

НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ СОВРЕМЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ПОЛИТИКИ И ОБЗОР НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА ИЮЛЬ–АВГУСТ 2013 Г.

Л.Анисимова

На фоне общей неопределенности с государственной финансовой политикой весьма впечатляет работа, которая проводится Высшим арбитражным судом РФ (ВАС РФ) по адаптации правоприменительной практики в РФ к работе в условиях свободного рынка. Прежде всего, следует отметить меры по установлению соотношений внутреннего российского законодательства и международных практик в сфере экономического и финансового регулирования. В анализируемый период времени ВАС РФ были отработаны вопросы, очень важные для защиты интересов бюджета России. ВАС РФ удалось выработать универсальные с точки зрения международного права решения о применении российских норм в отношении российских и иностранных участников судебных процессов.

В июле-августе в России продолжилось замедление темпов экономического роста. По оценкам Минэкономразвития России, темп роста в 2013 г. может снизиться до уровня ниже 2%¹. Продолжается отток капитала². Из-за сокращения сырьевого экспорта в связи с снижением темпов роста основного потребителя сырьевых ресурсов – КНР – в РФ останавливаются производства по добыче и первичной обработке многих сырьевых товаров. Например, РУСАЛ объявил о приостановке производства алюминия на ряде заводов, пока цена на мировом рынке не вернется к 2000–2400 долл./т (предположительно, на 4 года на 5-ти заводах), в связи с высокими издержками и неопределенностью в тарифной политике³. Сохраняющаяся высокая цена на нефть как важнейший источник относительного благополучия федерального бюджета становится одновременно и источником постоянного напряжения, поскольку оказывается во многом зависимой от политики ФРС – стоит уменьшиться расходам по выкупу гособлигаций в США, как доллар подорожает, т.е. его приток на мировые рынки сократится – и следом снизится цена на нефть.

В целях предупреждения социальных последствий, связанных со стагнацией и возможным ослаблением национальной валюты, власти усиливают финансирование бюджетных секторов, поэтому отмечается такое явление как рост поступлений по НДФЛ на фоне сокращения поступлений по нало-

гу на прибыль⁴. По нашему мнению, такое явление может свидетельствовать о том, что обострилась еще одна проблема, которая в ближайшее время будет очень сильно тормозить развитие внутреннего рынка – это несоответствие в уровнях оплаты труда в государственном секторе и на внутреннем рынке. В условиях свободного рынка зарплаты работников госсектора, как правило, в разы ниже, чем заработки в бизнесе. В РФ высокопоставленным чиновникам и сотрудникам госкорпораций, напротив, государство обеспечило безрисковое содержание в разы и десятки раз выше, чем могут заработать занятые в свободном бизнесе^{5,6}.

Обычно государство в условиях рынка сознательно поддерживает относительно низкий уро-

4 А.Зотин, «Дыру по прибыли считают», Журнал «Коммерсант Деньги», № 33 (941) от 26.08.2013. По данным Росстата, сальдированный финансовый результат предприятий за шесть месяцев 2013 года на 21,7% меньше по сравнению с первым полугодием 2012-го. Отсюда и провал в поступлениях от налога на прибыль. Поступления от налога на прибыль в региональные бюджеты, по данным Казначейства РФ, уменьшились на 285 млрд руб. (на 26%) относительно прошлого года. Уменьшиться слишком сильно доходам регионов не дал НДФЛ, за первое полугодие 2013 года его сборы выросли на 11% относительно того же периода прошлого года. Подробнее см.: kommersant.ru/doc/2259759.

5 А.Алексеевских, Т.Ширманова, «Зарплаты региональных чиновников в 1,5 раза выше, чем у сограждан», сайт izvestia.ru от 21.08.2013. Зарплаты региональных чиновников на 56% превышают средний уровень зарплат по стране, а сразу в 12 регионах чиновники вдвое богаче своих земляков.

6 «Передовики доходопроизводства». См сайт gazeta.ru/business/2013/08/26/5606229.shtml от 26.08.2013. Журнал CEO впервые опубликовал рейтинг зарплат членов правления российских госкомпаний. На первом месте уже оказался Сбербанк, где средний размер месячных выплат на члена правления составил 11,7 млн рублей. На втором месте – группа ВТБ (10 млн рублей), на третьем и четвертом – РЖД и Газпромбанк с 6,1 млн рублей.

