и реализации. Автором предпринимается попытка связать цели и задачи финансовой политики государства, обозначенные в официальных документах и отраженные в исследованиях отечественных и зарубежных ученых.

Ключевые слова: финансовая политика государства, цели и задачи финансовой политики, налоговая политика, бюджетная политика.

Annotation: The problems of normative legal maintenance of financial policy and marked a fork in the laws governing its formation and implementation. The author attempts to link the goals and objectives of the financial policy of the state designated in official documents and reflected in studies of domestic and foreign scholars.

Keywords: fiscal policy of the state, goals and objectives of fiscal policy, tax policy, fiscal policy.

Благодаря финансам реализуется непосредственное взаимодействие общества, государства и гражданина. При помощи нормативного правового обеспечения, регулирующего финансовые отношения, достигается пересечение двух направлений – экономики и права. Это подтверждает сложность и значимость законов и других документов, исполнение которых призвано обеспечить стабильность экономического развития. Вместе с тем, на сегодняшний день сохраняются существенные развилки и нестыковки в законодательстве, в том числе, регламентирующем проведение финансовой политики государства и построение механизма ее реализации.

В подтверждение вышесказанному обратимся к законодательству, регулирующему проведение финансовой политики. В основном законе государства – Конституции Российской Федерации, повествуется о том, что Правительство Российской Федерации «обеспечивает проведение в Российской Федерации единой финансовой, кредитной и денежной политики» [6, ст.114]. Данное положение дублирует ФКЗ-№ 2 «О Правительстве Российской Федерации», где законодатель также разделяет финансовую, кредитную и денежную политику [13, ст. 15], не давая содержательных характеристик.

ФЗ-№ 41 [12, ст. 24, ст. 13] содержит информацию о бюджетно-финансовой политике, которая значилась до недавнего времени также в ст. 184 ныне не действующей редакции Бюджетного Кодекса Российской Федерации от 2006 г. Многие документы, регламентирующие процедуры проведения финансовой политики и задающие ориентиры ее развития, такие как «Стратегия 2020» [10], Бюджетное послание Президента РФ [2,3] и др., не содержат упоминания о финансовой политике напрямую, а рассматривают ее через бюджетную и налоговую политику.

Для наглядности отражения содержательных характеристик финансовой политики в нормативных правовых документах, мы их сгруппировали и представили в виде таблицы 1. Иллюстрация данной таблицы позволяет отразить особенности официальных документов и демонстрирует существующие пробелы в законодательстве. В этой связи возникает настоятельная потребность устранения образовавшегося методологического разрыва между теорией и практикой формирования и реализации финансовой политики государства, а также законодательного закрепления главных теоретических положений для достижения единства толкования терминологии, используемой в финансовой деятельности.

Таблица 1

Нормативные правовые документы, регламентирующие проведение государственной финансовой политики в Российской Федерации

Нормативные правовые документы	Содержится упоминание о финансовой политике	Содержится упоминание о финансово-бюджетной политике	Не содержится упоминаний о финансовой политике
Конституция Российской Федерации	ст. 14		
Бюджетный кодекс Российской Федерации		ст. 184 в ред. 2006 г. утратила силу	
ФКЗ-№ 2 «О Правительстве Российской Федерации»	ст. 15		
ФЗ-№ 41 «О Счетной палате Российской Федерации»		ст. 13, ст. 24	
Постановление Правительства Российской Федерации № 831	утратило силу		
Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014-2016 годах»			X
Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2011 «О бюджетной политике в 2012-2014 годах»			X
Распоряжение Правительства Российской Федерации № 1662-р «О концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года»			X
Основные направления деятельности Правительства Российской Федерации до 2018 г. (утв. Правительством РФ 31.01.2013)			X
Программы повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 г.			X

Несмотря на отсутствие устоявшейся формулировки финансовой политики, мы полагаем, что ее состав ограничивается налоговой и бюджетной политикой. В этой связи правомерным считаем рассматривать целенаправленно вопросы бюджетной и налоговой политики, отраженные в официальных документах.

В Бюджетном послании Президента Российской Федерации О бюджетной политике в 2012-2014 гг. отмечается преемственность бюджетной политики от политики экономической. В упомянутом документе выделены цели бюджетной политики, заключающиеся в проведении всесторонней модернизации экономики, создании условий для повышения ее эффективности и конкурентоспособности, долгосрочно-го устойчивого развития и улучшения инвестиционного климата [3].

Рассмотрение бюджетной политики как эффективного инструмента реализации государственной социально-экономической политики содержится в Бюджетном послании 2013-2015 гг. [2], и поддерживается Бюджетным посланием 2014-2016 гг. [3], где отмечается необходимость изменения направлений бюджетной политики для решения социально-экономических задач, достижения устойчивости бюджетной системы в долгосрочном периоде и повышения эффективности управления общественными финансами. Вместе с тем, Бюджетное послание Президента РФ [3] отмечает, что решение задач социально-экономической политики и их непосредственная реализация до настоящего времени рассматриваются отдельно от вопросов бюджетной политики. Таким образом, судя по приведенным документам, основная задача законодательного определения организации бюджетной политики – это вопрос взаимосвязи ее с финансовой политикой или напрямую с социально-экономической политикой государства, минуя финансовую (Таблица 2).

Таблица 2

Взаимосвязь бюджетной и социально-экономической политики государства

Бюджетное послание Президента Российской Федерации О бюджетной политике в 2012 – 2013 годах	Бюджетное послание Президента Российской Федерации О бюджетной политике в 2012 – 2014 годах	Бюджетное послание Президента Российской Федерации О бюджетной политике в 2013 – 2015 годах	Бюджетное послание Президента Российской Федерации О бюджетной политике в 2014 – 2016 годах
Бюджетная политика, как составная часть экономической политики, должна быть нацелена на проведение всесторонней модернизации экономики, на создание условий для повышения ее эффективности конкурентоспособности, долгосрочного устойчивого развития, на улучшение инвестиционного климата.		Бюджетная политика должна стать более эффективным инструментом реализации государственной социально-экономической политики.	Бюджетная политика должна быть направлена на решение социально-экономических задач.

