

ИННОВАЦИОННАЯ ЭКОНОМИКА

НАЛОГИ

ИНСТИТУТ
ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПОЛИТИКИ
имени Е.Т. ГАЙДАРА

А.Б. Золотарева, А.В. Киреева, Т.А. Малинина

СПЕЦИАЛЬНЫЕ ФОРМЫ ПОДДЕРЖКИ
ИННОВАЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ
В РОССИИ



|ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ДЕЛО|

МОСКВА | 2012

УДК 338.246.2:336

ББК 65.261.41-18

3 80

Серия «Инновационная экономика»

Подготовка публикуемых в серии материалов была выполнена
Институтом экономической политики имени Е.Т. Гайдара
при поддержке ОАО «РОСНАНО»
и Фонда инфраструктурных и образовательных программ

Золотарева, А.Б., Киреева, А.В., Малинина, Т.А.

3 80 Специальные формы поддержки инновационной активности в России /
А.Б. Золотарева, А.В. Киреева, Т.А. Малинина. — М. : Издательский дом «Дело»
РАНХиГС, 2012. — 334 с. — (Инновационная экономика : налоги).

ISBN 978-5-7749-0749-6

В работе рассматриваются проблемы функционирования специальных форм поддержки инновационной активности в России: системы фондов финансирования НИОКР; предоставления научных грантов; специального порядка, позволяющего бюджетным научным учреждениям передавать в уставный капитал дочерних обществ права на использование РИД; специального режима на территории «Сколково», а также новой организационно-правовой формы для осуществления коллективных инвестиций — инвестиционного товарищества. Особое внимание уделено налоговым аспектам. Работа включает подробные комментарии по порядку исчисления налогов для участников инвестиционных товариществ. Сформулированы предложения по совершенствованию законодательства.

Работа обращена к исследователям, государственным служащим, задействованным в разработке и реализации инновационной политики, а также к представителям инновационных компаний и инновационным предпринимателям.

УДК 338.246.2:336

ББК 65.261.41-18

ISBN 978-5-7749-0749-6

Содержание

Введение	7
1. Фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок	9
1.1. Некоторые аспекты воздействия перечислений в фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок на поведение экономических агентов	9
1.2. Анализ поступлений в фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских работ и выплат из них по данным статистической налоговой отчетности	18
1.3. Доступная информация о деятельности фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских работ, предложения по повышению их открытости.	25
1.4. Анализ действующей системы фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок и предложения по ее совершенствованию	40
2. Научные гранты.	91
2.1. Трактовка нецелевого использования гранта.	91
2.2. Обеспечение сопоставимости налоговой нагрузки для разных схем финансирования гранта.	105
2.3. Предложения по совершенствованию законодательства о грантах	117
3. Передача в уставный капитал малых инновационных предприятий прав на использование результатов интеллектуальной деятельности	120
3.1. Юридические аспекты.	120
3.2. Налоговые риски.	145

4. Специальный режим на территории «Сколково»	156
4.1. Риски, связанные с функциями управляющей компании проекта «Сколково».	159
4.2. Риски, связанные с конструкцией льгот, предоставляемых участникам проекта «Сколково».	170
4.3. Особенности режима налогового администрирования в инновационном центре «Сколково».	180
5. Инвестиционное товарищество	190
5.1. Общие проблемы налогообложения инвестиционных товариществ	191
5.2. Комментарии к новым положениям Налогового кодекса РФ, касающимся порядка налогообложения и налогового администрирования инвестиционных товариществ	213
5.3. О порядке информационного взаимодействия участников инвестиционного товарищества и налоговых органов	293
Приложение. Проект федерального закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в связи с созданием организационно-правовой формы инвестиционного товарищества»	304
Список литературы	328

Введение

В последние годы много говорится о важности перехода российской экономики на инновационный путь развития. В настоящее время в России действуют как традиционные для мировой практики формы поддержки инновационной активности, такие как предоставление научных грантов, в том числе через фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок, так и специфические формы — в частности, специальный режим на территории «Сколково».

Большинство новых форм поддержки инновационной активности появилось в российском правовом поле именно в последние годы. К таким формам, существующим в виде исключений из действующих общих правил ведения хозяйственной деятельности, можно отнести как проект «Сколково», предусматривающий аутсорсинг государственных функций и беспрецедентные налоговые льготы, так и возможность для бюджетных научных учреждений передавать в уставный капитал дочерних обществ права на использование результатов интеллектуальной деятельности, что является исключением в рамках действующего бюджетного законодательства, а также новую организационно-правовую форму для осуществления коллективных инвестиций — инвестиционное товарищество, создание которой повлекло существенные новации в сфере гражданского и налогового законодательства.

Можно отметить, что вводимые в российскую практику новые формы поддержки инновационной активности, так же, как и расширение льгот уже существующим (например, налоговых льгот при перечислении средств фондам финансирования НИОКР),

демонстрируют фрагментарный характер прилагаемых усилий. Исключения из общих правил допускаются в отдельных областях, причем часто эти области плохо отделены от прочих видов деятельности, лиц или территорий, которым преференции не предназначены, что создает, с одной стороны, риски злоупотреблений, а с другой — условия для неэффективной работы установленных преференций в результате проблем взаимодействия с иными сферами законодательного регулирования.

В работе предпринята попытка комплексного анализа проблем функционирования специальных форм поддержки инновационной активности в России, при этом особое внимание уделяется налоговым аспектам. По результатам анализа в соответствующих разделах сформулированы предложения по совершенствованию законодательства.

Работа состоит из пяти глав. Первая глава посвящена фондам финансирования НИОКР. В ней рассматриваются проблемы воздействия перечислений в такие фонды на поведение экономических агентов, доступности информации о деятельности фондов, организации системы научных фондов в условиях требований бюджетного, гражданского и налогового законодательства.

Вторая глава продолжает проблематику первой: в ней речь идет о некоторых проблемах, которые возникают при финансировании НИОКР за счет грантов, независимо от типа грантодателя.

В третьей главе анализируются юридические аспекты и налоговые риски специального порядка, позволяющего бюджетным научным учреждениям передавать в уставный капитал дочерних обществ права на использование результатов интеллектуальной деятельности.

Четвертая глава посвящена специальному режиму на территории «Сколково». В ней рассматриваются риски, связанные с функциями управляющей компании проекта, с конструкцией льгот, предоставляемых его участникам, соответствующие особенности и проблемы налогового администрирования.

В пятой главе рассматриваются вопросы организации режима налогообложения для инвестиционных товариществ, возникшие в связи с этим проблемы и альтернативные подходы к их решению. Она включает подробные комментарии к новым положениям налогового законодательства, касающимся порядка налогообложения и налогового администрирования инвестиционных товариществ, а также анализ вопросов, связанных с порядком информационного взаимодействия участников инвестиционного товарищества и налоговых органов.

1. Фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок

1.1. НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ВОЗДЕЙСТВИЯ ПЕРЕЧИСЛЕНИЙ В ФОНДЫ ФИНАНСИРОВАНИЯ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ РАЗРАБОТОК НА ПОВЕДЕНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ АГЕНТОВ¹

Стимулирование организаций (в том числе административными методами) к перечислению средств в фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок при отсутствии у них реальных экономических стимулов способно вызвать негативные последствия.

Обязательные (или квазиобязательные) отчисления в такие фонды, по существу, эквивалентны налогу (в виде фиксированной суммы для каждой организации отрасли или в процентах от ее выручки) с последующей компенсацией

¹ Раздел написан в соавторстве с Е. В. Шкробелой.

(или субсидией) расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки¹. Для тех, кто не нуждается в научных исследованиях и разработках для увеличения будущего потока доходов, данные меры просто эквивалентны налогу.

В связи с этим возникает ряд вопросов.

Прежде всего вопрос уклонения от уплаты данного налога теми организациями, которым (по мнению их собственников и руководства) не требуются расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки в установленном размере.

Второй вопрос связан с воздействием на решения предприятий «налоговой составляющей» рассматриваемой меры и возможным искажающим воздействием этого налога.

Третий вопрос касается стимулирующего эффекта субсидии (компенсации НИОКР) в пределах суммы, определенной без учета фактических расходов на научные исследования и разработки и /или потребности данной организации в НИОКР, а также возможности возникновения искажающих эффектов.

Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки относительно трудно поддаются контролю. Можно начислять более высокую заработную плату сотрудникам, оформленным как выполняющие научно-исследовательскую работу на предприятии, можно завысить число таких сотрудников (при фактическом выполнении ими других работ). Если при выполнении НИОКР используются основные средства, которые одновременно используются или могут быть использованы в производстве продукции предприятия, то возможно завышение отнесения на научные исследования и разработки амортизации такого оборудования. Даже сырье и материалы могут быть списаны на цели НИОКР, особенно

¹ Компенсация (или субсидия) предоставляется в случае получения организацией средств из фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок — в сумме полученных средств, а также при условии, что проведение собственных НИОКР освобождает организации от перечисления средств в фонды, — в пределах суммы налога.

если в производстве возникают их частичные потери. Материалы в пределах потерь могут быть оформлены как потребованные для научных исследований и разработок. Такого рода завышение расходов может привести к тому, что даже без проведения НИОКР или при фактическом проведении их в меньшем объеме, чем сумма обязательных отчислений, норматив будет выполнен. Результатом в этом случае будет лишь увеличение затрат, причем в виде непроизводительных расходов (*wasteful expenditures*), связанных с оформлением такого рода «операций». В некоторых случаях организации будут действительно осуществлять научные исследования и опытно-конструкторские разработки, но расходы будут завышены, и в этом случае также возникнут непроизводительные расходы.

Следующий вопрос — воздействие описанного налога в предположении, что уклонение отсутствует, расходы на НИОКР в установленном размере обязательных отчислений организации не требуются, а организации не имеют возможности уклонения. Результат в этом случае зависит от того, что именно является базой налога и какова его ставка. Рассмотрим сначала случай платежа в абсолютном выражении, т. е. фиксированной суммы для организации. Если сумма налога достаточно велика, то такой налог может повлечь слияние организаций, занятых в отрасли, особенно аффилированных, в единую организацию, например, объединение в единую организацию материнской и дочерних.

Рассмотрим также случай, когда в группу предприятий входит несколько дочерних, одно из которых осуществляет научные исследования и разработки, другие используют результаты исследований, а третьи в них не нуждаются. Понятно, что те, которые используют результаты исследований и разработок, могут, закупая их у сестринской организации, полностью или частично избежать уплаты налога. Но те, которым результаты НИОКР не требуются, будут должны уплатить налог, если не осуществится слияние организаций. Если предположить, что разделение организаций на обособленные обусловлено снижением издержек, то слияние под воздействием налога приведет к тому, что эти издержки будут понесены, а значит, налог повлечет рост издержек в экономике.

При этом, если фиксированная сумма налога не связана с масштабом организации, то для организаций малого масштаба ее бремя будет относительно велико. Если же каким-то образом определена связь этой суммы с масштабом организации или другими характеристиками ее деятельности, то искажение возникнет в связи с примененным способом определения данной суммы, и его характер зависит от этого способа.

