

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.

Мамонова Ирина Владимировна

кандидат экономических наук,
доцент кафедры «Экономика и финансы» Краснодарского филиала
Финансового Университета при Правительстве Российской Федерации
г. Краснодар
E-mail: i-mamonova@mail.ru

Проблемы фискального рескрипта в российском налоговом законодательстве

Аннотация: В статье рассматривается процедура фискального рескрипта, ее экономико-правовое содержание, отражение в налоговом законодательстве РФ, приводится обзор применения фискального рескрипта в зарубежной практике. На основе исследования развития фискального рескрипта в России, детализируются признаки его документального обоснования с учетом сложившейся арбитражной практики и разъяснений контролирующих органов. В заключительной части статьи сформулирован ряд факторов, определяющих повышение эффективности рассматриваемой процедуры.

Ключевые слова: фискальный рескрипт, налоговые правоотношения, налоговый риск, арбитражная практика, письменные разъяснения, контролирующие органы, официальная публикация, информация, экономический субъект.

Annotation: The article describes the procedure of fiscal rescript, its economic and legal content, its reflection in the tax legislation of the Russian Federation, provides an overview of the application of the fiscal rescript in foreign practice. Based on a study of the fiscal rescript in Russia, signs of its documentary justification are detailed, considering the current arbitration practice and explanations of regulatory authorities. In the final part of the article a number of factors is formulated that determine the growth of efficiency of the reviewed procedure.

Keywords: fiscal rescript, tax legal relationship, tax risk, arbitration practice, written explanations, regulatory authorities, official publication, information, an economic entity.

Интеграция России в мировое экономическое пространство сопровождается активным процессом унификации правовых процедур, детерминирующих правила функционирования хозяйствующих субъектов. Этот процесс предполагает внедрение и использование общепринятых в мировом экономическом сообществе подходов, направленных на четкую регламентацию взаимоотношений участников рынка и государственных органов во всех сферах взаимодействия. Эскалация противостояния взаимоотношений государств в мировом геополитическом пространстве, наблюдаемая в последнее время, не должна влиять на общую межстрановую линию

развития. Решение приоритетных задач в экономической и социальной сферах требует кардинального повышения эффективности бюджетно-налоговой политики государства [1].

Наиболее существенным риском, присущим экономической деятельности коммерческой структуры является налоговый, выражающийся, прежде всего, в потенциальном непроизводительном отвлечении денежных средств из оборота вследствие контрольных действий налоговой администрации. Одним из способов минимизации такого риска является процедура фискального рескрипта, активно применяемая в налоговом законодательстве многих развитых стран.

Термин «фискальный рескрипт» (лат. *rescriptum* «указ») не закреплен в российском налоговом законодательстве, но сама его процедура активно используется как налоговыми органами, так и налогоплательщиками. Обзор экономической и правовой литературы по этому вопросу выявил различные подходы к определению фискального рескрипта. Обычно под фискальным рескриптом понимается процедура получения налогоплательщиком письменного заключения фискальных органов об отсутствии в планируемых сделках признаков злоупотребления правом в виде незаконной налоговой оптимизации. Д.В. Винницкий представляет фискальный рескрипт как специальную процедуру, «позволяющую добросовестному налогоплательщику «застраховаться» от того, чтобы его действия и заключаемые им договоры не были в дальнейшем квалифицированы налоговой администрацией как злоупотребление правом» [2]. В данных определениях, на наш взгляд, не конкретизирована цель фискального рескрипта, поэтому следует внести в него уточнение.

Применительно к налоговой сфере фискальный рескрипт представляет собой процедуру превентивного уточнения позиции налогоплательщиком у контролирующих органов в отношении своих действий по поводу какой-либо конкретной ситуации с целью уменьшения налогового риска. Снижение налогового риска достигается за счет уверенности в правомерности формирования налогового обязательства по тому или иному налогу на основании должного отражения в налоговом законодательстве положений, отменяющих взыскания в виде недоимки, штрафов и пени в случае использования некорректных разъяснений официального характера. Существование таких разъяснений не является императивным указанием, поскольку налоговая ответственность наступает исключительно в случае наличия правонарушений по основаниям, указанным в главах 16 и 18 Налогового кодекса РФ (НК РФ), что подтверждается позицией Конституционного Суда РФ, отраженной им в Определении № 316-0 от 10.07.2003 г., но использование их в практике бухгалтерской работы существенно увеличивает «прозрачность» действий хозяйствующих субъектов в сфере налоговых правоотношений.