Следовательно, позиция, которой придерживается автор настоящей статьи, касающиеся состава финансовой политики, не подтверждаются официальными документами. Из вышеизложенного напрашивается вывод о том, что термин «финансовая политика» является искусственно созданным и для его подтверждения существует объективная потребность законодательного закрепления. Обратимся в этой связи к бюджетной политике через призму Бюджетного кодекса Российской Федерации, где указано, что Министерство финансов Российской Федерации разрабатывает основные направления бюджетной и налоговой политики [4, ст. 165]. Вместе с тем, цели как налоговой, так и бюджетной политики ежегодно корректируются и отражаются в Основных направлениях бюджетной и налоговой политики на соответствующие годы (таблица 3, 4).

Таблица 3

**Цели и задачи налоговой политики как составного
элемента финансовой политики государства**

Цели налоговой политики	Задачи налоговой политики	
Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов	Основные направления деятельности Правительства РФ на период до 2018 года	Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию «О бюджетной политике в 2014-2016 годах»
Поддержка инвестиций, развитие человеческого капитала, повышение предпринимательской активности	Оптимизация структуры налоговой нагрузки	Обеспечение стабильности налоговой системы
		Упрощение налогового учета
	Совершенствование налогового администрирования	Повышение качества налогового администрирования
		Реализация мер по противодействию уклонению от налогообложения

При подробном анализе официальных документов, мы также сталкиваемся с несколькими развилками: 1. Задачи бюджетной политики представлены в разных вариантах в Основных направлениях деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2018 года [8] и в Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному собранию «О бюджетной политике в 2014-2016 годах» [3]. 2. Целями налоговой политики в соответствии с Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годы, остаются поддержка инвестиций, развитие человеческого капитала, повышение предпринимательской активности [9].

Таблица 4

**Цели и задачи бюджетной политики как составного
элемента финансовой политики государства**

Цели бюджетной политики	Задачи бюджетной политики	
	Документ	
Основные направления бюджетной политики на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов	Основные направления деятельности Правительства РФ на период до 2018 года	Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию «О бюджетной политике в 2014-2016 годах»
Формирование бюджетных параметров исходя из необходимости безусловного исполнения действующих расходных обязательств		Обеспечение долгосрочной сбалансированности и устойчивости бюджетной системы
Минимизация рисков несбалансированности бюджетов бюджетной системы РФ при бюджетном планировании		
Сравнительная оценка эффективности новых расходных обязательств с учетом сроков и механизмов их реализации	Модернизация бюджетного процесса	Оптимизация структуры расходов федерального бюджета

Использование механизмов повышения результативности бюджетных расходов, стимулов для выявления и использования резервов для достижения планируемых результатов		
Повышение устойчивости федерального бюджета и снижение его зависимости от внешнеэкономических факторов в долгосрочной перспективе		Развитие программно-целевых методов управления Совершенствование межбюджетных отношений
	Обеспечение открытости и прозрачности общественных финансов	Повышение прозрачности бюджетов и бюджетного процесса
		Переход к формированию государственного задания на оказание государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам
		Развитие налоговой системы и повышение ее конкурентоспособности
		Создание новых механизмов финансирования развития инфраструктуры
		Принятие решений, обеспечивающих долгосрочную сбалансированность и прозрачность пенсионной системы

В то время как задачи налоговой политики, представленные в Основных направлениях деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2018 года [8] и в Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному собранию «О бюджетной политике в 2014-2016 годах» [3], также содержат некоторые отличия.

Таким образом, единства подходов к определению целей из задач налоговой и бюджетной политики мы не обнаружили. Более того, все приведенные документы и их выдержки демонстрируют только цели и задачи налоговой и бюджетной, но не финансовой политики.

Можно предположить, что их симбиоз будет представлять собой задачи финансовой политики. Также можно предположить, что обозначенные в «Стратегии 2020» целевые ориентиры, представленные достижением уровня экономического и социального развития, соответствующего статусу России как ведущей мировой державы XXI века [10], занимающей передовые позиции в глобальной экономической конкуренции, также представляют собой цели финансовой политики. Однако данные гипотезы не имеют аргументированного обоснования. Поэтому мы можем остановиться только на тех задачах финансовой политики, которые предлагают авторы научных исследований, посвященных данной проблематике. Наиболее авторитетным

из современных исследователей представляется экономист Р. Масгрейв, который выделяет три основные задачи финансовой политики государства [7, стр. 20-21]:

- предоставление общественных благ или процесса, при котором совокупные ресурсы разделяются между производством частных и общественных благ и определяется набор общественных благ;
- распределение доходов и богатства;
- стабилизация экономики благодаря обеспечению высокой занятости, и соответствующего уровня экономического роста.

Проектируя обозначенные цели к российской реальности, и опираясь на результаты вышеизложенного анализа официальных документов, мы можем утверждать, что последние в Российской Федерации реализуются в полном объеме. В 2012-2013 гг. основные цели бюджетной политики находились в плоскости решения социально-экономических задач (главным образом, задач, которые были поставлены в указах Президента Российской Федерации от 7 мая 2012 г., связанных с предоставлением общественных благ), обеспечения долгосрочной устойчивости бюджетной системы и повышения эффективности управления общественными финансами. Уточненные цели, благодаря достижению которых обеспечится качество управления общественными финансами, обозначены в бюджетном послании Президента Российской Федерации [2].