Если налог взимается в процентах от выручки, то для оценки характера его воздействия полезно понять, являются ли научные исследования и опытно-конструкторские разработки в такой организации постоянными или предпринимаются (закупаются) в связи с желанием модернизации предприятия без намерения в течение какого-то времени после ее осуществления продолжать изменения. В первом случае, если суммы расходов на НИОКР превышают установленный уровень обязательных отчислений, изменений в выборе организации не произойдет. Они могут произойти, если уровень ниже установленного минимума, и в этом случае выбор может быть различным: могут быть завышены расходы (что описано выше), могут быть увеличены фактические расходы, если выгода от осуществления дополнительных научных исследований и разработок выше, чем потери от уплаты налога, но могут быть, хотя и, наверное, в редких случаях, даже и снижены фактические расходы в сочетании с завышением фиктивных (уклоном), поскольку изъятые в силу дополнительного налогообложения средства организация может найти необходимым сэкономить именно за счет фактических НИОКР, особенно если эти фактические НИОКР приведут к росту выручки, увеличивающему базу налога, но не обеспечат достаточного увеличения прибыли, необходимого для покрытия потерь от налога.

Последнее может произойти, если предполагаемая (рассматриваемая) модернизация однократная и не предусматриваются расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки в обозримом будущем. Такая модернизация может быть отложена или вообще отменена, если в качестве ее результата предполагается увеличение выручки, а чистая приведенная стоимость проекта с учетом бу-

душих дополнительных налогов от выручки не превысит затрат на ее проведение. В то же время чистая приведенная стоимость такого проекта может оказаться положительной в отсутствие описанного налога.

Можно уменьшить вероятность такого результата, если расходы на научные исследования и разработки, превышающие в отдельные периоды величину установленного минимума отчислений, переносить на будущее. Однако уменьшение не означает исключения подобного исхода, кроме того, это связано с дополнительными издержками как администрирования, так и исполнения налогового законодательства налогоплательщиками.

Еще одно обстоятельство стоит принять во внимание. Если организация не нуждается в научных исследованиях и разработках и не намерена их осуществлять ради снижения налога (фактически или в виде уклонения), то оборотный налог, увеличивая издержки организации, повлечет рост цены готовой продукции и снижение объема выпуска. При этом итоговый результат для конкретной продукции, поступающей покупателям, зависит от длины производственной цепочки и совокупных оборотов тех организаций этой цепочки, которые не нуждаются в научных исследованиях и разработках (точнее, от взвешенной суммы с весами $(1 - \frac{RDR}{R})$, где RDR — желаемые расходы на НИОКР, а R — выручка организации).

Кроме того, налог от выручки имеет эффект каскада, т. е. не только выручка от реализации производителей промежуточной продукции облагается повторно, но и уплаченные ранее участниками производственной цепочки налоги облагаются повторно в составе выручки. Если отрасли, в которых установлены квазиобязательные расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, входят в производственные цепочки при производстве некоторых продуктов, то рост цены на такие продукты будет больше и будет большим снижением объемов выпуска.

Отметим, что повышение цены и снижение объемов выпуска проявляются при введении налогов от выручки

на любых рынках, в том числе и в слабоконкурентной среде или на монополизированных рынках. Рассмотрим пример монополии при стандартном допущении убывающего характера кривой спроса. Прибыль монополии в случае налога от выручки со ставкой t равна $\pi = (1-t)P(Q)Q - TC(Q)$, где P — цена продукции, Q — объем выпуска, TC — совокупные издержки. Фирма максимизирует прибыль при выполнении

условия $\pi' = 0$, т. е. когда
$$P(Q) = \frac{1}{(1-t) \left(1 - \frac{1}{|\varepsilon|}\right)} MC(Q).$$
 Так

рост налога приводит к увеличению превышения цены над предельными издержками. Даже при убывающих предельных издержках (что возможно в случае естественной монополии) введение налога приведет к росту цены и снижению объема выпуска, если издержки убывают с ростом выпуска реалистичными темпами.

Следует также добавить, что оборотные налоги стимулируют вертикальную интеграцию, поэтому если налог будет достаточно велик, то возможны те же результаты в виде слияния организаций, которые описаны выше для фиксированного налога.

Следующий вопрос относится к стимулирующему воздействию «лимитированной субсидии», которая является составляющей рассматриваемых мер. Для предприятий, у которых научные исследования и разработки превышают установленный размер отчислений, никакого стимулирующего воздействия данные меры оказывать не будут, поскольку предельные расходы на НИОКР в этом случае не изменятся. В то же время для тех, у кого потребные по характеру деятельности научные исследования и разработки меньше установленного размера обязательных (или квази-обязательных) отчислений, компенсация дополнительной единицы расходов будет составлять 100%. Такая компенсация может приводить или к уклонению (описанному выше), или к фактическому осуществлению расходов на НИОКР, но даже в тех случаях, когда ожидаемый результат крайне низок (когда мала вероятность положительного результата

НИОКР и/или когда такие исследования не были бы приняты в отсутствие стимулирования из-за низкой или даже отрицательной отдачи от них).

Это приведет к росту безрезультатных или фиктивных научных исследований и опытно-конструкторских разработок. Стимулирующее воздействие может оказать субсидия (в виде прямой субсидии или в виде снижения налога), которая действует на предельную единицу расходов, причем для того чтобы такие расходы не были бессмысленными, нужно, чтобы предприятие также участвовало в этих расходах, т. е. чтобы доля субсидии в предельной единице расходов была меньше единицы.

Отметим также, что потребность в расходах на научные исследования и опытно-конструкторские разработки в отсутствие стимулирующего воздействия государства определяется предприятием исходя из ожидаемой чистой приведенной стоимости реализации проекта. При этом предприятие учитывает многообразную доступную до осуществления НИОКР информацию, в том числе касающуюся состояния дел в отрасли как в стране, так и за рубежом, о технологических новациях, о предпочтениях покупателей и т. п. Принимая решения о проведении исследований, предприятие, как и в случае другого проекта, оценивает риски, с ним связанные. Конечный результат позволяет приблизиться к эффективному размещению ресурсов, хотя последнее и не достигается в силу наличия в экономике провалов рынка и не всегда удачного вмешательства государства в деятельность рынков.

Принятие решения чиновниками взамен решений частного сектора снижает эффективность, поскольку отсутствует (или крайне снижена по сравнению с частным собственником) заинтересованность чиновников в прибыльности проекта. Вмешательство государства может быть оправданным при проведении фундаментальных исследований, заинтересованность в которых у представителей частного сектора недостаточна, поскольку выгоды от них распространяются на все общество в целом и, нередко, в отдаленном будущем. В то же время наличие значительных положи-

тельных внешних эффектов от проведения научных исследований и опытно-конструкторских разработок объясняет и оправдывает стимулирующие меры, но обязательные или квазиобязательные отчисления в научные фонды, как описано выше, могут иметь значительные негативные эффекты при малых положительных.

Предполагается, что внебюджетные фонды федеральных органов исполнительной власти формируются за счет добровольных отчислений, осуществляемых на договорной основе организациями (хозяйствующими субъектами), находящимися в их ведении, а также отчислений коммерческих организаций.

Отметим, что добровольность отчислений организаций, находящихся в ведении соответствующих органов исполнительной власти, сомнительна. Но при этом интересно, каково число независимых коммерческих организаций, осуществляющих такие отчисления, и каковы суммы отчислений от независимых коммерческих организаций. Независимые коммерческие организации добровольно могут делать подобные отчисления в тех случаях, когда рассчитывают в перспективе получить выгоду от таких пожертвований, причем приведенная стоимость выгоды должна превышать понесенные затраты. Редкие исключения возможны, но они могут быть связаны с личным отношением к соответствующему фонду индивидуумов, существенно влияющих на принятие решения в организации.

Можно было бы предположить, что организации, отчисляющие средства в научные фонды, получают взамен выгоду, превышающую в стоимостной оценке 80% от перечисленных средств¹. Однако распоряжающиеся такими фондами федеральные органы исполнительной власти и коммерческие организации в соответствии с договором с Министерством науки и технологий РФ ежеквартально перечисляют в Российский фонд технологического развития (РФТР) 25% средств, поступающих в их внебюджетные фонды.

¹ При ставке налога на прибыль организаций в 20%.

Если 25% средств, полученных внебюджетными фондами финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок, созданными федеральными органами исполнительной власти и коммерческими организациями, перечисляются в РФТР, то суммы, остающиеся в их распоряжении, равны снижению посленалоговых доходов организаций, перечислявших эти средства (с учетом уменьшения на 20% налогооблагаемой прибыли), а если принять во внимание административные и транзакционные издержки, связанные с перечислением средств и организацией работы фонда, то предприятия могут получить выгоду от участия в фонде, превышающую издержки, только в том случае, если или эффективность деятельности, финансируемой фондом, выше, чем при ином способе использования средств, или фонд софинансируется из бюджета, или участниками договоров с фондом могут быть получены иные выгоды, имеющие ценность для предприятия, или предприятия вынужденно перечисляют средства в фонды, т. е. получают выгоду в виде ненаступления негативных последствий (для организации или принимающих в ней решения должностных лиц). Какова эта выгода — неясно, хотя научный фонд должен быть заинтересован в привлечении средств и в участии как можно большего числа лиц в договорах, т. е. в максимальной публичности информации о пользе от своей деятельности.

В случае финансирования научных исследований и разработок через фонды одним из основных условий добровольного привлечения средств могло бы быть обеспечение прозрачности деятельности фондов (подробнее этот вопрос рассмотрен далее). Прежде всего необходима информация о том, насколько успешны были результаты предыдущей деятельности фондов. В более общем случае, если некоторый научный фонд привлекает средства и физических, и юридических лиц, решение об осуществлении пожертвований может приниматься в случаях взаимозависимости полезностей или когда наблюдается значительная экономия от масштаба. Взаимозависимость полезностей вносит свой вклад тогда, когда физическое лицо, принимающее решение

о добровольном направлении средств на финансирование некоторых исследований, считает их важными для общества и видит в осуществлении таких исследований и достигаемой в результате пользе для общества пользу и для себя лично (подобные пожертвования могут быть и от организации, если, например, решение принимает владелец организации). При экономии от масштаба возможен контракт, согласно которому принявший участие в финансировании исследований получает доступ к их результатам. Если выгода от использования результатов исследований для каждого участника превышает понесенные издержки, то участие будет выгодным. Но для привлечения новых участников нужно широкое распространение информации о выгодах, полученных прежними участниками финансирования исследований и разработок.

1.2. АНАЛИЗ ПОСТУПЛЕНИЙ В ФОНДЫ ФИНАНСИРОВАНИЯ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ РАБОТ И ВЫПЛАТ ИЗ НИХ ПО ДАННЫМ СТАТИСТИЧЕСКОЙ НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ¹

В разделе анализируются данные мониторинга налоговых стимулирующих механизмов, проведенного ФНС России в 2010 г., в части поступлений и выплаты средств из фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок. Речь идет о положениях Налогового кодекса Российской Федерации, позволяющих включать в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, отчисления на формирование научных фондов в пределах 1,5% доходов (валовой выручки) налогоплательщика (п. 3 ст. 262)² и исключать из налоговой базы доходы в виде средств, получен-

¹ Раздел написан в соавторстве с В. В. Громовым.