1 Ф.Сморщков, Газета.ru от 26.08.2013 «Улюкаев умеряет оптимизм».

2 А.Клепач: Отток капитала в 2015–2016 годах будет нулевым, сайт ng.ru от 27.08.2013.

3 См., например: Акция. Прошел митинг против закрытия Волгоградского алюминиевого завода. Газета «Коммерсант» (Волгоград) № 150 (5179) от 22.08.2013. На Волгоградском заводе работает 3 тыс. человек.

вень оплаты труда госчиновников, и этому есть простое экономическое объяснение – чтобы люди шли зарабатывать в бизнесе, на открытом рынке. Если люди идут в бизнес – свободный рынок будет развиваться. Если же государство всех берет на безрисковое высокодоходное содержание, то тем самым оно просто стимулирует импорт – именно поэтому стимулирование потребительского спроса простым повышением зарплат бюджетникам, как рекомендуют некоторые эксперты, никак не скажется в России на развитии внутреннего рынка, а только приведет к дальнейшему раскручиванию зарплатно- (пенсионно-) ценовой спирали и к деградации внутреннего производительного рынка, который оказывается неконкурентоспособным, не способным выдержать предложенную бюджетом «гонку зарплат»¹ и коммунальных тарифов. В первую очередь именно по этой причине, по нашему мнению, в РФ не может сформироваться сегмент малого бизнеса. По крайней мере, в дотационных регионах вопрос о контроле численности чиновников стоит уже достаточно остро².

Видимо, в ближайшие годы ситуация не улучшится. Основными направлениями бюджетной политики в 2014–2016 гг. предусмотрены дополнительные (по сравнению с утвержденными на исполнение действующих расходных обязательств) бюджетные ассигнования, которые преимущественно будут направлены на: оплату труда работников федеральных учреждений здравоохранения, образования, культуры, науки и социального обслуживания; федеральных государственных гражданских служащих и лиц, замещающих государственные должности (т.е. чиновников высшего зве-

1 «Росстат: зарплаты сотрудников администрации президента РФ выросли на 66% в 2013 году», сайт kommersant.ru/news/2263034/rubric/3. «Зарплаты сотрудников администрации президента в первом полугодии 2013 года выросли на 66,5% по сравнению с аналогичным периодом прошлого года... средняя зарплата в ведомстве составила более 171,3 тыс. руб. Средняя зарплата сотрудников аппарата правительства РФ за этот же период выросла на 50,8% – до 167 тыс., служащих Государственной думы – на 28%, до 67 тыс. руб. Зарплата сотрудников Федеральной службы по контролю за оборотом наркотиков возросла на 40% и составила 75,2 тыс. руб., служащих Министерства обороны – на 50%, до 75,7 тыс. руб. При этом заработная плата работников Министерства здравоохранения, напротив, сократилась почти на 24%, до 61,8 тыс. руб., Министерства регионального развития – на 25,5%, до 49,5 тыс. руб.»

2 Н.Городецкая, «Популяция региональных чиновников будет взята под контроль. Депутаты хотят дать правительству право ограничивать их численность», сайт: kommersant.ru от 30.08.2013. «...По данным Росстата на 1 октября 2011 года (более поздних данных на сайте Росстата нет), число “всех работников, замещающих госдолжности и должности гражданской службы в РФ”, составляло 667,14 тыс. человек, федеральных чиновников в территориальных органах госвласти – 454,6 тыс., а региональных чиновников – всего 182,6 тыс. человек».

на); рост пенсий военнослужащих не менее чем на 2% сверх уровня инфляции; увеличение числа военнослужащих, проходящих службу по контракту, и некоторые другие платежи, включая выплату ежемесячного пособия при рождении третьего ребенка и взносы в инвестиционные фонды. При этом за 3 года расходы возрастут на 22% (т.е. свыше 5 трлн руб.), а дефицит (планируется, что его удастся удержать в районе 0,6% ВВП) будет профинансирован в основном за счет роста госдолга – за 3 года он вырастет примерно на 4 трлн руб.³, а в оставшейся части – за счет поступлений от приватизации госсобственности.

На фоне общей неопределенности с государственной финансовой политикой весьма впечатляет техническая работа, которая проводится Высшим арбитражным судом РФ (ВАС РФ) по адаптации правоприменительной практики в РФ к работе в условиях свободного рынка. Прежде всего, следует отметить меры по установлению соотношений внутреннего российского законодательства и международных практик в сфере экономического и финансового регулирования.