В целях подтверждения реализации целей государственной финансовой политики в области предоставления общественных благ отметим увеличение государственных расходов на образование с 214,7 млрд. руб. в 2000 г. до 497,6 млрд. руб. в 2011 г. (в ценах 2000 г.) [14]. Для сравнения приведем статистику по странам (таблица 5).

Таблица 5

**Государственные расходы на образование в процентах
от общих государственных расходов: 2011**

	Всего	Из них по ступеням образования		
		Дошкольное образование	Начальное, основное общее, среднее (полное) общее, начальное профессиональное и послесреднее неvyšшее образование	Среднее, высшее и послевузовское профессиональное образование
	1	2	3	4
Россия	11,2	2,0	5,3	2,7
Великобритания	11,3	0,6	9,0	1,6
Германия	10,5	0,9	6,6	2,8
Италия	9,0	0,9	6,5	1,7
США	13,1	0,8	9,3	3,0
Франция	10,4	1,2	6,8	2,4
Швеция	13,2	1,3	8,2	3,7

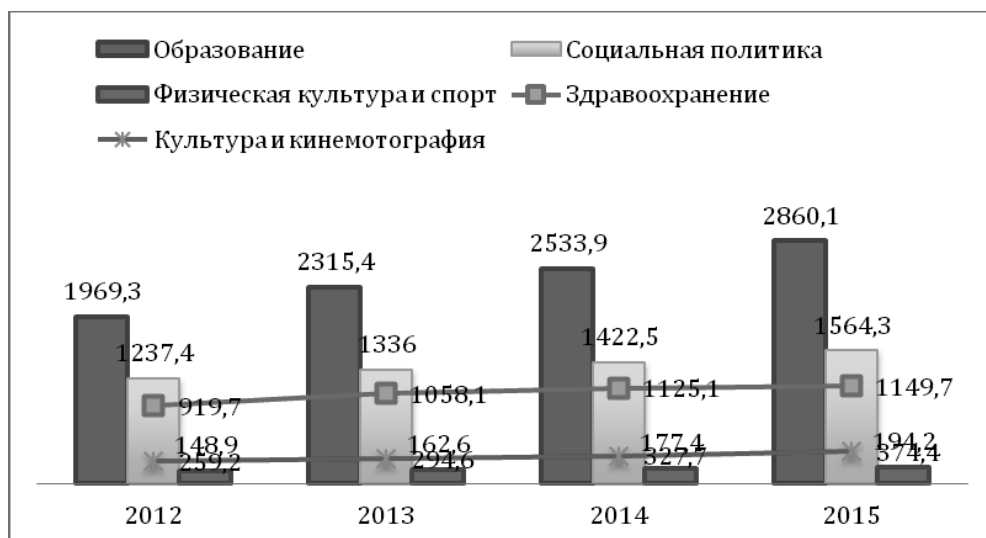
Источник: Статистический сборник Образование в цифрах: 2013. – Министерство образования и науки Российской Федерации, Федеральная служба государственной статистики, Высшая школа экономики.

Приведенная таблица наглядно демонстрирует большую долю государственных расходов на образование в процентах от общих государственных расходов в России, чем в таких экономически развитых странах, как Италия, Франция и Германия.

Между тем в Российской Федерации складывается тенденция снижения межбюджетных трансфертов, направляемых на предоставление общественных благ. Так, межбюджетные трансферты на образование в 2012 году составили 6,97% к предыдущему году. В 2013 – 5,11%; в 2014 – планируется всего 1,27%; в 2015 – 0,94%.

Подобная тенденция наблюдается и в здравоохранении (снижение с 6,64% в 2012 году до 2,87% к 2015 году). Что примечательно, это единственные разделы классификации бюджетных расходов, по которым величина межбюджетных трансфертов снижается. Остальные разделы (физическая культура, социальная политика, жилищно-коммунальное хозяйство и др.) демонстрируют положительную динамику.

Судя по общему объему расходов консолидированных бюджетов всех субъектов Российской Федерации, цель финансовой политики – предоставление общественных благ – достигается (рис. 1).



* Расходы на здравоохранение и социальную политику без учета трансфертов бюджетам государственных внебюджетных фондов

Источник: Составлено по данным Федеральной службы государственной статистики и Счетной палаты Российской Федерации

Рис. 1. Расходы консолидированных бюджетов на предоставление общественных благ, млрд. руб.

Расходы государства на достижение этой цели, а именно, на образование, здравоохранение, физическую культуру и спорт, социальную политику, культуру и кинематографию, несмотря на снижение межбюджетных трансфертов, показывают положительную динамику.

Вторая цель государственной финансовой политики – перераспределение доходов или богатства. «Разобраться в вопросе распределения доходов довольно сложно, потому что он порождает весьма серьезные разногласия при обсуждении бюджета... В последние годы больше внимания уделяется не дифференциации населения по доходам и достижению равновесия в обществе..., а адекватности величины доходов нижних слоев общества» [7, с.25].

Перераспределение доходов в обществе реализуется через механизмы налоговой и бюджетной политики, таких как: прогрессивное налогообложение домохозяйств с высокими доходами и субсидирование домохозяйств с низкими налогами; прогрессивное налогообложение высокодоходных групп населения с целью финансирования государственных услуг; комбинирование налогов на товары, приобретаемые в основном потребителями с высокими доходами, и субсидий на товары, покупаемые преимущественно потребителями с низкими доходами [7, с.26].

В России, несмотря на активно проводимую перераспределительную политику, проблема дифференциации доходов населения не решена. Такой механизм налоговой политики как прогрессивное налогообложение в нашей стране осуществлялось до 2000 г., в настоящее же время перераспределение богатства достигается благодаря перемещению нефтегазовых доходов. Вследствие их сбережений на прозрачной формализованной основе достигается условие реализации ответственной налогово-бюджетной политики, обеспечивающей макроэкономическую стабильность [5, с.18].