² Подпункт 6 п. 2 ст. 262 в действующей редакции Налогового кодекса Российской Федерации.

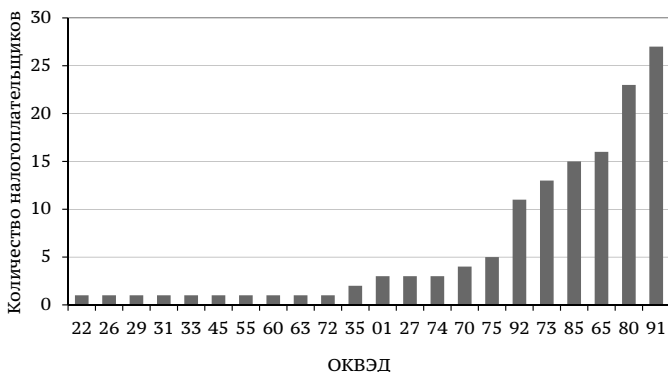


Рис. 1.1. Количество налогоплательщиков, перечисливших средства в фонды в 2009 г. (по видам деятельности)

ных из таких фондов (абз. 13 подп. 14 п. 1 ст. 251). Данные мониторинга относятся к 2009 г.

Согласно данным мониторинга, в фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок в 2009 г. перечислялись средства от налогоплательщиков, осуществлявших самые разные виды деятельности. При этом в следующих сферах деятельности¹ было больше всего доноров (более 10, в порядке убывания):

- 1) деятельность общественных объединений;
- 2) образование;
- 3) финансовое посредничество;
- 4) здравоохранение и предоставление социальных услуг;
- 5) научные исследования и разработки;
- 6) деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта.

В каждом из остальных видов деятельности (и их большинство) количество доноров не превышает пяти (рис. 1.1, 1.2).

¹ В целях мониторинга вид деятельности налогоплательщика определяется по коду ОКВЭД, указываемому им в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.



Рис. 1.2. Распределение налогоплательщиков, перечисливших средства в фонды в 2009 г., по видам деятельности

По видам деятельности, для которых характерно большое число налогоплательщиков, перечисливших средства в научные фонды, за некоторыми исключениями, наблюдается сходное распределение перечисленных донорами сумм (рис. 1.3).

По сумме использования налогового стимулирующего механизма в части перечисления средств в фонды финанси-

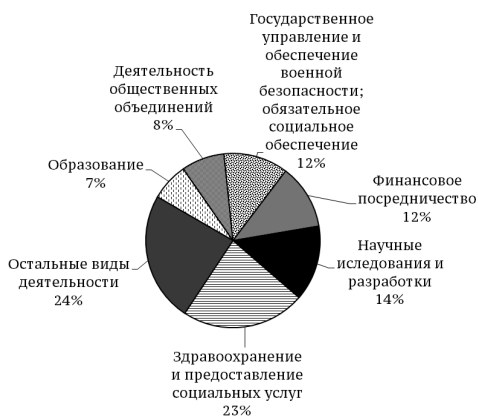


Рис. 1.3. Распределение перечисленных в 2009 г. в фонды средств по видам деятельности

рования научных исследований и опытно-конструкторских разработок выделяются следующие виды деятельности (в порядке убывания):

- 1) здравоохранение и предоставление социальных услуг;
- 2) научные исследования и разработки;
- 3) финансовое посредничество;
- 4) государственное управление и обеспечение военной безопасности; обязательное социальное обеспечение;
- 5) деятельность общественных объединений;
- 6) образование.

В числе видов деятельности, осуществляемых организациями, перечислившими наименьшие суммы в фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок, следует отметить производство машин и оборудования, а также вспомогательную и дополнительную транспортную деятельность.

Интересны данные, показывающие сумму перечисленных в научные фонды средств в расчете на одного налогоплательщика из числа перечисливших средства в фонды в каждом из видов деятельности (рис. 1.4).

Среди видов деятельности, осуществляемых организациями, перечислившими наибольшую сумму в научные фонды

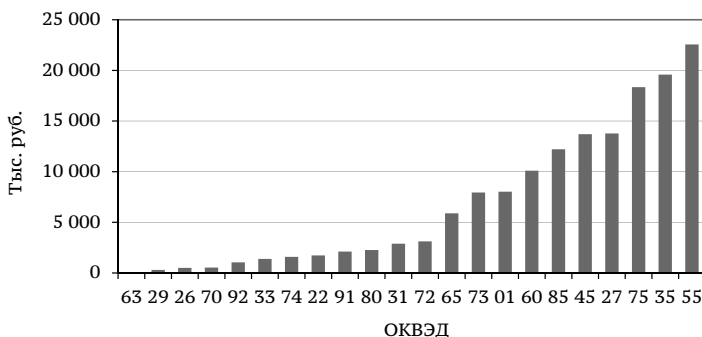


Рис. 1.4. Распределение сумм, перечисленных в фонды в 2009 г., в расчете на одного налогоплательщика

в расчете на одного налогоплательщика, выделяются следующие (в порядке убывания):

- 1) деятельность гостиниц и ресторанов;
- 2) производство судов, летательных и космических аппаратов и прочих транспортных средств;
- 3) государственное управление и обеспечение военной безопасности; обязательное социальное обеспечение;
- 4) металлургическое производство;
- 5) строительство;
- 6) здравоохранение и предоставление социальных услуг.

Меньше всего средств на финансирование фондов был готов выделить каждый налогоплательщик одного из следующих видов деятельности:

- а) вспомогательная и дополнительная транспортная деятельность;
- б) производство машин и оборудования;
- в) производство прочих неметаллических минеральных продуктов;
- г) операции с недвижимым имуществом.

В основном именно от этих видов деятельности в фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок поступило меньше всего средств (в совокупном объеме).

В целом налоговой льготой в части вычета сумм, перечисленных в фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок, воспользовались 135 организаций, в совокупности перечислившие в фонды 761 млн руб. Соответствующие прямые потери доходов бюджета составили 152,2 млн руб.

Больше всего налогоплательщиков, получивших средства из фондов на проведение НИОКР, занято научными исследованиями и разработками, а также в сфере образования. На их долю приходится более 75% всех бенефициаров (по числу налогоплательщиков, получивших средства из на-



Рис. 1.5. Распределение налогоплательщиков, получивших средства из фондов в 2009 г., по видам деятельности

учных фондов) и более 85% — по полученным средствам (рис.1.5, 1.6).

Наименьшие объемы средств были получены из фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок налогоплательщиками, занятыми арендой машин и оборудования без оператора; прокатом бытовых изделий и предметов личного пользования; рыболовством, рыбоводством и предоставлением услуг в этих областях; вспомогательной и дополнительной транспортной деятельностью.

Количество бенефициаров в большинстве видов деятельности превышает количество доноров (рис.1.7). Превышение

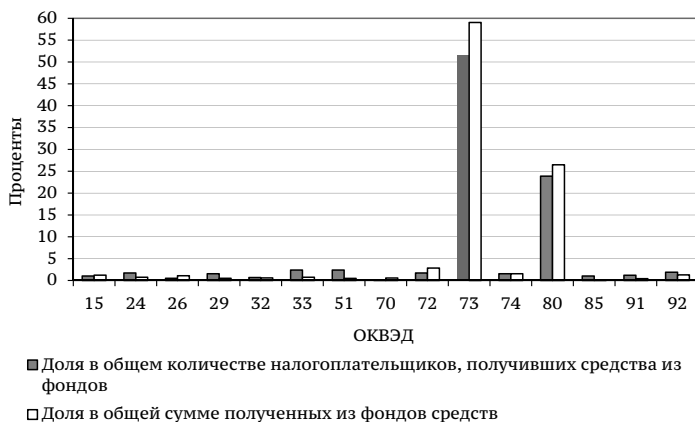


Рис. 1.6. Распределение средств, получаемых из фондов финансирования НИОКР по видам деятельности, 2009 г.



Рис. 1.7. Бенефициары и доноры средств в фонды финансирования НИОКР, 2009 г.

максимально в сфере научных исследований и разработок, существенное превышение имеет место также в сфере образования.

Таким образом, проведенный анализ показал, что система фондов финансирования НИОКР в России в целом выполняет предназначенные ей функции: большая часть средств, получаемых из научных фондов (более 85%), достается налогоплательщикам, осуществляющим такие виды деятельности, как научные исследования и разработки и образование. Определенную поддержку получают также деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий; производство изделий медицинской техники, средств измерений, оптических приборов и аппаратуры; химическое производство, производство машин и оборудования, производство пищевых продуктов.

Вместе с тем результаты анализа данных о перечислениях налогоплательщиками средств в фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок свидетельствуют о том, что число организаций, перечисляющих средства в научные фонды, достаточно мало и большая часть таких организаций сконцентрирована в некоммерческом секторе (общественные объединения, образование,

здравоохранение, научные исследования и разработки, культура и спорт), что может говорить о неэффективности соответствующей налоговой льготы.

1.3. Доступная информация о деятельности фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских работ, предложения по повышению их открытости¹

Как отмечалось ранее в данной главе, без наличия полноценной публичной информации о деятельности фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок обеспечить нормальное развитие системы таких фондов затруднительно.

В зависимости от того, насколько подробной, актуальной и соответствующей запросам пользователей является публичная информация, касающаяся функционирования научных фондов, общественность (к которой следует отнести прежде всего доноров, потенциальных доноров и потребителей услуг фондов) получает представление о финансируемых направлениях научных исследований, объемах, источниках и результатах финансирования.

Доступная информация о деятельности научных фондов позволяет донорам выбирать тот или иной фонд для перечисления средств, а также служит дополнительным источником контроля для администрирующих органов за соблюдением фондами требований законодательства, в том числе за целевым расходованием средств.

При этом предоставление обществу детальной информации о деятельности научных фондов должно сопровождаться возможностью проверки предоставляемой информации, в частности аудиторской, включая публикацию заключения, а также наличием круга заинтересованных пользователей².

¹ Раздел написан в соавторстве с В. В. Громовым.

² В противном случае не будет работать механизм стимулирования большей открытости через возможности привлечь больше средств в фонд.

При повышении открытости информации появляются дополнительные возможности: во-первых, по привлечению средств, потому что растет репутация фонда; во-вторых, по использованию налоговых льгот в связи с перечислением средств в фонды, характеризующиеся открытостью, так как часть контролирующих функций берет на себя общество. Именно поэтому важно наличие круга заинтересованных пользователей информации.

В то же время установление базовых требований к информации о фондах финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок, доступной внешним пользователям, может сочетаться с элементами административного механизма стимулирования, когда вводятся более детальные требования и санкции за их несоблюдение.

Наличие отработанной системы предоставления публичной информации фондами финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок и действенного механизма контроля со стороны заинтересованных пользователей (доноров, потенциальных доноров, потребителей услуг) способно сделать менее жестким как налоговый контроль, так и налогообложение средств, привлекаемых научными фондами, и, таким образом, является в рыночной экономике эффективным механизмом привлечения средств.