В анализируемый период времени ВАС РФ были отработаны вопросы, очень важные для защиты интересов бюджета России. ВАС РФ удалось выработать универсальные с точки зрения международного права решения о применении российских норм в отношении российских и иностранных участников судебных процессов, а именно: 1) ВАС РФ определил, что претендовать на судебную защиту имущественных интересов могут только добросовестные участники сделок; 2) по искам о нарушении имущественных прав юридического лица члены органов управления таким юридическим лицом подлежат судебной защите только в случае, если они действовали добросовестно и выполняли возложенные на них функции.

Проиллюстрируем на некоторых примерах, как могут применяться выработанные правовые позиции для защиты интересов российского бюджета и экономических российских юридических лиц.

Основными каналами, которые используют товаропроизводители для безналогового вывода доходов из РФ на территории государств с низконалоговыми юрисдикциями, являются: а) трансфертное ценообразование, б) перенос рассмотрения хозяйственных споров в иностранные юрисдикции, в) использование возможностей, предоставляемых внутренним законодательством для перевода фактического центра управления российской организацией в иностранные юрисдикции.

3 То есть превысит 12 трлн руб. и составит свыше 13% ВВП при рекомендуемых МВФ 10%.

Что касается трансфертного ценообразования, то оно применяется в рамках сделок, когда доходы одного участника сделки вследствие использования между контрагентами нерыночных цен могут фактически передаваться другому участнику сделки, т.е. выводятся для целей налогообложения в государства с льготным налоговым режимом. Такие сделки совершаются, как правило, между взаимозависимыми лицами, поэтому Налоговый кодекс РФ (НК РФ) содержит механизм определения совокупной доли участия при многоходовых схемах взаимного участия организаций в капиталах друг друга для целей законного признания лиц взаимозависимыми, а также содержит критерии отнесения сделок между взаимозависимыми лицами к категории контролируемых российскими налоговыми органами.

Минфин России письмом от 16 августа 2013 г. № 03-01-18/33535 разъяснил положения НК РФ о взаимозависимых лицах и критериях признания сделок между ними контролируемыми в целях правильного исчисления налоговой базы, применения установленных НК РФ правил определения долей взаимного участия организаций в капиталах, определения рыночных цен по конкретным видам сделок между взаимозависимыми лицами, пересчета доходов и расходов участников сделки для организаций банковского сектора.

Правила определения цен, доходов и расходов при совершении сделок между взаимозависимыми лицами в целях признания таких сделок контролируемыми и расчета базы обложения налогом на прибыль участников таких сделок регулируются Разделом V.1 НК РФ (ст. 105.1–105.17 НК РФ).

Минфин России пояснил, что не все доходы взаимосвязанных лиц подлежат учету при определении суммового критерия в целях признания сделок контролируемыми для целей налогообложения прибыли. В ситуациях, когда доходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, возникают не в результате непосредственного совершения сделок между взаимозависимыми лицами, такие доходы не учитываются при определении суммового критерия, как то: доходы в виде превышения суммы переоценки активов над суммой переоценки обязательств при изменении курса валюты; положительные разницы от превышения положительной переоценки драгоценных металлов над отрицательной переоценкой; суммы восстановленных резервов, расходы на формирование которых ранее были приняты в составе расходов; доходы от долевого участия в других организациях, в том числе в виде дивидендов и пр.

Вместе с тем при расчете суммового критерия по финансовым сделкам, которые могут попасть в

число контролируемых, Минфин России прокомментировал особенности, которые необходимо будет учитывать налогоплательщикам. В частности, по договорам займа, кредита, сделкам РЕПО при определении соответствия суммовому критерию следует учитывать проценты в соответствии с порядком их признания в рамках главы 25 НК РФ (с учетом правила капитализации, т.е. признания дивидендами процентов, превышающих установленный норматив), по биржевым фондовым сделкам в режиме основных торгов доходы не учитываются, поскольку цены таких биржевых сделок заведомо являются рыночными; по внебиржевым долговым ценным бумагам сделки, совершаемые взаимозависимыми лицами, напротив, квалифицируются как контролируемые, при этом сумма начисленного (накопленного) процентного (купонного) дохода, а также периодические выплаты накопленного процентного (купонного) дохода от эмитента (векселедателя) согласно условиям выпуска долговой ценной бумаги учитываются при расчете суммового критерия; по операциям, связанным с размещением эмитированных акций (долей, паев), доходы и расходы налогоплательщика-эмитента и доходы и расходы налогоплательщика, приобретающего такие акции (доли, паи), для целей определения суммового критерия не учитываются, соответственно не учитываются при определении суммового критерия и доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые были получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации; в отношении сделок по предоставлению банковских гарантий или поручительств в пользу своего взаимозависимого лица, в целях определения суммового критерия учитывается размер получаемого вознаграждения и пр.