Налоговая система России является относительной «молодой», она была образована на рубеже 91-92 гг. в результате принятия пакета законов по налогообложению, включающих в себя общие – «Закон об основах налоговой системы РФ», «Закон о налоговых органах» и специальные законы по отдельным видам налогов. Фискальные системы зарубежных стран, имеющие гораздо более продолжительную историю, накопили за время своего существования уникальный богатый как теоретический, так и практический опыт в области фискалитета, направленный на снижение налогового риска, в том числе и связанный с применением фискального рескрипта, который не следует игнорировать.

Приведем краткий обзор применения фискального рескрипта в разных странах, отличающихся друг от друга правилами отражения в налоговом законодательстве, особенностями использования, механизмом реализации и возможными последствиями.

Исторически источником фискального рескрипта является римское право, в рамках которого ответ императора на какой-либо вопрос приобретал силу и значимость закона. Императорский рескрипт имел формы либо письма (*epistula*) – в тех случаях, когда его адресатом было высокопоставленное лицо, магистрат и т.п., – либо форму т.н. субскрипции (*subscriptio* – подпись), если определение давалось в виде краткой заметки под прошением лиц невысокого звания. Уже во второй половине 2 века н. э. было составлено собрание императорских рескриптов, оказавшее большое влияние на развитие римского права [3].

В США ответы административных органов на письма налогоплательщиков (*ruling*) могут носить как общий характер, имеющий отношение ко всем заинтересованным лицам (*revenue ruling*), так и частный, относящийся к конкретным лицам (*private ruling*), на которые в суде могут ссылаться и другие. Определяющим моментом для возможного привлечения к ответственности, является официальная публикация таких ответов. Использование в финансово-хозяйственной деятельности ответов типа *private ruling*, которые запрашивались другими лицами, дает возможность ссылаться на них в ходе судебных разбирательств.

Во Франции процедура фискального рескрипта (*rescript fiscal*) основывается на положениях Свода фискальных процедур (ст. L 64), по которым в течение шести месяцев администрация обязана дать ответ налогоплательщику и указать, усматривает ли она в той или иной ситуации признаки налоговых правонарушений. Отсутствие ответа или несоблюдение установленных сроков, является впоследствии основанием для освобождения от ответственности и не дает возможности применять какие-либо санкции в отношении операции, описываемой в запросе [4].

Особенностью применения фискального рескрипта в Германии является обязательность применения консультаций для налоговой администрации, но без наложения таких же ограничений на судебные органы.

В Швеции ответы на запросы дает специально созданная комиссия по налоговому праву, в обязанности которой входит формирование предварительного заключения как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов (*forhandsbesked*). Кроме этого и сама налоговая служба также имеет право выпускать документы инструктивного характера, отражающие трактовку налогового законодательства администрацией.

Отличительной чертой голландского фискального рескрипта является его перманентный характер, распространяющийся на длительный срок, что дает основания использовать те или иные налоговые схемы во взаимоотношениях с контрагентами в течение установленного периода и повышает надежность сделок.

В Израиле обращаться за разъяснением в налоговую администрацию разрешается на любом этапе совершения сделки до сдачи годового отчета, а значимость и обязательность решения для обеих сторон определяется отсутствием или наличием соглашения налоговых органов.

Принято считать, что общее состояние налоговой системы во многом определяется качеством существующего в той или иной стране налогового законодательства [5]. История существования российского фискального рескрипта длительна и до сегодняшнего дня не имеет четкого и завершеного обоснования.

В условиях кодификации на начальном этапе в налоговом законодательстве были сформулированы положения подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, в соответствии с которыми выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства, данных ему либо неопределенному кругу лиц уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции, признается обстоятельством, исключаящим вину налогоплательщика. Следовательно, в случае действий налогоплательщика не соответ-

ствующими законом, штрафные санкции не применялись, но вероятность взыскания недоимки и начисления пеней была вполне вероятна. Частично данная коллизия была устранена Федеральным законом № 137-ФЗ от 27.07.2006 года, в результате принятия которого в условиях проведенной реформы налогового администрирования, с 1 января 2007 года на основании п. 8 ст. 75 НК РФ не стали начисляться и пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика при аналогичных обстоятельствах. Однако взыскание недоимки в таких случаях остается в компетенции налоговых органов и сегодня.