Кроме того, в России активно используется трансфертный механизм перераспределения с применением бюджетных трансфертов, включая субсидии, дотации и субвенции. Снижение в 2014 году объемов межбюджетных трансфертов (94,3% к предыдущему году), привело к сокращению их доли в составе ВВП, которая в 2013 г. была равна 1,95%. Это значительно ниже показателей 2012 года. Однако, в рамках финансовой политики на плановый 2015 и 2016 гг. предусматривается активизация использования трансфертного механизма перераспределения.

Третья цель финансовой политики – стабилизационная. Политика стабилизации может реализоваться через монетарные, а также бюджетные и налоговые инструменты [11, с.10]. И здесь при анализе официальных документов, мы сталкиваемся с некоторыми развилками: 1. В «Стратегии 2020» в целях обеспечения перехода к инновационному социально-ориентированному типу экономического развития (п. 4); в целях взаимодействия государства, частного бизнеса и общества (п. 5), обозначается, в первую очередь, необходимость обеспечения макроэкономической стабильности [10]. 2. В Основных направлениях деятельности Правительства Российской Федерации отмечается необходимость достижения макроэкономической стабильности [8]. 3. Потребность поддержания стабильного экономического роста отмечается в Основных направлениях бюджетной политики 2014 г. [3]. 4. Основные направления налоговой политики 2014 г. определяют бизнес-ориентиры для экономических агентов, которые позволяют достичь стабильности, определенности условий проведения экономической деятельности [9].

Подводя итог анализу документов, прямо или косвенно отражающих финансовую политику государства, считаем необходимым отметить следующее: во-первых, необходимо закрепить на законодательном уровне все ключевые определения, сквозные понятия и категории, используемые в науке и практике; во-вторых, следует согласовать цели и задачи финансовой, бюджетной и налоговой политики таким образом, чтобы отсутствовало их дублирование и разночтение; в-третьих, сформулировать цели и задачи налоговой и бюджетной политики таким образом, чтобы их достижение способствовало реализации целей государственной финансовой политики.

Список литературы:

1. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2011 «О бюджетной политике в 2012-2014 годах»
2. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2011 «О бюджетной политике в 2013-2015 годах»
3. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2011 «О бюджетной политике в 2014-2016 годах»
4. Бюджетный Кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ
5. Гражданский Кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ
6. Конституции Российской Федерации
7. Масгрейв Р. Государственные финансы: теория и практика. – М.: Бюджет, 2009.
8. Основные направления деятельности Правительства Российской Федерации до 2018г. (утв. Правительством РФ 31.01.2013)

9. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годы

10. Распоряжение Правительства Российской Федерации № 1662-р «О концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года»

11. Сабитова Н.М. Государственная финансовая политика: проблема целей // Дайджест финансы, 2010, № 10 (190).

12. ФЗ-№ 41 «О Счетной палате Российской Федерации»

13. ФКЗ-№ 2 «О Правительстве Российской Федерации»

14. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=115713>

15. http://www.gks.ru/bgd/regl/b13_13/IssWWW.exe/Stg/d1/06-17.htm

Васильева Евгения Григорьевна

кандидат юридических наук,
старший преподаватель кафедры государственно-правовых дисциплин
Северо-Кавказского филиала Российской академии правосудия,
г. Краснодар
E-mail: vasileva_e80@mail.ru

Налоговая выгода: понятие, критерии, последствия злоупотребления

Аннотация: В статье рассматривается дефиниция такого правового явления как «налоговая выгода», определенная судебным толкованием и отсутствующая на законодательном уровне. В результате краткой характеристики постановления ВАС РФ № 53 выделены критерии обоснованной налоговой выгоды и обстоятельства, которые при доказанности их налоговыми органами могут свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, послужившие отказом в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением. В данной статье рассматриваются понятие добросовестности налогоплательщика, а также критерии, по которым налогоплательщика можно признать недобросовестным, получившим необоснованную налоговую выгоду. Приводятся различные позиции о законодательном закреплении данного понятия и анализируется судебная практика.

Ключевые слова: налоговая выгода (обоснованная, необоснованная); презумпция добросовестности налогоплательщика; деловая цель, должная осмотрительность.

Annotation: In the article the definition of this legal phenomenon as a «tax benefit», certain judicial interpretation and absent at the legislative level. In the brief characteristics of the decision of the RF № 53 selected criteria reasonable tax benefits and circumstances which, if proved their tax authorities may indicate the receipt by the taxpayer of unjustified tax benefits that resulted in a refusal in satisfaction of the requirements of taxpayers related to this issue. This article discusses the concept of good faith taxpayer, as well as the criteria by which a taxpayer can be recognized as unfair, received an unjustified tax benefit. Given the different positions of legislative affirmation of the concept and analyzes judicial practice.

Keywords: tax benefit (based unreasonable); the presumption of good faith of a taxpayer; business purpose, due diligence.

Термин «налоговая выгода» не имеет законодательного закрепления непосредственно в НК РФ. Понятие «налоговая выгода» крайне неопределенное и непосредственно в законодательстве не закреплённое. Нормы налогового законодательства не содержат такого понятия, как «налоговая выгода» (обоснованная или необоснованная). Так, статья 41 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) использует понятие как экономическая (материальная) выгода, определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц» (статья 212 НК РФ) и «Налог на прибыль организаций».