Информацию следует публиковать в сети Интернет на сайте соответствующей организации (фонда) для обеспечения широкого доступа к данным. При этом важно соблюдать два условия:

- 1) публикуемая информация должна быть понятна пользователю;
- 2) ее поиск не должен вызывать затруднений. Затруднения могут возникать, когда информацию необходимо долго искать на сайте ввиду того, что она не выделена в специальные, самостоятельные разделы.

Кроме того, при наличии налоговых льгот научные фонды должны представлять информацию в том виде, который соответствует, в том числе, нуждам налоговых органов. Такой

подход способствует сокращению затрат на налоговое администрирование и исполнение налогового законодательства.

В настоящее время функционируют следующие основные фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок:

- а) Российский фонд фундаментальных исследований;
- б) Российский гуманитарный научный фонд;
- в) Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере;
- г) Федеральный фонд производственных инноваций;
- д) Российский фонд технологического развития;
- е) иные фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (например, фонды финансирования НИОКР Минтранса России, Федерального агентства по геодезии и картографии и т. д.).

Рассмотрим, как и в каком объеме данными субъектами представляется публичная информация о своей деятельности.

Российский фонд технологического развития (РФТР)¹

Средства РФТР не являются бюджетными и формируются за счет отчислений российских предприятий и организаций.

Ниже представлена информация, которую можно получить о деятельности РФТР на сайте данного фонда (рис. 1.8).

На 1 января 2007 г. остаток средств РФТР составил 1,381 млн руб. Данные доступны только до 2006 г. (включительно). Данные о поступлениях и расходовании средств РФТР за 2007–2011 гг. на сайте отсутствуют.

На рисунках ниже представлены данные о распределении проектов РФТР по приоритетным направлениям и регионам, а также о распределении его средств по регионам (рис. 1.9–1.11).

Финансовая информация является обобщенной и в более детализированном виде не приводится. Так, требует детализации категория «другие регионы». Кроме того, остается не-

¹ <http://www.rftr.ru/>

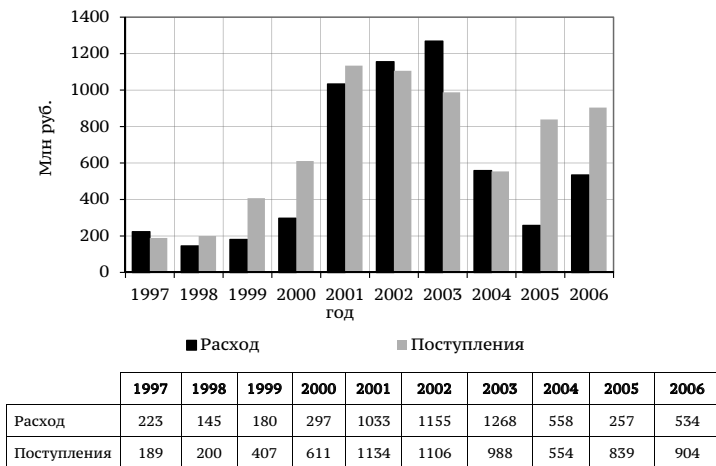


Рис. 1.8. Поступление и расход средств РФТР по годам в млн руб.



Рис. 1.9. Распределение проектов НИОКР по приоритетным направлениям

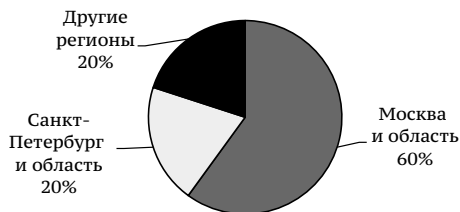


Рис. 1.10. Распределение проектов НИОКР по регионам

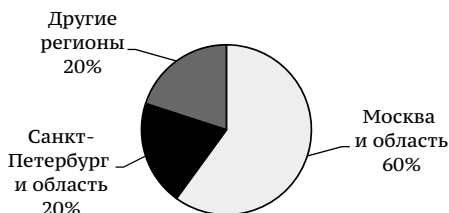


Рис. 1.11. Распределение средств фонда по регионам

ясным, за какой период времени или по состоянию на какую дату собраны данные.

На сайте фонда приводятся сведения о проектах, принятых к финансированию лишь за 2003 и 2006 г. Годовые отчеты по проектам представлены только за 2003 и 2005 г. Также нет сведений, которые характеризовали бы отдельные этапы выполнения проектов НИОКР, финансируемых за счет средств фонда (объем средств, перечисленных по конкретному этапу выполнения договора с получателем средств, полученные на этом этапе результаты, полностью и своевременно ли выполняется план работ и т. п.).

В целом информация, публикуемая РФТР, является слишком обобщенной (не хватает детализации) и фрагментарной.

РОССИЙСКИЙ ФОНД ФУНДАМЕНТАЛЬНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ (РФФИ)¹

На сайте фонда можно получить информацию о финансировании РФФИ из бюджета с 1993 по 2008 г. (рис. 1.12).

Распределение средств между различными видами деятельности РФФИ ежегодно утверждается Советом фонда. Основная часть средств (более 50%) направляется на финансирование инициативных научных проектов, выполняемых небольшими научными коллективами (до 10 человек) или отдельными учеными (рис. 1.13). Инициативный проект финансируется не более трех лет.

¹ <http://www.rfbr.ru/>

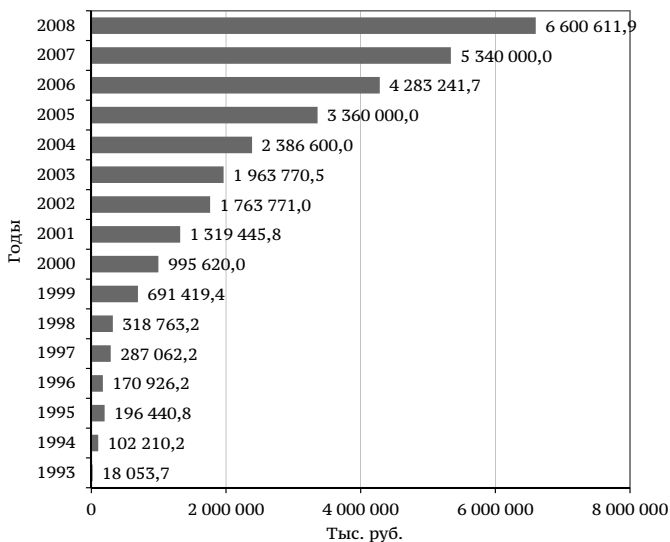


Рис. 1.12. Финансирование РФФИ из бюджета государства



Рис. 1.13. Плановое распределение бюджетных средств РФФИ в 2008 г.

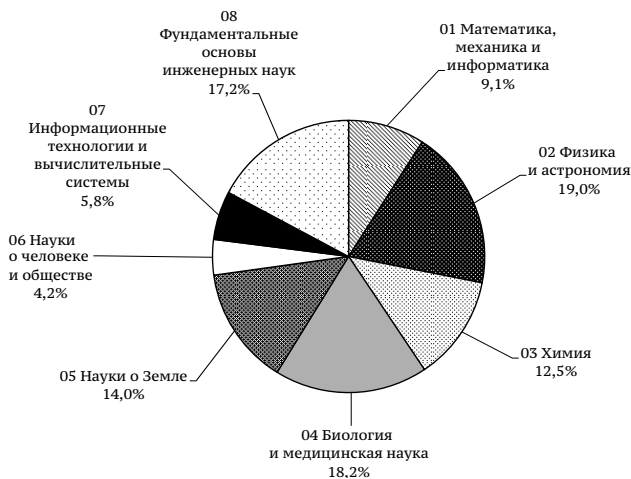


Рис. 1.14. Плановое распределение средств РФФИ между областями знаний в 2008 г.

Между областями знания финансовые средства распределяются с учетом количества поступающих заявок на конкурс инициативных проектов. На рисунке 1.14 показано плановое распределение средств фонда между областями знаний в 2008 г.

Последним годом представления данных является 2008 г., информация не обновлена; за более поздние периоды сведения отсутствуют. При этом данные, приведенные на рисунках 1.12–1.13, являются плановыми и не подкреплены отчетной информацией. Аналогичных сведений за предшествующие периоды нет.

Средства фонда формируются за счет:

- а) государственных ассигнований, составляющих до 6% средств, выделяемых на гражданскую науку в бюджете Российской Федерации;
- б) добровольных взносов предприятий, учреждений, организаций и граждан.

В то же время статистических данных о соотношении поступлений по источникам нет. Как и в случае с РФТР, нет

промежуточной информации об этапах выполнения проектов НИОКР, финансируемых за счет средств фонда.

На сайте фонда указано, что «РФФИ прилагает усилия, чтобы выйти за рамки чисто госбюджетного финансирования и обратиться к другим источникам. Среди них — зарубежные фонды, бюджеты регионов, ведомств, промышленных групп, участие в крупных международных и национальных программах». Вместе с тем с учетом текущей ситуации с доступностью данных о деятельности фонда для потенциальных доноров перспективы расширения источников финансирования РФФИ представляются сомнительными.

ФОНД СОДЕЙСТВИЯ РАЗВИТИЮ МАЛЫХ ФОРМ ПРЕДПРИЯТИЙ В НАУЧНО-ТЕХНИЧЕСКОЙ СФЕРЕ¹

На 1 апреля 2011 г. в фонд поступило 24 тыс. проектов в форме заявок, свыше половины из них из регионов России; поддержано свыше 8,2 тыс. проектов. Представительства фонда активно работают в 49 регионах Российской Федерации.

Вместе с тем на сайте фонда имеется лишь общая информация:

1. Основная часть средств фонда направляется на проекты в области научных исследований и опытно-конструкторских разработок; отраслевая тематика проектов отражает направленность малых инновационных компаний на решение социальных задач и создание высоко наукоемких продуктов. Однако не уточняется, в чем заключается тематика проектов и какие именно задачи имеются в виду. В связи с этим для пользователей информации остается неясным основной принцип отраслевого распределения проектов НИОКР, так как социальные задачи охватывают довольно большой круг разных задач. Отсутствует и подробная информация о том, как в действительности распределяются средства фонда по отдельным направлениям.

¹ <http://www.fasie.ru>

2. Остальные средства фонда (около 15%) направляются на:
- а) создание сети инновационно-технологических центров (создано по России 29 ИТЦ площадью свыше 100 тыс. кв. м, предоставленных для размещения на льготных условиях предприятиям);
 - б) развитие инфраструктуры трансфера технологий;
 - в) вовлечение студенчества и молодых ученых РАН и университетов в инновационное предпринимательство;
 - г) поддержку участия компаний в выставках, семинарах, подготовку менеджеров.
3. Поддержанные фондом предприятия освоили в производстве около 3,5 тыс. запатентованных изобретений, выпустили продукции на 6 млрд руб., их отчисления государству в виде налогов превышают в 1,8 раза сумму полученных ими бюджетных средств, а выработка на одного работающего достигла 1,5 млн руб. На фирмах созданы новые рабочие места.

В то же время не доступны данные, позволяющие судить о взаимосвязи конкретных мероприятий фонда с достигнутыми показателями. Кроме того, сведения, представленные на сайте фонда, не позволяют определить, какие направления исследований поддерживает фонд.