Отметим, что сама формулировка положений указанных статей потребовала разъяснений не только контролирующих органов, но и породила достаточно большое количество судебных решений.

Документарное обоснование фискального рескрипта реализуется по нескольким основным направлениям, в каждом из которых существуют свои особенности.

Прежде всего следует уточнить, какие именно органы государственной власти имеют полномочия давать письменные разъяснения. В этом случае можно руководствоваться п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», в котором было указано, что к разъяснениям, упомянутым в подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, следует относить письменные разъяснения руководителей соответствующих федеральных министерств и ведомств, а также иных уполномоченных на то должностных лиц.¹ Более детально информация представлена в письмах Минфина России от 06.05.2005 № 03-02-07\1-116, 13.01.2005 № 03-02-07\1-1, п. 19 Административного регламента, утв. Приказом Минфина России от 02.07.2012 № 99н. К лицам, которые уполномочены подписывать разъяснения, относятся от Минфина России – министр и его заместители, директор и заместители Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики; от Федеральной налоговой службы России (ФНС России) – руководители ФНС, управлений ФНС (УФНС), межрегиональных инспекций (МИФНС), ИФНС и их заместители.

Далее – это форма письменных разъяснений. Какой именно документ имеется в виду, Налоговый кодекс не разъясняет. Очевидно только, что в нем официально должна быть отражена точка зрения контролирующих органов, то есть обязательной принадлежностью такого документа должны быть исходящий номер и дата. К документам такого рода относятся, прежде всего, Письма Минфина России и ФНС России. Нечеткость формулировки статуса разъяснений приводит к тому, что, с одной стороны, ряд арбитражных судов придерживается позиции, по которой к таким документам можно относить методические рекомендации по применению какой-либо главы НК РФ (в настоящее время действуют Методические рекомендации по применению главы 28 «Транспортный налог», утв. Приказом МНС РФ от 09.04.2003 г. № БГ-3-21/117), уведомление о возможности применения льготы или специального налогового режима, решение о проверке, подтверждающее действия налогоплательщика. Несмотря на отсутствие конкретного указания на эти документы в НК РФ, суды вполне обоснованно, на наш взгляд, принимают сторону налогоплательщика при вынесении решения об освобождении его от ответственности. С другой стороны, суды в некоторых случаях stanовятся на сторону налоговых органов, отказываясь принимать в обоснование позиции налогоплательщика такие документы, указывая на их не обязательный, а рекомендательный характер.

Разъяснения, как указывалось выше, должны адресоваться или именно налогоплательщику, запрашивающему информацию, или неопределенному кругу лиц. Вопрос по поводу вполне очевидного факта о том, будут ли иметь соответствующие

1 В соответствии с Конституцией РФ функции ВАС РФ переданы Верховному Суду РФ, образованному – Конституционный закон от 5 февраля 2014 года № 2-ФКЗ.

последствия письма, предназначенные другим хозяйствующим субъектам, был разрешен арбитражной практикой в пользу экономических субъектов, при этом суды единодушно указывали, что вины в совершении правонарушения нет, если налогоплательщик руководствовался письмами финансового ведомства, адресованными другим налогоплательщикам – Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.07.2009 по делу № А32-2997/2009-63/61, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 05.03.2012 № Ф03-379/2012 по делу № А51-15007/2010, ФАС Северо-Кавказского округа от 04.12.2009 по делу № А53-1082/200. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 19.09.2006 № 13322/04 по делу № 10539/04 указано, что «... сам факт направления письма конкретному лицу по его обращению не исключает более широкого действия этого письма, если в нем содержатся обязательные правила поведения, адресованные неопределенному кругу лиц и рассчитанные на многократное применение». Отдельно следует обратить внимание на Определение ВАС РФ от 15.06.2009 № ВАС-7202/09 и Постановление Президиума ВАС РФ от 30.11.2010 № ВАС-4350/10 по делу № А46-9365/2009 в которых уточняется, что разъяснения могут быть размещены на официальных сайтах контролирующих органов, в базах справочно-правовых систем, в СМИ, то есть непосредственно место опубликования разъяснений не имеет значения.