«Налоговая выгода» как оценочная категория в полной мере является результатом судебного правотворчества. Своим появлением оно обязано Высшему Арбитражному Суду Российской Федерации. В целях обеспечения единообразия судебной практики при оценке арбитражными судами доказательств обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации на основании статьи 13 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской Федерации» принял постановление от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»¹ (далее – постановление ВАС РФ № 53).

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее – ВАС РФ) ввел понятие «налоговая выгода», которое прежде почти не использовалось законодателем. Так введение этого термина, который ранее был неизвестен налоговому законодательству, привело к тому, что он укрепился в качестве важной правовой категории. Налоговые органы стали широко применять его на практике, а суды исследовать при рассмотрении налоговых споров. Причем, следует отметить, что термин «налоговая выгода» (обоснованная, необоснованная) является на сегодняшний момент самым распространенным в текстах судебных актов по налоговым спорам.

Значение постановления ВАС РФ № 53 состоит в том, что впервые достаточно четко обозначено направление развития судебно-арбитражной практики. Поскольку основания для получения налогоплательщиком налоговой выгоды (что не относится к налоговым вычетам, возмещению НДС) не предусмотрены на законодательном уровне, постановление ВАС РФ № 53 перечислило основания для отказа в ее предоставлении при отсутствии нарушения налогоплательщиком норм, содержащихся в законе. В соответствии с абзацем 2 пункта 1 постановления ВАС РФ № 53 под налоговой выгодой для целей настоящего Постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы (абзац 3 пункта 1 постановления ВАС РФ № 53).² Уязвимость этого определения очевидна, если не предположить что оно носит вспомогательный характер, поскольку категория налоговая выгода является оценочной.

В силу специфики налоговых правоотношений предоставление налоговой выгоды с экономической точки зрения напрямую зависит от поступления соответствующих денежных средств в бюджет, поэтому должен быть сформирован источник дохода (реальные затраты).³ Отсюда можно сделать вывод, что стремление налоговых органов ограничить получение налоговой выгоды является вполне логичным,

1 Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12. – декабрь. – С.30–36.

2 Там же.

3 См. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004г. № 169-О., <http://www.ksrf.ru>.

поскольку, если контрагент (проблемный, недобросовестный поставщик) не уплачивает налоги, то предъявленное налогоплательщиком заявление о налоговой выгоде влечет потери для бюджета. Однако, зачастую налоговые органы предпочитают формировать источник в бюджете не путем взыскания налога с недобросовестного контрагента, как это следует делать (по понятным причинам это сделать затруднительно ввиду отсутствия активов, сложности установления конечных собственников, не нахождение по юридическому адресу организации, регистрация фирмы на недействительные (подложные) документы и пр.), а с налогоплательщика, который неосмотрительно вступил во взаимоотношения с таким контрагентом.¹

Как указал Пленум в Постановлении ВАС РФ № 53, судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.²

Согласно определением Конституционного Суда Российской Федерации от 16 октября 2003 года № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации»³ и от 25 июля 2001 года № 138-О⁴ возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета возможно при условии, что налогоплательщик действовал добросовестно и соответственно исполнял налоговые обязательства в установленном порядке.

Постановление ВАС РФ № 53 в пунктах 4, 5 разъяснило, по каким признакам и критериям можно из общей массы налогоплательщиков выделить недобросовестных, т. е. получивших необоснованную налоговую выгоду. Такая выгода может достигаться путем неправомерного снижения размера налоговой обязанности – уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, применения низкой налоговой ставки, а также путем получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Впервые понятие «добросовестный налогоплательщик» появилось благодаря постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».⁵ В дальнейшем термин «добросовестность» был фактически введен в хозяйственный оборот рядом определений КС РФ (от 25.07.2001 № 138-О,⁶ от 16.10.2003 № 329-О,⁷ от 04.12.2003 № 441-О,⁸ от 04.12.2003 № 442-О,⁹ от 08.04.2004 № 169-О¹⁰ и от 18.01.2005 № 36-О¹¹) и в полной мере использовался вплоть до принятия постановления ВАС РФ № 53. Конституционный Суд Российской Федерации (далее – КС РФ) в определении от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституцион-

1 Фатхутдинов Р.С. Судебная доктрина должной осмотрительности в налоговых отношениях // Вестник ВАС РФ. – 2011г. – № 6. С.39.

2 Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12. – декабрь. – С.30–36.

3 Официальный сайт Конституционного Суда РФ: <http://www.ksrf.ru>.

4 СЗ РФ. – 2001. – № 32. – Ст. 3410.

5 СЗ РФ. – 1998. – № 42. – Ст. 5211.

6 СЗ РФ. – 2001. – № 32. – Ст. 3410.

7 Официальный сайт Конституционного Суда РФ: <http://www.ksrf.ru>.

8 Там же.

9 Там же.

10 СЗ РФ. – 2004. – № 48. – Ст. 4838.

11 Официальный сайт Конституционного Суда РФ: <http://www.ksrf.ru>.

ности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» указал, что по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков». Налогоплательщик не может считаться добросовестным, если, вступая в договорные отношения, он не проявил необходимой осмотрительности в выборе контрагента.¹

Таким образом, основную роль в определении содержания понятия «добросовестность налогоплательщика» и в установлении критериев такой добросовестности сыграл КС РФ. В законодательстве о налогах и сборах отсутствует правовая норма, раскрывающая понятие добросовестности участников налоговых правоотношений. Однако, в налоговой сфере действует презумпция добросовестности налогоплательщика (плательщика сборов). Данная презумпция прямо не установлена в НК РФ, однако вытекает из положений п. 7 ст. 3 НК РФ. Следовательно, из анализа судебных актов, вынесенных КС РФ усматривается, что речь идет о презумпции добросовестности налогоплательщика исключительно в сфере публично-правовых – налоговых отношений.