Разъяснения Минфина России, строго говоря, не являются юридически легитимными. Точно также, по нашему мнению, расчет долей участия не вполне корректно проиллюстрирован схемой, приведенной в приложении 2 к разъяснительному письму. Но это письмо иллюстрирует позицию Минфина России в отношении признания или непризнания конкретных финансовых сделок между взаимозависимыми лицами контролируемыми, а в соответствии со ст. 105.16 НК РФ именно на налогоплательщика возложена обязанность уведомлять налоговые органы о совершенных контролируемых сделках. То есть непредставление такого уведомления будет являться нарушением законодательства со стороны налогоплательщика. Как мы поясним далее по тексту настоящего обзора, российским налогоплательщикам следует очень внимательно от-

носиться ко всем общим рекомендациям Минфина России, чтобы не допускать нарушений законодательства, которые в принципе могут стать причиной их ликвидации по Закону.

На примере разъяснений Минфина России для банковского сообщества становится очевидным, насколько сложно определить доли взаимного участия в капиталах, особенно если участники сделок находятся за пределами РФ, а конечные бенефициары не определены. И насколько сложно определить реальную цену трансфертной сделки, которая может состоять из совокупности отдельных разведенных во времени операций, а также доходы и расходы всех участников контролируемой сделки.

Для того, чтобы действовал механизм контроля за сделками между взаимосвязанными лицами по многоходовым трансграничным участиям, необходимо в первую очередь идентифицировать всех участников и их доли в капитале. Этому в значительной степени способствует найденное ВАС РФ решение в рамках постановления Президиума ВАС от 26.03.2013 № 14828/12 по делу № А40-82045/11-64-444. Суть конфликта состояла в том, что одной из сторон, участвующих в деле по установлению права собственности на имущество, находящееся на территории РФ, выступала офшорная компания, владельца которой по законодательству страны по месту ее регистрации она не обязана идентифицировать.

Поскольку Президиум ВАС РФ обязан исходить из превалярования международных соглашений над отечественным законодательством, то предложенная им конструкция идентификации бенефициара для таких ситуаций в случае их рассмотрения на территории РФ является изящной и юридически универсальной.

Президиум ВАС РФ, в частности, отметил: «Сама по себе регистрация права собственности на недвижимое имущество, находящееся в Российской Федерации, за юридическим лицом, зарегистрированным в офшорной зоне и потому не раскрывающим публично своего выгодоприобретателя, не является правонарушением.

Однако подобная юридическая организация владения недвижимым имуществом на территории Российской Федерации не должна приводить к тому, что права и законные интересы неограниченного круга третьих лиц окажутся ущемленными или нарушенными в результате их участия (в том числе и недобровольного) в правоотношениях, другой стороной в которых выступает офшорная компания.

Вследствие непубличной структуры владения акциями (долями) в офшорной компании доказы-

вание недобросовестности приобретения имущества или иных фактов, с которыми закон связывает защиту интересов третьих лиц, в данном деле было существенно затруднено из-за наличия в соответствующем иностранном правовом порядке особых правил о раскрытии информации о выгодоприобретателях офшорных компаний.

В связи с этим в ситуации, когда вопрос о применении положений российского законодательства, защищающих третьих лиц, ставится в отношении офшорной компании, бремя доказывания наличия либо отсутствия обстоятельств, защищающих офшорную компанию как самостоятельного субъекта в ее взаимоотношениях с третьими лицами, должно возлагаться на офшорную компанию. Такое доказывание осуществляется, прежде всего, путем раскрытия информации о том, кто в действительности стоит за компанией, то есть раскрытия информации о ее конечном выгодоприобретателе.»

Если упростить изложенное, то суть позиции ВАС РФ формулируется следующим образом: если по закону офшора нельзя раскрывать владельца юридического лица, то на территории РФ законодательство защищает только добросовестных участников сделки, что предполагает идентификацию реальных участников и выгодоприобретателей. Иными словами, собственность на имущество может быть зарегистрирована на офшорную компанию, но для рассмотрения иска в российском суде следует раскрыть конечного бенефициара.