С 1 января 2011 г. вступили в действие нормы Федерального закона от 27.07.2010 № 227-ФЗ, согласно которым ответы на обращения могут направляться заявителям не только на бумажном носителе, но и по электронной почте, так как в форме письма добавлено поле «Как направить вам ответ» с возможностью выбора одного из вариантов «По почте (в бумажном виде)» или «По E-mail (в электронном виде)». Послать запрос также возможно в электронном варианте с помощью интернет-сервиса «Обратиться в ФНС России».

В соответствии с п. 3 ст. 34. 2 НК РФ Министерство финансов Российской Федерации, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. По решению руководителя (заместителя руководителя) соответствующего финансового органа указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц. Законодательство предусматривает ответственность должностных лиц госорганов за нарушение сроков подготовки ответа на запросы налогоплательщиков – статья 5.59 КоАП РФ, согласно которой нарушение установленного законодательством Российской Федерации порядка рассмотрения обращений граждан, объединений граждан, в том числе юридических лиц, должностными лицами государственных органов, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений и иных организаций, на которые возложено осуществление публично значимых функций влечет наложение административного штрафа в размере от пяти тысяч до десяти тысяч рублей.

Можно констатировать тот факт, что начиная с отражения фискального рескрипта в Налоговом кодексе РФ, в том числе и благодаря решениям высших судебных органов, пусть и не в полном объеме (имеется в виду взыскание недоимки даже в случае использования разъяснений контролирурующих органов), правила его реализации стали более четкими, прозрачными и понятными для налогоплательщиков. Но существует еще одна немаловажная сторона данного явления, которая имеет специфический «русский» характер, вызванная особенностями структуры налогового администрирования.

Начиная с 2004 года два ведомства – Минфин России и Федеральная налоговая служба отвечают на запросы налогоплательщиков. Полномочия Минфина уставлены положениями п. 1 ст. 34.2 и они заключаются в даче разъяснений по применению законодательства о налогах и сборах. Представители налоговой службы обязаны

бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц – п. 4 ст. 32 НК РФ.

Тот факт, что полномочия давать разъяснения и информировать о налогах и сборах предполагают наличие письменных ответов от обоих ведомств, привел к ситуации, когда ведомственные точки зрения часто не согласуются между собой и даже самый законопослушный налогоплательщик оказывается в обстановке неопределенности в отношении своих действий.

Для нивелирования этих обстоятельств законодатели федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ дополнили п. 1 ст. 34.2 НК РФ полномочием Минфина давать налоговым органам разъяснения по применению законодательства о налогах и сборах. Указанная норма вступила в силу 1 января 2012 года. Практически одновременно с внесением этих изменений на официальном сайте ФНС России (www.nalog.ru) появилась рубрика – «Разъяснения Федеральной налоговой службы, обязательные для применения налоговыми органами». В данной рубрике представлены в хронологической последовательности, по видам налогов и специальных налоговых режимов письма, которыми в обязательном порядке должны руководствоваться налоговые инспекторы на местах при проведении контрольных мероприятий даже в тех случаях, когда она идет в разрез с уже сложившейся арбитражной практикой – Письмо ФНС от 23.09.2011 № ЕД-4-3/15678@ «О разъяснениях ФНС России». Отличительной особенностью разъяснений, включенных в рубрику, является согласованность мнения в отношении той или иной статьи НК РФ как Минфина России, так и ФНС.

В начале 2013 года в реализации фискального рескрипта наступил переломный момент. На Юридическом форуме России представителями налоговой службы было заявлено, что в случае разногласий между Минфином России и ВАС РФ, налоговые органы должны будут учитывать позицию ВАС РФ, что безусловно, с правовой точки зрения является гораздо более обоснованным. Это заявление не осталось декларативным и нашло свое подтверждение в Письмах Минфина России № 03-01-13/01/47571 от 07.11.2013 г. и ФНС РФ № ГД-4-3/21097 от 26.11.2013 г. (направлено для руководства в территориальные налоговые органы), отражающих новый порядок формирования единой правоприменительной практики и указывающих, что «...в случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда Российской Федерации, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети «Интернет» либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов». В развитие данного решения был опубликован Приказ ФНС № ММВ – 7-3/449@ от 16.10.2013 г., в котором представлен разработанный службой «Порядок организации деятельности налоговых органов по вопросам формирования единой методологической позиции в области налогообложения юридических лиц по вопросам применения положений глав 21, 22, 25, 25.1, 25.2, 26, 26.1, 26.2, 26.3, 26.4, 26.5 НК РФ». К направлениям, отражающим неопределенность налогового правового поля, отнесены такие ситуации, когда отсутствуют или противоречат друг другу разъяснения контролирующих органов, имеется неоднозначная арбитражная практика или нет судебных решений. В отношении вышеперечислен-