Российский гуманитарный научный фонд (РГНФ)¹

За 16 лет существования РГНФ поддержал более 30 тыс. научных проектов, в том числе:

- более 18 тыс. исследовательских проектов;
- более 2 тыс. проектов организации научных мероприятий;
- более 1 тыс. проектов научных экспедиций;
- 4,5 тыс. изданий научных трудов.

¹ <http://www.rfh.ru>

На сайте фонда отмечается, что в целях поддержки инновационного развития страны, освоения прогрессивных технологий и наукоемких видов производства в экономике проводится изучение:

- а) ресурсных ограничений, требуемых структурных соотношений масштабов и темпов развития отраслей экономики;
- б) приоритетных научных направлений и их значимости для общественного развития и общенациональных интересов;
- в) методов совершенствования преподавания, развития вузовской науки, создания благоприятных условий для изобретательства и продвижения технических новшеств в практику производства.

Кроме общих сведений сайт не представляет каких-либо данных, отражающих финансовый аспект функционирования фонда. Имеющаяся на сайте информация, в отличие от рассмотренных выше научных фондов, обновляется, но приобретает все менее детальный характер.

Внебюджетные фонды федеральных органов исполнительной власти

В настоящее время разработаны и утверждены следующие положения о внебюджетных фондах федеральных органов исполнительной власти:

- Положение о внебюджетном отраслевом фонде финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ Федерального агентства геодезии и картографии¹ (Приказ Роскартографии от 24 ноября 2006 г. №108-пр);
- Положение о внебюджетном отраслевом фонде финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ Министерства транспор-

¹ <http://rosreestr.ru>. В настоящее время функции Федерального агентства геодезии и картографии (Роскартографии) выполняет Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр).

- та Российской Федерации¹ (Приказ Минтранса России от 11 января 2007 г. № 6);
- Положение о внебюджетном отраслевом фонде финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ Федерального агентства морского и речного транспорта² (Приказ Росморречфлота от 15 марта 2007 г. № 4);
 - Положение о внебюджетном отраслевом фонде финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ Министерства информационных технологий и связи Российской Федерации³ (Приказ Мининформсвязи России от 15 августа 2007 г. № 97);
 - Положение о межотраслевом внебюджетном фонде научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ Федеральной службы по тарифам⁴ (Приказ Федеральной службы по тарифам от 23 октября 2007 г. № 216);
 - Положение о внебюджетном фонде финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору⁵ (Приказ Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору от 28 января 2008 г. № 39).

Ни на одном из сайтов указанных министерств и ведомств нет разделов, которые описывали бы деятельность образованных при них фондов финансирования НИОКР (направления их деятельности, объемы финансирования и пр.). В принципе на сайтах невозможно узнать, функционируют ли вообще эти фонды; особенно это касается Росреестра

¹ <http://www.mintrans.ru/>

² <http://www.morflot.ru/>

³ <http://minsvyaz.ru/>. В настоящее время функции Министерства информационных технологий и связи Российской Федерации выполняет Министерство связи и массовых коммуникаций Российской Федерации (Минкомсвязь России).

⁴ <http://www.fstrf.ru/>

⁵ <http://www.gosnadzor.ru>

и Минкомсвязи России, которым были переданы функции Роскартографии и Мининформсвязи России (неизвестно, были ли сохранены сами фонды при передаче функций).

ФОНДЫ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Что касается коммерческих организаций, то информация о создаваемых ими фондах финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок практически недоступна. Таким образом, неясно, привлекают ли такие фонды средства других доноров, кроме своего основателя (по закону такие фонды могут привлекать средства других организаций), и, если привлекают, то каким образом доноры получают информацию о расходовании средств. В то же время налоговые льготы по отчислениям в фонды финансирования НИОКР распространяются, в том числе, и на эти фонды. Отсутствие информации о деятельности фондов коммерческих организаций снижает возможности контроля. В таких условиях ставится под сомнение целесообразность применения налоговых льгот для отчислений организаций в научные фонды.

РЕЕСТР ФОНДОВ ФИНАНСИРОВАНИЯ НИОКР

До марта 2010 г. ведение реестра отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ было возложено на Федеральное агентство по науке и инновациям (Постановление Правительства Российской Федерации от 16 июня 2004 г. № 281). В настоящее время в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 4 марта 2010 г. № 271 права и обязанности Роснауки переданы Министерству образования и науки Российской Федерации. На сайте Минобрнауки России¹ указано лишь то, что оно осуществляет ведение реестра отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, но сам реестр не приводится.

¹ <http://mon.gov.ru/work/uslugi/7770/>

Осуществляя поиск в сети Интернет, можно найти реестр внебюджетных фондов финансирования научных исследований и разработок, а также нормативные документы, содержащие перечень фондов финансирования НИОКР. Этими нормативными документами являются письма Государственной налоговой службы РФ (с 1996 по 1998 г.), а затем Министерства по налогам и сборам РФ (с 1999 по 2002 г.), в которых ежеквартально публиковался официальный реестр отраслевых и межотраслевых внебюджетных фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных до 1996 г. Министерством науки и технической политики РФ, с 1997 до 2000 г. — Министерством науки и технологий РФ, после 2000 г. — Министерством промышленности, науки и технологий РФ.

В то же время эти данные не являются новыми. Так, нормативные документы, в которых налоговые органы осуществляли информирование о созданных фондах финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок, содержат перечень фондов, действовавших в разные периоды времени, но только до 2002 г. В связи с тем что в настоящее время реестр внебюджетных научных фондов официально государственными органами не публикуется, остается неясным, насколько полным является прежний перечень. Другими словами, потенциальный донор оказывается в ситуации, когда он может не иметь полной информации о перечне фондов финансирования НИОКР и их специализации.

* * *

По результатам анализа информации о фондах финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок, которая доступна на их сайтах в сети Интернет, можно сделать следующие выводы:

1. Данные о деятельности фондов финансирования НИОКР содержат главным образом сайты федеральных фондов, напрямую образованных государством.

2. На сайтах федеральных органов исполнительной власти не представлена информация о функционировании созданных при них фондах финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок.
3. Информация о научных фондах коммерческих структур практически недоступна ввиду того, что, во-первых, неизвестен точный перечень организаций, имеющих такие фонды, и, во-вторых, организации рассматривают эту информацию как сведения, которые не следует раскрывать.
4. Реестр фондов финансирования НИОКР не содержится на сайте Министерства образования и науки Российской Федерации, осуществляющего его ведение, поэтому получить сведения о действующих научных фондах затруднительно.
5. Доступную информацию о деятельности фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок нельзя считать полной, поскольку:
 - а) отражается сумма средств, поступивших в тот или иной фонд, а данные об использовании средств имеют общий характер; либо есть информация об осуществляемых проектах НИОКР, но не приведена финансовая информация о деятельности фонда; кроме того, иногда в результате накопления данных за каждый год работы фонда публикуемая на сайте информация становится все менее детализированной, вместо того чтобы быть более подробной для удобства пользователя;
 - б) зачастую сведения приводятся за разрозненные периоды времени, в то время как деятельность того или иного фонда ведется непрерывно;
 - в) информация о фондах, как правило, своевременно не обновляется;
 - г) наблюдается ситуация, когда данные на сайте, на первый взгляд, обновляются, но на самом деле меняется только дата публикации, а приводится та же информация, которая публиковалась ранее, без каких-либо изменений в содержании; данное обстоятельство ставит под сомнение достоверность представляемой фондами информации и тем

самым подрывает доверие потенциальных доноров к таким фондам;

- д) могут приводиться различные итоговые показатели о деятельности фондов, но без пояснений того, как они были достигнуты;
 - е) не всегда приводятся отчетные данные (при наличии плановых).
6. 6. Даже при наличии информации о фондах финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок могут возникать затруднения по ее поиску, потому что она может, во-первых, находиться в разных разделах сайта и, во-вторых, не быть выделена в самостоятельный раздел и содержаться вместе с иными данными.

Исходя из существующих недостатков, можно сформулировать основные предложения по повышению качества и открытости (доступности) информации о деятельности фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок:

- 1) необходимо создание самостоятельных разделов на сайтах министерств, ведомств и организаций, при которых созданы фонды, и /или на сайтах самих научных фондов, которые содержали бы подробную информацию о деятельности фонда;
- 2) информация о деятельности фонда должна содержать как общие сведения о фонде (правовые основы создания, цели, задачи, научные направления и пр.), так и детальную информацию об источниках средств финансирования фонда в динамике, объемах финансирования с указанием сведений по этапам выполнения договоров с получателями средств, направлениях использования и распределении средств фонда по регионам, научным направлениям, получателям средств, финансовых результатах деятельности фонда, проведенных мероприятиях в рамках того или иного направления деятельности, достигнутых результатах, в том числе были ли получены результаты интеллек-

- туальной деятельности, которые могут подлежать правовой охране, и др.;
- 3) приводимые данные должны своевременно обновляться;
 - 4) информация должна публиковаться за все периоды деятельности фонда, причем если приводятся плановые показатели, должны приводиться и соответствующие отчетные данные;
 - 5) необходимо обеспечение доступа к актуальной информации о реестре действующих фондов финансирования НИОКР, чтобы содействовать, в частности, расширению доступа общественности к информации о научных фондах коммерческих структур;
 - 6) если налоговые льготы, предоставляемые организациям, финансирующим научные фонды, будут сохранены, необходимо установление минимальных требований к составу публикуемой фондами информации; соблюдение этих требований должно стать условием для предоставления льгот, администрируемым на уровне подтверждения статуса фонда.

1.4. АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ ФОНДОВ ФИНАНСИРОВАНИЯ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ РАЗРАБОТОК И ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ

КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМЫ НАУЧНЫХ ФОНДОВ

Действующая система фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок сложилась в начале 1990-х гг. Именно в этот период времени были созданы Российский фонд фундаментальных исследований, Российский гуманитарный научный фонд, Фонд содействия развитию малых предприятий в научно-технической сфере (далее — фонд Бортника), Российский фонд технологического развития. В значительной степени создание фондов было обу-

словлено необходимостью поддержания системы научных учреждений, унаследованных Российской Федерацией от Советского союза в условиях дефицита бюджетных средств, а также необходимостью организации и финансирования малых межотраслевых, межведомственных и междисциплинарных научных групп, осуществляющих перспективные исследования¹.

В процессе двадцатилетней работы фондов сложилась специфическая система отбора и поддержки научных проектов, существенно отличающаяся от системы отбора проектов, финансируемых через систему академий наук и напрямую из бюджета.

В настоящее время в систему государственных научных фондов входят четыре основных фонда, не считая отраслевых фондов отдельных ведомств. Кроме того, законодательство разрешает частным организациям, а также физическим лицам формировать собственные научные фонды. Однако в связи с тем что практические причины для их создания в большинстве случаев отсутствуют, частные организации предпочитают финансировать необходимые им исследования напрямую, без создания специализированных фондов для целей финансирования исследований.

Характерная для советского периода практика кооперации усилий различных организаций и отраслей по финансированию научных исследований и опытно-конструкторских разработок в действующих условиях неактуальна, поскольку участники инновационного процесса заинтересованы в четком экономическом обосновании собственных расходов на НИОКР (потенциальная полезность исследований для отрасли в целом экономическим обоснованием служить не может), а также в получении исключительных прав на результаты исследований, что затруднительно при совместном вложении средств в научные исследования и разработки несколькими организациями.