Так, формулируя определение налоговой выгоды в абзаце 2 пункта 1 постановления ВАС РФ № 53, Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации тем самым упразднил термин «недобросовестный налогоплательщик». При этом в нем обращено внимание на презумпцию добросовестности налогоплательщика и иных участников правоотношений в сфере экономики (пункт 1 постановления ВАС РФ № 53). До принятия постановления ВАС РФ № 53 суды, рассматривая налоговые споры, отказывали налогоплательщикам в признании затрат, указывая на их экономическую неоправданность. Стоит отметить, что после принятия постановления ВАС РФ № 53 в некоторых судебных актах ВАС РФ сохранилась ссылка на экономически неоправданные расходы. В силу названных норм Кодекса и постановления № 53 определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.²

Также необходимо указать судебные акты КС РФ по данному вопросу, принятые до постановления ВАС РФ № 53. Согласно положениям определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О³ в их взаимосвязи с постановлением от 20 февраля 2001 г. № 3-П⁴ и определением от 25 июля 2001 г. № 138-О⁵ вопрос о реальности затрат налогоплательщика на уплату налогов относится к числу обстоятельств, связанных с презумпцией добросовестности налогоплательщика, обязанность опровержения которой лежит на налоговом органе. Законодательство о налогах и сборах РФ не возлагает на налогоплательщика обязанности по проверке добросовестности контрагента по договору и ответственности за неисполнение ими возложенной на них обязанности по уплате налога в бюджет.

В настоящее время налоговые органы с учетом принятого постановления ВАС РФ № 53 должны доказывать, а арбитражные суды устанавливать, получил ли налогоплательщик необоснованную налоговую выгоду. На практике налоговые органы существенно расширили круг обстоятельств (фактов, критериев), которые ВАС РФ в данном постановлении выделил как указывающие на получение необоснованной налоговой выгоды.⁶

1 СЗ РФ. – 2001. – № 32. – Ст. 3410.

2 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 размещено на сайте ВАС РФ www.arbitr.ru 01.09.2012.

3 СЗ РФ. – 2004. – № 48. – Ст. 4838 (без Особого мнения).

4 СЗ РФ. – 2001. – № 10. – Ст. 996.

5 СЗ РФ. – 2001. – № 32. – Ст. 3410.

6 Васильева Е.Г. Судебная доктрина необоснованной налоговой выгоды при возмещении НДС. Должная осмотрительность при выборе контрагента // Вестник Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа. – 2011. – № 4(6). – С. 90-95.

Тем не менее, как и налогоплательщику, так и налоговому органу было бы желательно получить простой и ясный критерий разграничения обоснованной и необоснованной налоговых выгод, в противном случае это приведет к увеличению налоговых споров. Очевидно, что сформулировать единые (безупречные) критерии с исчерпывающим перечнем на все случаи и учитывая все обстоятельства очень сложно. Однако, это возможно при соблюдении определенных правил, юридических конструкций и юридической техники для оптимизации процесса правового упорядочения общественных отношений.

Следует заметить, что разрешение данной проблемы видится в том, чтобы законодатель ввел в НК РФ понятие налоговой выгоды, ее критерии и последствия злоупотребления. Поскольку, принятое постановление ВАС РФ № 53 (судебная доктрина) в полной мере не способно разрешить и урегулировать (поскольку это не прецедентное право Англии) все вопросы, которые возникают у налогоплательщиков и налоговых органов в процессе правоприменения положений НК РФ в отношении налоговых вычетов и возмещения НДС. Видится, что назначение судебной доктрины состоит в распределении бремени доказывания, определении предмета доказывания, во влиянии на оценку судом представленных доказательств, но никак не в правотворческой компетенции ВАС РФ, как сложилось сегодня на практике. Соблюдение правил юридической техники при подготовке соответствующих нормативно-правовых актов, документов – залог их качества.

Содержание юридической техники – это различные по характеру и форме выражения правила выполнения юридической работы.¹ По вопросу о содержании юридической техники высказано несколько точек зрения.

Так, С.С. Алексеев весь юридический инструментарий делит на две группы, это средства и приемы: 1) юридического выражения воли законодателя (или воли субъекта индивидуального акта); 2) внешней формы правовых актов как документов.²

А.Ф. Черданцев предлагает подразделить правила юридической техники на три группы, это правила, относящиеся: 1) к внешнему оформлению документов; 2) содержанию и структуре актов; 3) изложению юридических документов (языковые правила).³

Еще более дробную классификацию юридического инструментария дает Н.А. Власенко.⁴ Он называет пять групп общих правил (требований) юридической техники: 1) реквизитные требования (правила внешнего оформления); 2) содержательные правила; 3) структурные правила; 4) языковые требования; 5) логические требования. Всесторонний подход по данному вопросу (правда, применительно к законодательной технике) демонстрирует Ю.А. Тихомиров.⁵ Он выделяет шесть взаимосвязанных групп правил (или, согласно его терминологии, элементов): 1) познавательно-юридические; 2) нормативно-структурные; 3) логические; 4) языковые; 5) документально-технические; 6) процедурные.

Таким образом, постановление ВАС РФ № 53 было подготовлено без соблюдения необходимых правил юридической техники, содержит лишь общие ориентиры, руководствуясь которыми сложно отличать обоснованную налоговую выгоду от необоснованной. Анализ его показал, что в нем названы лишь отдельные случаи, когда налоговая выгода может быть признана обоснованной или не может быть признана обоснованной. Очевидно, что основная проблема применения критерия налоговой

1 Юридическая техника: Учебник / Т.В. Кашанина. – 2-е изд., пересмотр. М., 2013. – С. 111.

2 Алексеев С.С. Общая теория права: в 2 т. М., 1982. Т. 2. – С. 272.