ных глав второй части НК РФ на уровне Центрального аппарата ФНС РФ будут формироваться выводы, следование которым в дальнейшем при проведении контрольных мероприятий будет обязательным. Желательно, чтобы такие решения имели регулярный характер, были доступны налогоплательщикам и включали остальные главы НК РФ (главы 1 части, 23, 25.3, 26, 28, 29, 30, 31 второй части НК РФ).

Одновременно указанным Приказом вводится процедура, которую можно назвать «внутренним» фискальным рескриптом, поскольку в нем отражено, что если в результате проверки будут выявлены случаи, когда по проверяемым вопросам существует неоднозначная позиция Минфина России, ФНС, противоречивый арбитраж, то проект акта проверки необходимо направлять в УФНС для формирования общей позиции. Усилия исполнительной власти при условии их четкой организации и выполнения, думается, дадут определенный эффект, но, прежде всего, они должны быть основаны на прочной законодательной базе.

В марте 2014 года Совет Федерации разработал законопроект, направленный на деофшоризацию российской экономики, предусматривающий ряд мер, направленных на борьбу с нелегитимным оттоком капитала за рубеж. Одним из пунктов законопроекта предусмотрена практически принудительная обязанность прохождения фискального рескрипта, суть которого, по мнению разработчиков, заключается в понуждении налогоплательщиков представлять в налоговые органы для согласования учетную политику на очередной финансовый год и только после положительного письменного заключения смогут ее реализовывать. Речь в данном законопроекте идет не о фискальном рескрипте как процедуре, отражающей процесс получения отдельных разъяснений от налоговой администрации и наступлении конкретных последствий, а скорее, о налоговом регулировании поведения хозяйствующих субъектов в целом, которое принципиально отличается от традиционного рескрипта и требует разработки отдельных четких положений НК РФ. Полагаем, что данное предложение в таком непроработанном виде не даст ожидаемых результатов, поскольку в учетной политике для целей налогообложения отражаются не конкретные сделки, а выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (п. 2 ст. 11 НК РФ). Такое решение неоправданно усложнит практику налогового администрирования, приведет к действиям налогоплательщиков, выходящих за рамки легитимности, то есть, по сути, к прямо противоположным результатам, дискриминирует тех хозяйствующих субъектов, которые не получают заключения налоговых органов. Соглашения о расширенном информационном взаимодействии с налоговыми органами в виде т.н. горизонтального мониторинга, реализуемого в настоящее время в экспериментальном режиме ограниченным кругом крупнейших налогоплательщиков уже выявили ряд проблем и нерешенных вопросов в части неразработки правовой базы налогового законодательства и к тому же вряд ли в обозримом будущем могут быть распространены на все экономические субъекты.

Таким образом, дальнейшее успешное развитие института фискального рескрипта возможно при реализации ряда факторов, определяющих его эффективность:

1. Фискальный рескрипт как понятие должен быть отражен в Налоговом кодексе РФ и подкреплен четкой правовой базой, исключающей неопределенность в толковании тех или иных статей в законодательстве.

2. В налоговом законодательстве необходима поэтапная формализация статусного характера письменных разъяснений.

3. Обязательность использования разъяснительных материалов контролирующих органов судебными органами должна быть элементом прецедентного права.

4. Следует предусмотреть устранение возможности доначисления недоимки на сумму налога в случае реализации налогоплательщиком положений фискального рескрипта и закрепить данное положение в законодательном порядке.

Четкая всесторонняя и обоснованная регламентация процедуры фискального рескрипта в налоговом законодательстве России приведет к снижению неопределенности условий финансово-хозяйственной деятельности, уменьшению случаев злоупотребления правом, повышению надежности и предсказуемости поведения хозяйствующих субъектов в сфере налоговых правоотношений.