Следующая схема, направленная на сокрытие бенефициара по сделке, – в договоре прописывается не российская юрисдикция для рассмотрения хозяйственных споров.

Эта ситуация исследована в Информационном письме ВАС РФ № 158 о практике рассмотрения арбитражными судами дел с участием иностранных лиц, которое было размещено на сайте ВАС РФ 26.07.2013.

В первом разделе Информационного письма № 158 Президиум ВАС РФ разъяснил, что арбитражные суды без достаточной необходимости не должны вмешиваться в соглашение сторон о выборе компетентного суда (пророгационное соглашение).

Для признания того, что спор с участием иностранного лица относится к компетенции российского арбитражного суда, если другая сторона возражает против его компетенции, важно установить соблюдение одного из следующих условий:

- наличие исключительной компетенции российских арбитражных судов (ст. 248. Арбитражного процессуального кодекса РФ – далее АПК РФ);

- наличие пророгационного соглашения¹ между сторонами о передаче спора на рассмотрение российского арбитражного суда (ст. 249 АПК РФ);
- наличие тесной связи спорного правоотношения с территорией Российской Федерации (ст. 247 АПК РФ).

Согласно ст. 247 исключительная компетенция арбитражного суда РФ возникает по сделкам: по месту нахождения ответчика или имущества ответчика; спор возник из неосновательного обогащения, имевшего место на территории РФ; спор возник из отношений, связанных с обращением ценных бумаг, выпуск которых имел место на территории РФ, и др.

Согласно ст. 248 исключительная компетенция арбитражного суда РФ возникает в следующих случаях: по спорам в отношении находящегося в государственной собственности РФ имущества, в том числе по спорам, связанным с приватизацией государственного имущества и принудительным отчуждением имущества для государственных нужд; по спорам, предметом которых являются недвижимое имущество, если такое имущество находится на территории РФ, или права на него; по спорам, связанным с учреждением, ликвидацией или регистрацией на территории РФ юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также с оспариванием решений органов этих юридических лиц и др.

Согласно ст. 249 если стороны, хотя бы одна из которых является иностранным лицом, заключили соглашение, в котором определили, что арбитражный суд в РФ обладает компетенцией по рассмотрению возникшего или могущего возникнуть спора, связанного с осуществлением ими предпринимательской и иной экономической деятельности, арбитражный суд в РФ будет обладать исключительной компетенцией по рассмотрению данного спора при условии, что такое соглашение не изменяет исключительную компетенцию иностранного суда.

Таким образом, если стороны договором предусмотрели компетенцию иностранного суда для своих сделок и не представляют в судебную систему РФ иски, то для прекращения вывода капиталов и безналогового вывода доходов с территории РФ российский арбитражный суд обладает такой важной компетенцией, как право ликвидации российского участника сделки. Это не будет противозаконным действием при соблюдении требований

п. 2 ст. 61 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), которая предусматривает, что юридическое лицо может быть ликвидировано в том числе по решению суда в связи с неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов.

Как мы уже видели ранее, нарушение правил уведомления о наличии контролируемых сделок вполне может быть признано нарушением российского законодательства и основанием для ликвидации российского юридического лица – участника таких сделок. О том, что ликвидация нарушителей законодательства решениями местных органов судебной власти является обычной практикой, свидетельствует ситуация, с которой столкнулся холдинг En+ в связи с инициацией банкротства подведомственного ему алюминиевого завода КАП Правительством Черногории, на территории которой находится КАП. Летом этого года Минфин Черногории обратился в Арбитражный суд Подгорицы с иском о банкротстве предприятия на основании долга завода в €24,4 млн, который образовался вследствие выплаты Минфином Черногории Deutsche Bank €24,4 млн по госгарантии (ранее КАП нарушил ковенанты² по кредиту на €135 млн и вернуть этот долг комбинат не смог)³.

Следующий канал вывода капитала и налоговых уклонений – это недобросовестное использование формальных возможностей, предоставленных российским законодательством.

Пленум ВАС РФ постановлением от 30 июля 2013 г. № 62 на основании ст. 13 Федерального конституционного закона от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» дал арбитражным судам развернутые разъяснения по вопросу о возмещении убытков юридического лица лицами, входящими в состав органов юридического лица.