¹ См., напр.: Киселева В. В., Кузнецова Т. Е. Итоги научной политики 1990–1995 годов: цели и последствия // Вестник РГНФ. 1996. № 1; Контюг В. А., Шохин Ю. И. Итоги 1994 года в Сибирском отделении РАН // Вестник РГНФ. 1996. № 1.

Таким образом, говоря о научных фондах в Российской Федерации, целесообразно говорить в первую очередь о государственных фондах.

Каждый из государственных научных фондов осуществляет поддержку определенных направлений научных исследований, имеет свои организационные особенности, особенности управления и отбора проектов, получающих поддержку.

В системе финансирования науки фонды заняли одно из ключевых мест. Система научных учреждений финансировалась по смете (в минимальных объемах, недостаточных для сколько-нибудь активного проведения исследований), развитие отдельных направлений науки — по целевым программам, а конкретные научные исследования — на основании государственных заказов и грантов, предоставляемых научными фондами.

Таким образом, фонды, предоставляя гранты (например, РФФИ и РГНФ) и размещая часть государственных заказов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (например, фонд Бортника), выполняли в первую очередь задачу точечной поддержки отдельных направлений науки и отдельных исследований. Важно отметить, что функции по поддержке науки, выполняемые за счет грантов научных фондов, не могут полностью перекрываться системой государственных заказов и иными каналами финансирования.

Государственные заказы ориентированы преимущественно на проведение прикладных исследований, имеющих практический результат, а гранты, предоставляемые научными фондами, могут использоваться также для поддержки фундаментальных и иных исследований, непосредственный результат которых может не иметь практического использования.

Важной функцией научных фондов, которую невозможно реализовать за счет механизмов государственного заказа и субсидирования государственных заданий, является финансирование совместных международных и совместных региональных конкурсов, в рамках которых проекты отбирает комиссия с участием партнерских организаций или ор-

ганов государственной власти из-за рубежа или из другого уровня публично-правовых образований¹.

Таким образом, научные фонды являются практически единственным каналом государственной поддержки:

- а) международных и межрегиональных исследований и научных проектов;
- б) исследований, требующих безвозмездного и безвозвратного финансирования в форме грантов;
- в) исследований, находящихся на ранних стадиях или не имеющих прикладного коммерческого значения (фундаментальная наука, гуманитарные проекты и пр.);
- г) исследований и разработок, находящихся на посевной стадии и стадиях, предшествующих ей².

В рамках данного раздела мы остановимся на проблемных и наиболее значимых правовых аспектах деятельности научных фондов. В числе вопросов, требующих дополнительного внимания законодателя, можно указать следующие:

- 1) статус и направления деятельности научных фондов в условиях реформы бюджетных учреждений и определение их места в системе прочих институтов развития;
- 2) недостаточная урегулированность порядка финансирования фондами научной сферы и инноваций, включая вопрос о регулировании грантов Бюджетным кодексом РФ;
- 3) низкая эффективность налоговых льгот, предоставляемых организациям, финансирующим фонды;

¹ Возможность финансирования проектов, отобранных данными категориями лиц через механизм государственных заказов, не предусмотрена Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд», а также Бюджетным кодексом РФ.

² Прочие институты развития, в том числе Российская венчурная компания, формально ориентированные на поддержку проектов, находящихся на ранних стадиях, на практике осуществляют не столько венчурное инвестирование, сколько обычные инвестиции в проекты, имеющие высокую степень готовности.

- 4) обеспечение баланса между независимостью экспертов и иных лиц, принимающих решения о предоставлении поддержки конкретным научным исследованиям, и их ответственностью за качество принимаемых решений;
- 5) обеспечение баланса между конфиденциальностью и открытостью сведений об экспертах и авторах рассматриваемых ими проектов;
- 6) выбор между установлением необходимости или отсутствием необходимости представлять обоснование отказа в предоставлении поддержки проекту;
- 7) координация взаимодействия между научными отраслевыми и межотраслевыми фондами;
- 8) координация приоритетных направлений, получающих поддержку научных фондов, и направлений, финансируемых через систему целевых программ.

Проблема определения статуса и основных направлений деятельности государственных научных фондов

В настоящее время государственные научные фонды могут создаваться в форме бюджетных и автономных учреждений. На практике действующие фонды имеют следующий организационно-правовой статус:

- 1) Российский фонд фундаментальных исследований (далее — РФФИ) был образован Указом Президента Российской Федерации от 27 апреля 1992 г. № 426 как федеральное учреждение, находящееся в ведении Правительства Российской Федерации. На протяжении последних двадцати лет его статус не менялся.
- 2) Российский гуманитарный научный фонд (далее — РГНФ) был образован на основании Постановления Правительства Российской Федерации от 8 сентября 1994 г. № 1023 в форме федерального учреждения. Его статус также не менялся.

В целом РФФИ и РГНФ создавались примерно по одной схеме со схожими целями — из средств обоих фондов предоставлялась поддержка в первую очередь проектам, не предполагающим обязательной коммерциализации результатов

(фундаментальные исследования, экспедиции, семинары и конференции и т.д.). В связи с этим при создании РГНФ возникла необходимость четкого разграничения сферы деятельности двух фондов.

В целях эффективного использования бюджетных средств, во избежание дублирования финансирования научных проектов РГНФ и РФФИ фондами было заключено Соглашение о координации деятельности и разграничении функций между Российским гуманитарным научным фондом и Российским фондом фундаментальных исследований¹, которым была предусмотрена специализация деятельности каждого из фондов. В частности:

- РГНФ принимает и финансирует проекты по всем направлениям исследований в области гуманитарных наук;
- РФФИ принимает и финансирует проекты гуманитарного профиля, направленные на развитие гуманитарного и естественнонаучного знания, требующие экспертизы специалистов соответствующих областей естественно-научного знания.

Проекты, направленные в нарушение этого положения, к конкурсам не допускаются. Не допускается представление в РГНФ проекта, аналогичного или близкого по содержанию проекту, поданному на конкурс в РФФИ, и наоборот.

- 3) Фонд Бортника был образован в соответствии с требованиями Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», а также Постановления Правительства Российской Федерации от 3 февраля 1994 г. № 65 в форме некоммерческой организации без уточнения того, имеет ли данная некоммерческая организация в форме фонда статус бюджетного учреждения.

¹ <http://www.rfh.ru>

В Стратегии инновационного развития до 2015 года упоминается, что фонд Бортника является «государственным научным учреждением», в связи с чем можно сделать вывод, что этот фонд, так же, как и РФФИ, функционирует в форме бюджетного учреждения.

Следует отметить, что наделение некоммерческой организации в форме фонда полномочиями бюджетного учреждения в период создания фонда Бортника нисколько не противоречило действовавшему бюджетному законодательству, которое не содержало отдельного закона о статусе бюджетных учреждений. Вплоть до конца 2010 г. деятельность бюджетных учреждений регулировалась преимущественно нормами Бюджетного кодекса РФ, определявшего их статус как получателей бюджетных средств.

- 4) Российский фонд технологического развития (далее — РФТР) был образован в соответствии с требованиями Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике», а также Указа Президента Российской Федерации от 27 апреля 1992 г. № 426 «О неотложных мерах по сохранению научно-технического потенциала Российской Федерации» в форме учреждения.

Эту организационную форму фонд использовал вплоть до 2010 г. Однако позднее Распоряжением Правительства Российской Федерации от 13 апреля 2010 г. № 544-р «О создании федерального государственного автономного учреждения “Российский фонд технологического развития” путем изменения типа существующего федерального государственного учреждения “Российский фонд технологического развития”» РФТР был преобразован в автономное учреждение, что позволило повысить степень его свободы в управлении денежными средствами.

Таким образом, основные научные фонды функционировали с использованием тех организационно-правовых форм, которые были предусмотрены для них в начале 1990-х гг., без учета изменений, происходивших в сфере публично-правового регулирования. Однако до 2011 г. единообразный подход

к вопросу, какие именно организационные формы должны использоваться для создания научных фондов, отсутствовал.

Необходимость уточнения статуса государственных научных фондов оказалась актуальной в первую очередь в связи с проведением реформы бюджетного сектора в 2005–2011 гг., в результате которой бюджетные учреждения старого образца преобразуются в одну из трех новых форм: казенные учреждения, бюджетные учреждения (нового образца) или автономные учреждения. При этом таких формулировок, как «некоммерческая организация в форме федерального учреждения», «фонд в статусе федерального учреждения» и пр. ни бюджетное законодательство, ни новые законы, регулирующие статус бюджетных учреждений, не используют.

Реформа бюджетного сектора, проводившаяся в 2005–2011 гг., включала два основных этапа:

- 1) принятие Федерального закона от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях», который разрешил бюджетным учреждениям переходить в статус автономных, что предполагало переход от сметного финансирования их деятельности к субсидированию на основе государственных заданий (т. е. повышение рисков) с одновременным повышением финансовой самостоятельности, включая возможность сохранения остатков финансирования, не израсходованных в конце года, и хранения средств автономных учреждений в кредитных организациях.

Однако в силу консервативности руководства бюджетного сектора, а также несвоевременной подготовки подзаконной правовой базы данный этап оказался фактически проваленным. В течение четырех лет, прошедших между принятием закона «Об автономных учреждениях» и Федерального закона от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений», по данным Минфина России, статус автономных учреждений получили толь-

ко 3,8% учреждений социальной сферы субъектов РФ и 1,5% муниципальных учреждений указанной сферы;

- 2) принятие Федерального закона от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений», который сблизил порядок финансирования бюджетных и автономных учреждений. И те и другие после вступления закона в силу должны финансироваться на основании государственных заданий в форме субсидий. Помимо субсидий на выполнение государственных заданий бюджетные учреждения получают субсидии:
 - а) на содержание недвижимого и особо ценного движимого имущества;
 - б) на иные цели (ст. 78.1 БК РФ в редакции Федерального закона № 83-ФЗ), которые включают, в том числе, бюджетную поддержку инноваций и техническую модернизацию. Однако вне целевых программ данные направления, предположительно, финансироваться скорее всего не смогут¹.

Вместо сметы и автономные, и бюджетные учреждения должны составлять план финансово-хозяйственной деятельности, что является формальностью. План, по сути, представляет собой ту же самую смету с укрупненными статьями расходов².

¹ Выделение бюджетных ассигнований бюджетным учреждениям предусмотрено только на осуществление бюджетных инвестиций в объекты капитального строительства государственной собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальной собственности в форме капитальных вложений в основные средства учреждений. Следует отметить, что это правило, закрепленное в ст. 79 БК РФ, действовало и ранее, но с 2010 г. в эту статью внесена поправка, согласно которой предоставление бюджетных инвестиций влечет соответствующее увеличение стоимости основных средств, находящихся у бюджетного учреждения на праве оперативного управления.

² См.: Приказ Минфина России от 28 июля 2010 г. № 81н «О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения».

Таким образом, по итогам реформы бюджетного сектора для организации работы государственных научных фондов существовало несколько альтернатив, ни одна из которых не соответствует в полной мере целям и задачам их деятельности как институтов развития, выполняющих функции по трансферу бюджетной поддержки научному и инновационному секторам.