Список литературы

1. Игонина Л.Л. Оценка эффективности бюджетно-налоговой политики: ретроспективный и целеоритентированный подходы // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2014. № 28. С.2-10.
2. Винницкий Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1. С. 59-64.
3. Словарь античности. Перевод с немецкого. Ред. Кузицин В.И., Авеличев А.К. Москва Прогресс 1989 г. 704 с.
4. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование – М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 237-238.
5. Мамонова И.В. Оценка качества системного подхода к формированию налогового законодательства Российской Федерации // Налоги и финансовое право. 2012. № 5. С. 135-137.

Горбунова Елена Николаевна

кандидат юридических наук
доцент кафедры «конституционного, административного и
муниципального права» ФГБОУ ВПО «Югорский
государственный университет»,
г. Ханты-Мансийск
E-mail: GorbunovaEN@mail.ru

Налоговый маневр в нефтяной отрасли России

Аннотация: В статье раскрывается содержание параметров налогового маневра в нефтяной отрасли. Определяются основополагающие принципы реализации налогового маневра. Рассматриваются основные варианты налогового маневра, предлагаемые Министерством финансов Российской Федерации и Министерством экономического развития Российской Федерации. Приводится анализ предлагаемых вариантов налогового маневра.

Ключевые слова: нефтяная отрасль, налоговая политика, налоговый маневр, НДС, экспортная пошлина.

Annotation: The article reveals the content of the parameters of the tax maneuver in the oil industry. Sets out the fundamental principles for the implementation of tax maneuver. Considered are the main options of the tax maneuver, proposed by the Ministry of Finance of the Russian Federation and Ministry of economic development of the Russian Federation. The analysis of proposed options for fiscal maneuver.

Keywords: the oil sector, tax policy, tax reform, mineral extraction tax, export duty.

Современное состояние налоговой политики представляет собой комплекс мер в области налогового регулирования, задача которых установить оптимальный уровень налогового бремени и зависимости от характера поставленных государством задач.

Грамотно выстроенная налоговая политика позволит реализовать поставленные цели и задачи государства. В целом эффективность системы налогообложения сводится к увеличению доходов бюджетов за счет таких налоговых поступлений, как налогообложение сырьевого сектора России.

В современных условиях реформирования налоговой системы и освоения нефтяных ресурсов требуются новые подходы к разработке и совершенствованию регулирующих механизмов и инструментов в налоговой политике нефтегазового комплекса.

Приоритетом Правительства Российской Федерации в области налоговой политики в долгосрочной перспективе является дальнейшее повышение эффективности системы налогообложения, за счет применения различных инструментов, в первую очередь, налогообложения сырьевого сектора экономики России.

В нынешних условиях Правительство Российской Федерации, определившее новые факторы роста российской экономики, пытается не изменить ситуацию, а скорее подкорректировать. И в первую очередь за счет нефтегазовой отрасли. Нефтегазовые доходы в 2013 году составили 50,2% дохода федерального бюджета и формируются главным образом за счет федерального налога на добычу полезных ископаемых и доходов от внешнеэкономической деятельности (экспортных пошлин на нефть).¹

¹ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 02.07.2014 № 1190-р О проекте федерального закона «Об исполнении Федерального бюджета за 2013 год».

Доходы федерального бюджета в 2013 году составили 13 019,9 млрд. рублей (19,5% ВВП), в том числе нефтегазовые доходы – 6 534,0 млрд. рублей (9,8% ВВП), нефтегазовые – 6 485,9 млрд. рублей (9,7% ВВП).¹

В феврале 2012 года Министерство финансов Российской Федерации предложило ввести налоговый маневр, то есть перенастроить бюджетную систему за счет повышения НДС и акцизов, отмены льгот по региональным налогам. Предлагалось изменить действующую формулу расчета с «60-66» на «55-60».

Целью введения налогового маневра является снижение размера пошлин на экспорт нефти, с одновременным повышением ставки налога на добычу полезных ископаемых. При этом, снижающиеся доходы от экспортных пошлин предполагается перекрыть доходами от иных налогов.

Такая мера, по мнению Министерства финансов Российской Федерации, способствует стабилизации добычи нефти с сохранением приемлемой нормы доходности. По оценкам министра финансов Антона Силуанова, дополнительные доходы бюджета от налогового маневра за 3 года составят 174 млрд. руб., 35 млрд. – в 2014 г., 67 млрд. – в 2015 г., 72 млрд. – в 2016 г.