3 Черданцев А.Ф. Теория государства и права. М., 2002. – С. 367-371.

4 См.: Власенко Н.А. Правила законодательной техники в нормативных правовых актах субъектов Российской Федерации // Законотворческая техника современной России: состояние, проблемы, совершенствование: сб. ст.: в 2 т. Н. Новгород, 2001. Т. 1. – С. 170-183.

5 Юридическая техника: Учебник / Т.В. Кашанина. – 2-е изд., пересмотр. М., 2013. – С. 111-112.

выгоды обусловлена трудностью оценки степени обоснованности получения этой выгоды, на что косвенно указывает название постановления ВАС РФ № 53, поскольку это оценочная категория. Следует предположить, что ВАС РФ в названном постановлении планировал заменить доктрину добросовестного налогоплательщика доктриной обоснованной налоговой выгоды.

В пункте 9 постановления ВАС РФ № 53 указано, судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели.¹ В российской судебной практике по налоговым спорам прежних лет доктрина деловой цели (либо разумной деловой цели) применялась крайне редко. Так, до упоминания о деловой цели в заявлении Секретариата КС РФ от 11.10.2004 «Об Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О»² и в посвященном этому заявлению письме ВАС РФ от 11.11.2004 № С5-7/уз-1355,³ следует назвать лишь отдельные редкие случаи применения доктрины (например, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10.09.2003 по делу № Ф08-3404/03-1289А, А32-4884/2003-55/154).⁴ После принятых документов Секретариата КС РФ и ВАС РФ были вынесены постановления Президиума ВАС РФ от 13 декабря 2005 г. № 9841/05, от 28 ноября 2006 г. № 9680/06, от 28 ноября 2006 г. № 9387/06,⁵ использующие сочетание «разумная деловая цель». В результате принятия постановления ВАС РФ № 53, практика ФАС по налоговым спорам, использующим эту доктрину, стала исчисляться несколькими сотнями.

В 2010 году Президиумом ВАС РФ принят ряд постановлений, в которых получила практическое развитие позиция судебных органов по вопросу достаточности доказательств необоснованной налоговой выгоды налогоплательщика (постановления Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 15574/09; от 20.04.2010 № 18162/09; от 25.05.2010 № 15658/09; от 08.06.2010 № 17684/09; от 27.07.2010 № 505/10).⁶ Имеющим резонансное значение стало принятие Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации постановления от 20.04.2010 № 18162/09⁷ (далее – постановление от 20.04.2010 № 18162/09). Постановление от 20.04.2010 № 18162/09 является, несомненно, прецедентом в сфере разрешения налоговых споров. Это постановление разрешает один из самых сложных вопросов правоприменительной практики, который затрагивает всех без исключения налогоплательщиков, а именно вопрос об осмотрительности при выборе контрагента. Названным постановлением определена правовая позиция, согласно которой, в случае реальности хозяйственных операций, вывод о недостоверности (противоречивости) счетов – фактур, подписанных неуполномоченными либо неустановленными лицами со стороны поставщиков, не может самостоятельно, в отсутствие иных фактов и обстоятельств, рассматриваться в качестве основания для признания налоговой выгоды необоснованной. Указанный вывод ждали все налогоплательщики, поскольку постановление от 20.04.2010 № 18162/09 повлияло на практику арбитражных судов по делам о получении необоснованной налоговой выгоды.

Изложенная правовая позиция была конкретизирована в постановлении ВАС РФ Дело ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций», изменившем судебную практику по необоснованной налоговой выгоде. Президиум ВАС РФ по названному делу вынес беспрецедентное постановление от 03.07.2012 № 2341/12,⁸ кото-

1 Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12. – декабрь. – С.30 –36.

2 Официальный сайт Конституционного Суда РФ: <http://www.ksrf.ru>.

3 Письмо размещено на сайте ВАС РФ: www.arbitr.ru.

4 Официальный сайт ВАС РФ: www.arbitr.ru.

5 Там же.

6 Данные постановления размещены на сайте ВАС РФ: <http://www.arbitr.ru>.

7 Вестник ВАС РФ. – 2010. – № 7. – июль. – С. 174 – 179.

8 Официальный сайт ВАС РФ. <http://www.arbitr.ru>.

рое в очередной раз изменило судебную практику рассмотрения налоговых споров по получению необоснованной налоговой выгоды. Необходимо отметить, что последний раз судебная практика по данной тематике изменилась в связи с вынесением Президиумом ВАС РФ постановления от 20.04.2010 № 18162/09.¹ Высказанная ВАС РФ позиция повлияла на существующую судебную практику и практику при проведении мероприятий налогового контроля. Описанная практика ВАС РФ (без учета практики арбитражных судов в субъектах РФ) позволяет говорить, что общий подход к рассмотрению споров об обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды остается неизменным, и основанием для лишения налогоплательщика права на получение налоговой выгоды является проявление им грубой неосторожности и неосмотрительности при выборе контрагента. В какую сторону будет направлен вектор, в сторону налогоплательщика, либо в сторону налогового органа покажет время.

Выходом из сложившегося положения может быть совершенствование отдельных институтов налогового права и закрепление на законодательном уровне (в НК РФ) четкого и исчерпывающего перечня критериев, по которым деятельность налогоплательщиком может быть признана сомнительной и недобросовестной, свидетельствующей о получении необоснованной налоговой выгоды. Пока же подобные критерии существуют лишь на уровне судебной практики и разъяснений судебных органов, потенциально любая сделка, направленная на оптимизацию, может быть признана сомнительной, что не может не сказываться на стабильности хозяйственного оборота и уверенности налогоплательщиков в результатах своей деятельности.