1. Казенные учреждения:

- а) лишены права на осуществление коммерческой деятельности (что ограничивает возможности по привлечению внебюджетных источников финансирования их деятельности);
- б) финансируются по смете (что лишает их свободы в расходовании выделенных им ассигнований);
- в) на их деятельность распространяется законодательство о государственных закупках (которое не учитывает потребности научно-инновационной сферы в достаточной мере);
- г) в целом данная форма не предназначена для учреждений научно-образовательного сектора (хотя четко критерии отнесения учреждений к числу казенных Федеральным законом № 83-ФЗ не установлены).

2. Бюджетные учреждения:

- а) имеют право на осуществление коммерческой деятельности по направлениям своей основной деятельности (что является их достоинством);
- б) на их деятельность распространяется законодательство о государственных закупках (которое не учитывает потребности научно-инновационной сферы в достаточной мере);
- в) финансируются на основании государственных заданий, которые практически невозможно установить для научных фондов, самостоятельно определяющих программы поддержки инновационного сектора.

3. Автономные учреждения:

- а) имеют право на осуществление коммерческой деятельности по направлениям своей основной деятельности (что является их достоинством);
- б) на их деятельность не распространяется законодательство о государственных закупках (что является их достоинством);
- в) они не обязаны использовать казначейскую систему расчетов (что является их достоинством);
- г) они финансируются на основании государственных заданий.

С учетом особенностей каждой из перечисленных организационных форм можно сделать вывод, что форма автономного учреждения в целом больше подходит для научных фондов, чем форма бюджетного и, тем более, казенного учреждения, однако также не полностью соответствует целям и задачам их деятельности. В том числе определенные проблемы, по нашему мнению, представляют следующие вопросы:

- 1) Каким образом следует осуществлять обоснование размера государственного задания для каждого из фондов? Базовой услугой, которую оказывают фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок, является создание прозрачной системы отбора проектов, получающих государственную поддержку, которая учитывает особенности научной и инновационной сферы. Стоимость этой услуги в целом незначительна и определяется размером административных издержек по содержанию аппарата фондов.

При этом основная масса перечисляемых фондам средств ретранслируется ими конечным получателям, а обосновать размер государственной поддержки науки и инноваций

в рамках государственного задания сложно, если возможно в принципе.

Как указывалось выше, государственное задание, на основании которого финансируется деятельность автономных и бюджетных учреждений, мало чем отличается от сметы. Положение о формировании государственного задания в отношении федеральных бюджетных и казенных учреждений и финансовом обеспечении выполнения государственного задания¹, а также Положение о формировании государственного задания в отношении автономного учреждения, созданного на базе имущества, находящегося в федеральной собственности, и порядке финансового обеспечения выполнения государственного задания² говорят о том, что государственное задание должно утверждаться «на основании нормативных затрат на оказание государственных услуг в рамках государственного задания и нормативных затрат на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за учреждением».

Таким образом, государственные научные фонды, оставаясь в статусе автономных или бюджетных учреждений, оказываются перед необходимостью сформулировать некие нормативы затрат, которые впоследствии должны быть утверждены их учредителем. В отношении бюджетной поддержки научной деятельности сделать это представляется затруднительным.

- 2) Пока что неясно, в какой степени финансирование деятельности научных фондов, функционирующих в форме бюджетных и автономных учреждений на основании государственного задания, будет сочетаться с принципом независимости фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок в опреде-

¹ Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 сентября 2010 г. № 671.

² Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 18 марта 2008 г. № 182.

лении направлений поддержки научным и инновационным проектам.

Так, в уставе РГНФ указано, что «деятельность фонда строится на принципе самоуправления, который заключается в праве самостоятельно выбирать области гуманитарных исследований, распределять внебюджетные средства и утверждать распределение ассигнований, выделяемых из федерального бюджета, по областям гуманитарных наук и проектам на конкурсной основе, а также по расходам в соответствии с бюджетной классификацией Российской Федерации»¹. Высокая степень свободы в определении приоритетов своей деятельности предусмотрена в уставном РФФИ², а также иных научных фондов.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод, что степень свободы в принятии управленческих решений у всех организационных форм, предусмотренных для учреждений в бюджетном секторе, недостаточна. В связи с этим научные фонды, функционирующие в форме учреждений, сталкиваются с большим количеством процедурных барьеров бюджетного характера, чем иные институты развития, функционирующие в форме акционерных обществ и государственных корпораций.

Тем не менее рекомендовать для государственных фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок форму акционерного общества (от государственных корпораций как организационной формы деятельности институтов развития государство старается уйти) также нельзя. Акционерное общество как организационная форма предполагает высокий уровень управленческих и административных издержек. Состав органов управления АО определяется гражданским законодательством и не может быть оптимизирован за счет сокращения

¹ http://www.rfh.ru/index.php?option=com_content&task=view&id=35&Itemid=111

² Распределение средств между различными видами деятельности РФФИ ежегодно утверждается Советом фонда: <http://www.rfbr.ru/rffi/ru/financing>

управленческой структуры и отказа от части административных процедур (общее собрание акционеров, ежегодный аудит и т. д.).

Оптимальным вариантом для государственных научных фондов, по нашему мнению, было бы использование организационно-правовой формы некоммерческой организации — фонд. Данная форма, во-первых, является достаточно гибкой и позволяет учесть особенности функционирования тех или иных видов фондов, а во-вторых, обеспечивает им требуемую степень свободы от ограничений бюджетно-правового характера, свойственных таким формам, как автономные и бюджетные учреждения.

Основной проблемой фонда как организационно-правовой формы является слабая проработанность ее особенностей на уровне Федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». В статье 7 данного закона, регулирующей деятельность фондов, практически ничего не говорится о процедурах формирования и изменения органов управления фондами, об особенностях финансирования фондов, о требованиях к подотчетности организации и прозрачности ее деятельности.

Так, требует уточнения вопрос о праве государства выступать в качестве учредителей фондов. Из текста действующей редакции п. 1 ст. 7 указанного закона однозначного запрета не следует, однако использованная там формулировка, говорящая о том, что учредителями фонда могут быть физические и юридические лица, может быть истолкована как запрет на учреждение фондов государством. Хотя органы государственной власти обладают правами юридического лица в силу положений об их деятельности, комплексное толкование Федерального закона «О некоммерческих организациях» позволяет предположить, что о праве государства являться учредителем той или иной формы некоммерческой организации следует говорить более определенно: по отношению к другим формам — государственные корпорации, государственные компании и др. — право государства на их учреждение устанавливается прямо.

Таким образом, проблема неполноты регулирования деятельности фондов как разновидности некоммерческих организаций вполне решаема: особенности создания и деятельности государственных научных фондов могут быть определены на уровне поправок в Федеральный закон «О некоммерческих организациях» и /или на уровне специализированных подзаконных актов.

Допустимым вариантом решения проблемы является и подход, реализованный законодателем в 2011 г. и основанный на фактическом признании сложившейся ситуации в вопросе об организационно-правовых формах, используемых для создания и функционирования государственных научных фондов (без сколько-нибудь подробной детализации правового регулирования их деятельности).

Федеральным законом от 20 июля 2011 г. № 249-ФЗ, которым в ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» была внесена ст. 15.1 «Государственные фонды», предусмотрено, что для государственных научных фондов могут использоваться такие формы, как «бюджетное учреждение» и «автономное учреждение». Таким образом, проблема правовой неопределенности в отношении их статуса снимается, однако сохраняются все проблемы, связанные с недостаточной финансово-правовой гибкостью указанных организационных форм.

ПРОБЛЕМА ОТСУТСТВИЯ БЮДЖЕТНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПОНЯТИЯ «ГРАНТ»

Большинство научных фондов осуществляет поддержку научных и инновационных проектов в форме грантов (РФФИ, РГНФ, фонд Бортника). Данная форма трансфера бюджетных ассигнований из бюджета научным организациям применяется начиная с 1990-х гг. и является традиционной для поддержки науки в зарубежной практике.

Однако и сами фонды, и получатели грантов сталкиваются с определенными сложностями в связи с тем, что понятие «грант» не используется российским бюджетным законодательством.

В настоящее время понятие «грант» присутствует в:

- 1) статье 2 Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике», согласно которой гранты представляют собой «денежные и иные средства, передаваемые безвозмездно и безвозвратно гражданами и юридическими лицами, в том числе иностранными гражданами и иностранными юридическими лицами, а также международными организациями, получившими право на предоставление грантов на территории Российской Федерации в установленном Правительством Российской Федерации порядке, на осуществление конкретных научных, научно-технических программ и проектов, инновационных проектов, проведение конкретных научных исследований на условиях, предусмотренных грантодателями»;
- 2) подпункте 14 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому грантами признаются «денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:
 - а) гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, науки, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), охраны здоровья, охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально незащищенных категорий граждан;
 - б) гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта».

Помимо этих условий налогоплательщики, получившие средства в форме гранта (т.е. целевого финансирования), обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Одновременно с этим понятие «грант» отсутствует в Бюджетном кодексе РФ, что создает ряд сложностей, в связи с тем что государство является одним из основных источников безвозмездной помощи науке:

1. Бюджетное законодательство игнорирует возможность предоставления грантов физическим лицам (ученым), не имеющим статуса индивидуального предпринимателя, тогда как на практике подобные гранты предоставляются.

Статья 69 БК РФ, регулирующая формы бюджетных ассигнований, упоминает следующие их виды: ассигнования на оказание государственных услуг; предоставление инвестиций юридическим лицам; предоставление субсидий юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям — производителям товаров, работ и услуг (за исключением субсидий бюджетным учреждениям). Таким образом, действующая редакция Бюджетного кодекса РФ позволяет предоставлять грантополучателям бюджетные средства только в форме субсидий.

Однако субсидии, с точки зрения ст. 69 БК РФ, предоставляются только «организациям и индивидуальным предпринимателям и физическим лицам — производителям товаров, работ, услуг». Могут ли физические лица — производители услуг не иметь предпринимательского статуса, Бюджетный кодекс РФ не уточняет.

Таким образом, отдельные ученые, равно как и малые научные коллективы, не имеющие статуса юридического лица, работающие внутри других организаций, возможности получения субсидий лишены.

Перечисление бюджетного гранта, предназначенного для исследователя — физического лица или исследовательской группы, на счета организации, в которых они трудоустроены, приводит к налоговым потерям. В частности, грант, перечисленный сначала организации-работодателю, а затем — исполнителям научных исследований и опытно-конструкторских разработок, приобретает для последних форму облагаемой налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами заработной платы.

Примером рассматриваемой проблемы является ситуация, когда молодые ученые получают поддержку из фонда Бортника по программе «У. М. Н. И. К». В программе могут принимать участие физические лица от 18 до 28 лет включительно, являющиеся гражданами Российской Федерации, предлагающие к рассмотрению научно-технические проекты, отвечающие условиям, указанным в данной программе. Однако невозможность прямой передачи гранта молодым ученым приводит к необходимости выстроить некую схему его легализации с учетом существующих процедурных барьеров бюджетного характера. Легализация осуществляется путем трудоустройства молодых ученых в заранее отобранные фондом организации. Механизм финансирования ученых — победителей конкурсного отбора по рассматриваемой программе фонда Бортника выглядит следующим образом.