Согласно Федеральному закону № 263-ФЗ от 30.09.2013 года «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 31 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе», ставки НДС повышаются, а экспортные пошлины на нефть понижаются в 2014-2016 гг., с 1 января 2014 года базовая ставка НДС на нефть составляет 493 руб. за тонну (470 руб./т в 2013 г.), в 2015 г. она вырастет до 530 руб./т, а в 2016 г. – до 559 руб./т. Предельная ставка экспортной пошлины на нефть снижается с 60% до 59% от стоимости в 2014 г., до 57% – в 2015 г., до 55% – в 2016 г.²

Согласно последнему варианту, предложенному Министерством финансов Российской Федерации, маржа нефтепереработки в 2015–2017 годах составит 30 долларов за тонну. Ставку НДС на нефть в 2015 году предполагается установить на уровне 775 рублей за тонну, а не 530 рублей. На 2016 году предлагается ставка 873 рубля, на 2017 год – 950 рублей, тогда как ранее на оба года предлагалось 559 рублей. Вместе с тем ставка экспортной пошлины на нефть может составить 42% вместо 57% в 2015 году, 36% в 2016 году и 30% в 2017 году (планировалось на оба года 55%).³

Введение налогового маневра, по мнению автора, будет иметь негативные последствия для нефтяной отрасли в ближайшие годы. Поскольку уровень роста НДС на нефть превышает темпы снижения экспортной пошлины. Кроме того налоговый маневр вынуждает компании снизить уровень добычи нефти и пересмотреть программы переработки добытой нефти.

Прежде чем вводить налоговый маневр, необходимо создать переходные условия для нефтяных компаний, которые включали бы в себя дополнительные долгосрочные стимулы для сохранения объемов добычи и увеличения объемов продукции повышенной добавочной стоимости, для реализации программ по нефтепереработке и рентабельности нефтеперерабатывающих заводов.

Так, в частности, Министерство финансов Российской Федерации предложило ускоренный вариант маневра, согласно которому в 2015 году предельный коэффициент в формуле экспортной пошлины на нефть должен быть снижен с 59 до 42%, а

1 Распоряжение Правительства Российской Федерации от 02.07.2014 № 1190-р О проекте федерального закона «Об исполнении Федерального бюджета за 2013 год».

2 Федеральный закон от 30.09.2013 № 263-ФЗ «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе».

3 http://www.minfin.ru/ru/press/speech/printable.php?id_4=22175 статья «Налоговый маневр в нефтянке не согласовала только «Роснефть» от 03.07.2014.

в 2016 году – до 28%. НДС при этом Министерство финансов Российской Федерации предлагало повысить в 2015 году до 750-780 руб., в 2016 г. – до 1010 рублей.¹

Министерство энергетики Российской Федерации относительно введения налогового маневра заявило, что ускоренный маневр негативно отразится на рентабельности многих нефтеперерабатывающих компаний из-за роста внутренних цен на сырую нефть. По мнению Министерства энергетики Российской Федерации, маневр необходимо проводить до 2018 года, когда компании успеют завершить модернизацию своих нефтеперерабатывающих заводов.

По оценкам Министерства энергетики Российской Федерации, приведенным на официальном сайте ведомства, потери отрасли могут составить около 75 млрд. руб./год. Ведение налогового маневра в параметрах, приведенных Министерством финансов Российской Федерации, негативно повлияет на нефтепереработку и рентабельность нефтеперерабатывающих заводов. Кроме того снижение размера пошлин вызовет рост внутренней цены нефти, так как при снижении пошлины начинает расти внутренняя цена нефти – она считается как разница между экспортной ценой и расходами на пошлину и транспортировку.

На сегодняшний день, Министерство энергетики Российской Федерации прорабатывает различные варианты наполнения бюджета, в том числе и за счет более плавного изменения НДС при одновременном пересмотре с 2015 г. пошлин на экспорт мазута и дизельного топлива.