Библиографический список

1. Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12. – декабрь. – С.30 –36.
2. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004г. № 169-О, <http://www.ksrf.ru>.
3. Фатхутдинов Р.С. Судебная доктрина должной осмотрительности в налоговых отношениях // Вестник ВАС РФ.-2011г.-№ 6. С.39.
4. Официальный сайт Конституционного Суда РФ: <http://www.ksrf.ru>.
5. СЗ РФ. – 2001. – № 32.- ст. 3410.
6. СЗ РФ. – 1998. – № 42. – ст. 5211.
7. СЗ РФ. – 2004. – № 48. – ст. 4838.
8. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 размещено на сайте ВАС РФ www.arbitr.ru 01.09.2012.
9. СЗ РФ. – 2001. – № 10. – ст. 996.
10. Васильева Е.Г. Судебная доктрина необоснованной налоговой выгоды при возмещении НДС. Должная осмотрительность при выборе контрагента//Вестник Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа. – 2011. – № 4(6).
11. Юридическая техника: Учебник / Т.В. Кашанина. – 2-е изд., пересмотр. М., 2013. – 496 с.
12. Алексеев С.С. Общая теория права: в 2 т. М., 1982. Т. 2. – 360 с.
13. Черданцев А.Ф. Теория государства и права. М., 2002. – 432 с.
14. См.: Власенко Н.А. Правила законодательной техники в нормативных правовых актах субъектов Российской Федерации // Законотворческая техника современной России: состояние, проблемы, совершенствование: сб. ст.: в 2 т. Н. Новгород, 2001. Т. 1. – 544 с.
15. Официальный сайт ВАС РФ: <http://www.arbitr.ru>.
16. Вестник ВАС РФ.- 2010. – № 7. – июль. – С. 174 – 179.

1 Вестник ВАС РФ.- 2010. – № 7. – июль. – С. 174 – 179.

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Сведения об издании:

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. В каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», авторская рубрика А.В. Брызгалина «Философия налогов», «По материалам семинаров, проведенных Группой компаний «Налоги и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам», «Новая литература: рецензии и критика», «Интересные факты о налогах и налогообложении» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. Высшая аттестационная комиссия (ВАК) Министерства образования и науки Российской Федерации включила журнал «Налоги и финансовое право» в документ: *«Перечень периодических научных и научно-технических изданий, выпускаемых в Российской Федерации, в которых рекомендуется публикация основных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора или кандидата наук»*. Рекомендуются публикации по правовой тематике соискателей ученой степени к.ю.н. и д.ю.н.

8. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»:

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п.8 «Сведения об издании») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

2. Статьи, полученные и одобренные редакцией, публикуются в ближайших номерах (в срок 1–2 месяца).

3. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: «налоговое и финансовое право».

4. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки. (Редакция журнала авторские статьи не корректирует и не редактирует).

5. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

6. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

7. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

8. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «Консультант»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

9. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

10. Статьи публикуются на безвозмездной основе (дополнительные «скрытые» сборы с авторов не взимаются, в частности, обязательное оформление подписки на наше издание). Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

11. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается информационное письмо, подтверждающее факт публикации, а также 2 экземпляра журнала, в котором опубликована статья.

12. На каждую статью, допущенную к публикации, пишется рецензия. Рецензия оформляется на бланке Редакции журнала «Налоги и финансовое право» и за подписью Председателя Редакционного совета – Главного редактора А. В. Брызгалина направляется авторам вместе с авторскими экземплярами журнала и письмом, подтверждающим факт публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право».

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на нашем сайте www.cnfp.ru/publish/conditions/).

Организационные и технические требования к статье:

1. Средний объем статьи: 3–10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 14 пунктов.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные:

- Фамилия Имя Отчество автора (в обязательном порядке, полностью),
- фотография (высылается отдельным файлом по желанию автора),
- должность (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- место работы (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- соискатель ученой степени (в обязательном порядке, если есть такие сведения),
- ВУЗ (в обязательном порядке, если есть такие сведения),
- город проживания (в обязательном порядке),
- аннотация к статье до 150 слов на русском и английском языках (в обязательном порядке – требование ВАК!), Редакционный совет оставляет за собой право вносить в аннотацию изменения и дополнения,
- ключевые слова к статье на русском и английском языках (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- библиографический список (оформляется в обязательном порядке после статьи – требование ВАК!)

4. Выслать текст статьи можно по адресу: 620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, 77, офисное здание, 4 этаж, главному редактору журнала «Налоги и финансовое право» А. В. Брызгалину (текст в указанном формате на 2 CD-дисках в твердой защитной упаковке (основной и дублирующий) + печатный вариант статьи + заполнен-

ную анкету + соглашение о передаче права на публикацию статьи) или cnfr@cnfr.ru (текст в указанном формате + заполненную анкету + соглашение о передаче права на публикацию статьи в виде сканированной копии).

5. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Колмаковым Олегом Александровичем cnfr@cnfr.ru или по тел.(343) 350-12-12, 350-15-90.

6. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

7. Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

ВНИМАНИЕ! Редакция может не принимать к рассмотрению статьи, если не выполнены дополнительные условия: не высланы в адрес Редакции **соглашение о передаче права на публикацию статьи, анкета** (образцы есть на нашем сайте www.cnfr.ru/publish/conditions/), **информационно-сопроводительный текст** к самой статье с Вашими исходными данными.

Мы уважаем и ценим Ваше время и Ваш труд – просим ценить и уважать наш труд: в наш адрес поступают десятки статей ежемесячно и оформленные по нашей просьбе статьи и дополнительные данные о Вас помогут нам быстро и качественно работать с Вами и вашими статьями.

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



**Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»**

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб (2 *семинара* в месяц)
- общий *аудит* (лиц. № Е 005997)

Наш адрес:

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfr.ru E-mail: cnfr@cnfr.ru