В соответствии с п. 3 ст. 53 ГК РФ лицо, входящее в орган управления юридическим лицом, должно действовать в интересах юридического лица добросовестно и разумно. На него возложена обязанность возместить причиненные юридическому лицу убытки вследствие совершенных им действий или бездействия. Вместе с тем истец должен доказать наличие обстоятельств, свидетельствующих о недобросовестности и (или) неразумности действий (бездействия) директора (п.5 ст.10 ГК РФ).

ВАС РФ обратил внимание на то, что суды не должны применять п. 5 ст.10 ГК РФ формально. Как правило, на практике истец не располагает до-

¹ Пророгационные соглашения (от лат. prorogatio — продление), соглашения о подсудности, устанавливающие, суды какого государства компетентны разрешать споры по внешне-торговым сделкам.

² Ковенант – договорное обязательство совершить определенные или воздержаться от определенных действий.

³ О.Алексеева, А.Топалов, «Дерипаска засудит Черногорию на миллиард евро», сайт Газета.Ru от 13.08.2013.

статочными документарными доказательствами, потому что документы по деятельности организации находятся у директора. В целях преодоления такой коллизии ВАС РФ обращается к формуле добросовестности участников процесса. В случае отказа директора от дачи пояснений или их явной неполноты, если суд сочтет такое поведение директора недобросовестным (ст. 1 ГК РФ), бремя доказывания отсутствия нарушения обязанности действовать в интересах юридического лица добросовестно и разумно может быть возложено судом на директора.

Далее ВАС РФ разъяснил, в каких случаях недобросовестность действий (бездействия) директора считается доказанной, в частности, когда директор: действовал без одобрения вышестоящих органов при наличии конфликта между его личными интересами (интересами аффилированных лиц директора) и интересами юридического лица; скрывал информацию по сделке либо предоставил недостоверные документы по сделке; удерживал документы юридического лица после своей отставки и пр.

Вместе с тем разъяснения не затрагивают многие спорные вопросы, нерешенность которых создает легальные каналы для масштабного вывода капиталов и ослабления юридических лиц.

Так, ВАС РФ определяет понятие сделки на невыгодных условиях и даже оговаривает критерии (признаки) такой сделки: «Под сделкой на невыгодных условиях понимается сделка, цена и (или) иные условия которой существенно в худшую для юридического лица сторону отличаются от цены и (или) иных условий, на которых в сравнимых обстоятельствах совершаются аналогичные сделки (например, если предоставление, полученное по сделке юридическим лицом, в два или более раза ниже стоимости предоставления, совершенного юридическим лицом в пользу контрагента)».

В данном случае речь идет только о ценах. Но, не исключена ситуация, когда манипулирование затратами становится причиной вывода капиталов предприятия. Например, если в отрасли большую долю в расходах составляет амортизация основных средств (добывающие, трубопроводные и др. компании), то при формировании цены она (амортизация) учитывается и начисляется при формировании затрат. А вот выручка в части возмещения начисленной амортизации, не исключено, что просто остается на счете, открытом в офшоре. При этом в России, как и положено, уплачивается прибыль с разницы между выручкой и затратами, включающими начисленную амортизацию. Сумма возмещенной амортизации – это средства предприятия, реальный источник обновления основных фондов,

модернизации и инвестиций. Но вместе с тем это и собственный капитал организации, которым она вправе самостоятельно распоряжаться. Поэтому суммы, полученные в возмещение амортизации, далеко не всегда возвращаются в Россию. Иногда они, видимо, размещаются на счетах третьих лиц и уже оттуда предоставляются в виде прямых инвестиций этих третьих лиц тому же самому предприятию или предоставляются ему на время в виде кредитов, что позволяет «вытащить» из России еще больше средств за счет начисленных процентов и при этом еще больше легально уменьшить налогооблагаемую прибыль¹. А иногда за счет этих собственных средств выплачиваются огромные дивиденды вместо инвестиций в развитие предприятия и его модернизацию.

Все эти схемы пока, к сожалению, находятся за пределами понятия «сделка на невыгодных условиях». Эти суммы остаются вне поля зрения налоговых служб – они считают налог на прибыль, и только ЦБ РФ фиксирует отток капиталов². Воспрепятствовать таким схемам вывода капиталов могут, пожалуй, миноритарные акционеры, особенно, если они одновременно являются работниками организации и входят в органы ее управления: только они реально могут видеть, что на предприятии не обновляется оборудование и не производится модернизация при том, что цены на продукцию выросли весьма существенно. Согласно разъяснению ВАС РФ, в силу части 2 ст. 225.8 АПК РФ решение об удовлетворении требования по иску учредителя (участника) о возмещении убытков принимается в пользу юридического лица, в интересах которого был предъявлен иск. При этом в исполнительном листе в качестве взыскателя указывается учредитель (участник), осуществлявший процессуальные права и обязанности истца, а в качестве лица, в пользу которого производится взыскание, – юридическое лицо, в интересах которого был предъявлен иск.