С иным мнением относительно введения налогового маневра выступают представители нефтяных компаний. Из-за действующего налогового маневра ряд проектов «Газпром нефти» стали нерентабельными, «Башнефть» потеряла 1 млрд. руб. Нефтяные компании считают, что НДС нужно собирать не с добычи, а с финансового результата. Новый налоговый маневр не стимулирует разработку новых крупных месторождений. Нефтяные компании предупреждают, что из-за снижения маржи переработки и сокращения инвестиций в модернизацию нефтеперерабатывающих заводов возможен дефицит нефтепродуктов в отдельных регионах. Председатель правления «Газпром нефти» Александр Дюков заявил следующее: «В качестве компенсации за рост налоговой нагрузки в добыче предложено снижение экспортной пошлины на дизельное топливо. Очень странное решение, учитывая, что отечественная переработка производит дизельное топливо и мазут в объемах, превышающих внутренний спрос, так как общий объем переработки нефти связан в первую очередь с потребностями внутрироссийского рынка в бензине. В результате в проигрыше остаются именно те компании, которые делали все, чтобы обеспечить рынок действительно необходимым продуктом».²

В нефтяных компаниях отмечают, что при новом налоговом маневре придется перестраивать всю систему адресных льгот в нефтяной отрасли.

В марте 2014 года в Правительстве Российской Федерации обсуждали дополнительные предложения Министерства финансов Российской Федерации по изменению параметров налогового маневра в нефтяной отрасли, а именно: более резкое снижение экспортной пошлины на сырую нефть при одновременном повышении НДС. По мнению Министерства финансов Российской Федерации, к этой мере следует прибегнуть, если не удастся договориться с партнерами по Таможенному союзу о продлении текущих тарифных и нетарифных ограничений. Министерству энергетики Российской Федерации выступает против резкого налогового маневра, считая, что выравнивать пошлины следует медленно. Иначе он может вызвать подорожание бензина на внутреннем рынке.

1 <http://www.klerk.ru/buh/news/383332>.

2 Евгений Третьяков, Екатерина Епрынцева, Антон Подвинцев. Большие маневры ОАО «Газпром нефть» / Сибирская нефть / Все выпуски / 2013 / № 105 (октябрь 2013).

В 2014 году были предприняты соответственно две инициативы: во-первых, увеличение НДС на нефть, во-вторых, снижение экспортной пошлины. Министерство финансов Российской Федерации предложило, начиная с 2014 года в течение трех лет снижать пошлину на нефть на 2-3 процентных пункта в год. Экспортная пошлина на нефть в Российской Федерации, согласно данным Министерства экономического развития Российской Федерации, с 1 февраля 2014 года снизилась на \$14,7 – до \$386,3 за тонну. НДС увеличился с 470 до 493 р. за тонну.¹ Данный налоговый маневр по оценкам должен в итоге принести бюджету дополнительные средства.

По мнению автора, введение налогового маневра в параметрах предложенных Министерством финансов Российской Федерации приведет к:

- снижению рентабельности нефтеперерабатывающих заводов;
- снижению уровня добычи нефти в стране и изменить программы переработки нефтяных компаний;
- увеличению цены на бензин в 2014 году на 3-4 рубля за литр.

Для получения эффективного результата от введения налогового маневра в нефтяной отрасли Правительству Российской Федерации необходимо услышать мнение как государственных органов с одной стороны, так и нефтяных компаний с другой. Кроме того для реализации цели, относительно пополнения бюджета за счет нефтяной отрасли, требуется системная работа в отношении реформы налогообложения нефтяной отрасли, поэтапный переход от налогового маневра к налогообложению финансового результата нефтяных компаний.

Библиографический список:

1. Федеральный закон от 30.09.2013 № 263-ФЗ «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе».
2. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 02.07.2014 № 1190-р О проекте федерального закона «Об исполнении Федерального бюджета за 2013 год».
3. Евгений Третьяков, Екатерина Епрынцева, Антон Подвинцев Большие маневры ОАО «Газпром нефть» / Сибирская нефть / № 105 (октябрь 2013).

Электронные ресурсы:

4. http://www.minfin.ru/ru/press/speech/printable.php?id_4=22175
5. <http://rusrand.ru/events/nalogovyj-manevr-v-neftjanoj-otrasli>
6. <http://www.klerk.ru/buh/news/383332/>

1 <http://rusrand.ru/events/nalogovyj-manevr-v-neftjanoj-otrasli>.

Условия публикации в журнале «Налого и финансовое право»

Сведения об издании:

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

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

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налого 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 «Налого 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 «Налого и финансовое право».

7. Высшая аттестационная комиссия (ВАК) Министерства образования и науки Российской Федерации включила журнал «Налого 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 «Налого и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налого и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Условия публикации в журнале «Налого и финансовое право»:

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налого 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!),
 - пристатейный 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
- общий *аудит*

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