1 Руководство РФ явно намерено восстановить контроль за движением капиталов. См.: «Путин: налоги с угля должны платиться в РФ, а не уходить в офшор. Путин отметил, что такой подход сформирован во всех развитых странах», сайт VFM.ru от 26.08.2013. «Центры формирования прибыли и налогообложения угольных компаний должны находиться не в офшорах, а в России. Поскольку ресурсная база наших угольных компаний находится в России, то и центры формирования прибыли, а, следовательно, и налогообложения, также должны находиться в России, а не где-то за границей ..., в офшорах», – сказал президент на заседании комиссии по ТЭК.

2 А.Башкатова, «Российский инвестиционный бум в офшорах. Сделки госкомпаний обернулись аномалиями в первом квартале 2013 года», сайт ng.ru 19.08.2013. «Статистика Центробанка (ЦБ) по инвестициям российских компаний в другие страны поражает воображение. За один первый квартал 2013 года в страны дальнего зарубежья наши компании вложили почти в полтора раза больше, чем за весь 2012 год».

Полагаем, что администрация по требованию работника организации должна быть обязана приобрести для него определенный пакет акций того предприятия, на котором он трудоустроен, с условием обратного выкупа в случае его увольнения по собственному желанию.

Из числа других документов, выпущенных в рассматриваемый период, необходимо отметить следующие.

1. В контексте исследования вопросов ценообразования в сфере тарифов естественных монополий интерес представляет Решение ВАС РФ от 2 августа 2013 г. № ВАС-6446/13, которое разъясняет вопрос о принципах формирования регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике по иску ООО «Районные электрические сети» о несоответствии действующему законодательству пп.5 п. 28 Основ ценообразования в области регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике, утвержденных постановлением Правительства РФ от 29.12.2011 № 1178. В частности, речь идет о том, что правила ценообразования, по мнению истца, не позволяют ему возместить за счет выручки от реализации услуг по электроснабжению потребителей все понесенные в связи с этим затраты поскольку уплаченная им собственнику оборудования арендная плата за пользование объектами электросетевого хозяйства принимается к вычету только в части начисленной амортизации и уплаты налога на имущество, относящихся к арендованным объектам.

ВАС РФ разъяснил, что оспариваемая норма является экономически обоснованной и юридически справедливой, поскольку арендный платеж содержит в том числе прибыль арендодателя – собственника арендуемых объектов. Если бы в тарифах учитывалась вся сумма арендных платежей, то собственники указанных объектов получали ли бы необоснованный дополнительный доход, заложенный в арендной плате и оплаченный потребителями электроэнергии в регионе.

Вместе с тем, как отметил ВАС РФ, ограничение других обязательных расходов арендатора только налогом на имущество является несправедливым, поскольку ему приходится оплачивать и другие обязательные платежи, связанные с арендой объектов электросетевого хозяйства, как то: транспортный налог, земельный налог, экологические платежи за негативное воздействие на природную среду, включаемые собственником объектов в состав арендной платы, – эти расходы, учтенные и оплаченные в составе выручки, должны возмещаться арендатору, поскольку обязанность по уплате та-

ких налогов законодательством возлагается на собственника имущества.

Вместе с тем ВАС РФ отклонил иск о возмещении арендатору некоторых других налогов. Так, по мнению ВАС РФ, истец необоснованно отнес к числу налогов, подлежащих включению в расходы арендатора в составе арендной платы, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц и налог на прибыль арендодателя. Уплата названных налогов связана не с фактом владения имуществом, а с наличием у арендодателя дохода от сдачи имущества в аренду. Тем самым, суд провел четкое разграничение обязательных платежей арендодателя, подлежащих возмещению арендатору в связи с арендой объектов электросетевого хозяйства и обязательных платежей арендодателя, относимых за счет доходной части арендного платежа, не подлежащих возмещению арендатору.

2. Письмами ФНС РФ от 15 августа 2013 г. № АС-4-3/14908@ и Минфина России от 06.08.2013 г. № 03-03-10/31651 разъяснен вопрос о порядке учета в целях налогообложения прибыли сумм, полученных в результате уменьшения обществом с ограниченной ответственностью (ООО) размера уставного капитала до величины меньшей, чем стоимость его чистых активов.

Смысл разъяснения в том, что, если уменьшение уставного (складочного) капитала было произведено в силу требований ст. 30 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» вследствие снижения стоимости чистых активов ниже номинального уровня уставного (складочного) капитала в течение года, следующего за отчетным, то такое уменьшение уставного капитала не может считаться доходом ООО. Минфин России сослался на позицию ВАС РФ, изложенную в Определении Суда от 13.10.2009 г. № ВАС-11664/09, согласно которой сумма уменьшения уставного капитала будет считаться внереализационным доходом ООО и учитываться в целях налогообложения прибыли только в том случае, если уставный капитал уменьшается в добровольном порядке и при этом уменьшение уставного капитала не сопровождается соответствующей выплатой (возвратом) стоимости части вклада участникам общества.

3. Письмами ФНС РФ от 15 августа 2013 г. № АС-4-11/14909@ и Минфина России от 06.08.2013 г. № 03-04-07/31472 разъяснен вопрос обложения налогом на доходы физических лиц доходов (НДФЛ) членов совета директоров, не являющихся налоговыми резидентами РФ. ФНС РФ и Минфин России

разъяснили, что стандартная ставка 30% применяется ко всем доходам нерезидентов, за исключением доходов, получаемых от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста (п. 3 ст. 224 НК РФ). Для таких специалистов установлена ставка 13%.

Понятие высококвалифицированного специалиста определено ст. 13.2 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации». Если размер заработной платы (вознаграждения) за выполнение трудовой деятельности (на основании трудового договора или гражданско-правового договора) иностранного специалиста составляет не менее 2 млн руб. в год (а такой размер установлен для прочих иностранных граждан, кроме ученых и преподавателей; лиц, привлеченных резидентами особых экономических зон; лиц, участвующих в реализации проекта «Сколково», которым определены иные критерии оплаты труда), то при соблюдении других требований указанной статьи Закона, специалист считается высококлассным и его доходы подпадают под обложение НДФЛ по ставке 13%. Соответственно, если оплата труда члена совета директоров, выплачиваемая работодателем или заказчиком работ (услуг), не ниже установленного минимума (2 млн руб в год), то член совета директоров для целей налогообложения НДФЛ признается высококвалифицированным специалистом.

4. Постановлением Правительства РФ от 8 августа 2013 г. № 680 Минэкономразвития России был уполномочен в течение 3-х месяцев разработать и утвердить методику определения предельного размера платы за оказание государственной услуги, предусмотренной п. 30 Постановления Правительства РФ от 6 мая 2011 г. № 352 «Об утверждении

перечня услуг, которые являются необходимыми и обязательными для предоставления федеральными органами исполнительной власти государственных услуг» в случае предоставления этих услуг организациями, не являющимися федеральными государственными учреждениями или федеральными унитарными предприятиями.

Речь идет об услуге по проверке соответствия заявителя критериям аккредитации в целях проведения аккредитации органов по сертификации и испытательных лабораторий (центров) согласно законодательству РФ о техническом регулировании.

Не вполне понятно, почему речь идет только о предельном размере платы за допуск к выполнению госуслуги и ничего не говорится о том, каким критериям должна отвечать коммерческая организация, допущенная к оказанию за плату госуслуги по проверке соответствия заявителей критериям аккредитации органов, осуществляющих сертификацию, и испытательных лабораторий в соответствии с законодательством о техническом регулировании. Видимо, речь идет о привлечении фирмпосредников для аккредитации международных экспертов, потому что собственно аккредитацию должно санкционировать либо само Минэкономразвития России либо саморегулируемая организация, объединяющая основных производителей в соответствующих областях. Пока не будет решен вопрос, кто вправе проводить аккредитацию, размер платы вряд ли может быть установлен. Мы в очередной раз сталкиваемся с ситуацией, когда Законом передается право определять размер какого-либо обязательного платежа Правительству РФ, а в итоге эта функция препоручается профильному министерству. Полагаем, что в условиях рынка министерствам следует проводить такого рода расчеты стоимости госуслуг только с участием саморегулируемых организаций. ●