Фонд выделяет на финансирование программы 200 млн руб. в год., при этом каждый победитель программы получает по 200 тыс. руб. в год (включая отчисления, предусмотренные законодательством Российской Федерации). Фонд финансирует выполнение проектов, направленных на проведение НИОКР победителей программы. Сама программа включает следующие этапы:

- 1) аккредитация итоговых мероприятий;
- 2) отбор победителей;
- 3) прием победителей на малое инновационное предприятие;
- 4) заключение государственного контракта;
- 5) выполнение условий государственного контракта.

Региональное представительство фонда после отбора победителей программы предлагает им малое предприятие, по договору с которым участники программы будут выполнять свой проект. Государственный контракт заключается с этим предприятием.

Отобранные победители программы для реализации своего проекта заключают трудовые соглашения с малым инновационным предприятием, предоставляемым региональным представительством фонда, которое осуществляет организационное и финансовое сопровождение проектов.

2. Определение субсидий, содержащееся в Бюджетном кодексе РФ, недостаточно четко говорит о том, могут ли субсидироваться будущие расходы получателя бюджетной поддержки.

В пункте 1 ст. 79 Бюджетного кодекса РФ указано на то, что субсидии, на практике используемые в качестве формы перечисления грантов организациям, могут перечисляться организациям «в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг». Из этой формулировки неясно, могут ли субсидироваться будущие расходы или только расходы, относящиеся к предыдущим периодам.

В случае с выполнением научных исследований и разработок за счет гранта, передаваемого в форме субсидии, расходы получателя всегда относятся к будущему периоду. По факту он может не иметь никаких самостоятельных расходов и убытков при проведении научных исследований и внедрении инноваций. Он осуществляет расходы на НИОКР, приводящие к образованию объекта интеллектуальной собственности, только в случае получения гранта и за счет его средств.

С учетом вышеизложенного актуальным остается вопрос об уточнении понятия субсидий, содержащегося в Бюджетном кодексе РФ. В частности, следует указать, что они могут использоваться для компенсации расходов как уже произведенных получателем, так и предстоящих ему в будущем.

3) При отсутствии бюджетно-правового понятия «грант» возникают серьезные проблемы безвозмездного и безвозвратного финансирования организаций — разработчиков результатов интеллектуальной деятельности, а именно: налоговые последствия перестают быть нейтральными по отношению к той форме, в которой перечисляются средства. Если НИОКР субсидируются, обложения налогом на прибыль у получателя бюджетной поддержки не происходит.

Однако в том случае, когда бюджетные средства передаются разработчику РИД на основании договора государственного заказа на выполнение НИОКР, выделенные ассигнования облагаются налогом на прибыль организаций без каких-либо льгот (за вычетом соответствующих расходов исполнителя). При этом государственный заказ на выполнение НИОКР может содержать как признаки договора на выполнение работ, так и признаки пожертвования (гранта), в зависимости от того, каким образом между заказчиком и исполнителем распределяются права на РИД, создаваемые в результате проведения научных исследований.

Если права на РИД передаются заказчику, то с экономической точки зрения действительно следует говорить именно о выполнении работ по их созданию. Однако в ситуации, когда исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, т. е. нематериальный актив, остаются на балансе исполнителя, с экономической точки зрения договор на выполнение государственного заказа может превращаться в разновидность гранта.

Особенности договора гранта следует отразить и в Гражданском кодексе РФ, в котором понятие гранта так же, как и в Бюджетном кодексе, не используется. С гражданско-правовой точки зрения грант является разновидностью пожертвования. Однако он имеет определенную специфику.

Согласно п. 1 ст. 582 Гражданского кодекса РФ, пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях. Пожертвования могут делаться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и образовательным учреждениям, фондам,

музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, иным некоммерческим организациям в соответствии с законом, а также государству и другим субъектам гражданского права.

Пункт 3 этой статьи говорит также о том, что пожертвование имущества гражданину должно быть, а юридическим лицам может быть обусловлено жертвователем использованием этого имущества по определенному назначению. Юридическое лицо, принимающее пожертвование, для использования которого установлено определенное назначение, должно вести обособленный учет всех операций по использованию пожертвованного имущества.

Таким образом, пожертвование предоставляется на осуществление определенного вида общественно-полезной деятельности, тогда как грант предоставляется на реализацию конкретного проекта.

Предоставление пожертвования не требует составления индивидуального отчета его получателем, тогда как грант на выполнение НИОКР предполагает достижение определенного результата. В том числе имеют место случаи, когда грант может быть прекращен по итогам промежуточных отчетов в связи с безрезультатностью научных исследований, хотя, с точки зрения требований, предъявляемых к пожертвованию, у грантополучателя все в порядке: он расходует средства на свою уставную деятельность.

ПРОБЛЕМА БЮДЖЕТНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ВОЗВРАТНОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМОГО НАУЧНЫМИ ФОНДАМИ

В статье 15.1, внесенной в 2011 г. в Федеральный закон «О науке и государственной научно-технической политике», подчеркнуто, что научные фонды вправе (и должны) финансировать не только фундаментальные исследования, но и участвовать в поддержке инноваций, что, в свою очередь, предполагает переход от системы безвозмездно предоставляемых грантов к возвратному финансированию. Однако проблема в том, что возможность возвратного фи-

нансирования, т.е. кредитования частных компаний автономными или бюджетными учреждениями, не предусмотрена Бюджетным кодексом РФ.

В первую очередь проблема возвратного финансирования оказывается актуальной для РФТР, который имеет ряд серьезных отличий от других научных фондов как по форме финансирования его деятельности, так и по форме поддержки научных и инновационных проектов.

РФТР был создан на базе советской модели Единого фонда поддержки науки и техники, куда в обязательном порядке направлялось 3% себестоимости продукции всех предприятий народного хозяйства. В том числе фонд заимствовал логику трехзвенной организации системы финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок: организациями, за счет средств отраслевых научных фондов и фонда, объединяющего их ресурсы.

Заимствованная у СССР трехзвенная модель финансирования НИОКР устроена следующим образом: на первом уровне предприятия за счет собственных средств финансируют относительно недорогие и быстро реализуемые разработки; на следующем уровне предприятия объединяют ресурсы путем создания отраслевых и межотраслевых внебюджетных фондов для решения за счет этих средств задач научно-технического развития профильных технологий; на третьем уровне четверть средств всех внебюджетных фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок аккумулируется в РФТР для решения крупных межотраслевых проблем, носящих общесистемный характер, нацеленных на перспективу и создающих технологические заделы для развития наукоемких технологий и высокотехнологичных производств.

Однако реализовать эту модель без участия бюджетных средств полностью не удалось, поскольку в системе рыночных отношений, в отличие от советской модели, экономической заинтересованности в отчислении средств в научные фонды у частных организаций нет.

В связи с этим перед государством встала задача как-то стимулировать эти отчисления, что было отчасти сделано за счет предоставления налоговых льгот.

На официальном сайте фонда указывается, что «средства РФТР не являются бюджетными и формируются за счет добровольных отчислений российских предприятий и организаций», однако на практике это совсем не так. Основным источником финансирования деятельности фонда были и остаются средства организаций публичного сектора, так или иначе связанных с государством, тогда как частный сектор не демонстрирует большой заинтересованности в финансировании деятельности фонда.

Публично-правовой характер источников поступлений в РФТР выявляется при анализе:

- а) ведомственного подчинения фонда (в настоящее время РФТР находится в подчинении Федерального агентства по науке и инновациям Министерства образования и науки РФ);
- б) старого Регламента деятельности РФТР (Приказ Министерства науки и технологий РФ от 15 декабря 1998 г. №242).

Из указанного регламента видно, что основным источником поступлений средств для РФТР являются средства отраслевых фондов, сформированных федеральными министерствами и ведомствами, а также средства юридических лиц, подчиняющихся федеральным министерствам и ведомствам (ГУПы, ОАО с государственным участием);

- в) целевых поступлений на формирование РФТР, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике».

Как было показано в разделе 1.2, интерес со стороны налогоплательщиков, пользующихся стимулирующими льготами, к отчислению средств в научные фонды крайне низок (за 2009 г. таковых было всего 135), при этом наиболее актив-

но льгота используется налогоплательщиками, имеющими устойчивую связь с публичным сектором экономики.

Вышеизложенное показывает, что внебюджетный характер доходных поступлений, декларируемый РФТР, является по большей части не соответствующим действительности. Фактически основным источником финансирования данного фонда выступает общественный сектор.

Система финансирования проектов из РФТР также имеет особенности. В отличие от других научных фондов, он предоставляет поддержку в форме возвратного финансирования. Фактически фонд не субсидирует, а кредитует инновационный сектор, не имея статуса и лицензии кредитной организации.

Во избежание возможных противоречий с банковским законодательством и Бюджетным кодексом РФ, не допускающим кредитования частных лиц бюджетными учреждениями, регламент фонда избегает термина «кредиты», используя его синоним — «возвратное финансирование».

Тем не менее проблема сохраняется, поскольку порядок предоставления возвратного финансирования частным лицам бюджетными и автономными учреждениями не урегулирован.

Автономным учреждениям в принципе не запрещено предоставлять займы (возвратное финансирование) третьим лицам. Однако если предоставление возвратного финансирования является основным видом деятельности учреждения, такая возможность должна быть предусмотрена государственным заданием на оказание услуг. Соответственно возможность возвратного финансирования должна рассматриваться в качестве государственной услуги, однако Бюджетным кодексом РФ данный вид услуг (форма финансовой поддержки частного сектора) не предусмотрен.

По нашему мнению, существует несколько вариантов решения данной проблемы.

1. Вариант сохранения фонда, финансируемого по общему правилу не из бюджетных источников. В этом случае целесообразно изменить организационную форму РФТР с ав-

тономного учреждения на некоммерческую организацию в форме фонда и отменить неэффективные налоговые льготы, предоставляемые организациям, перечисляющим ассигнования в фонд. При этом у государства сохранится возможность субсидирования РФТР как одной из некоммерческих организаций, оказывающих государственные услуги. Вариант субсидирования предпочтителен по сравнению с созданием видимости внебюджетного финансирования РФТР через организации, прямо или косвенно подчиненные государству. Частные организации при данном варианте также сохранят возможность осуществления добровольных отчислений в фонд.

2. Вариант сохранения РФТР, финансируемого по общему правилу из бюджета. Этот вариант предполагает упрощение процедуры бюджетного финансирования РФТР (через бюджетные субсидии). В рамках данного варианта фонд должен сохранить статус бюджетного учреждения или автономного учреждения, который он имеет в настоящее время. Основной функцией фонда в этом случае должен стать отбор проектов, получающих бюджетную поддержку на возвратной основе. При этом бюджетная поддержка инновационных компаний на возвратной основе требует дополнительного правового регулирования, для чего в Бюджетном кодексе РФ следует урегулировать вопрос о бюджетном кредите.

До 2007 г. частные организации могли претендовать на получение бюджетных кредитов, однако после 2007 г. условия предоставления бюджетных кредитов частным лицам изменились таким образом, что их использование стало практически невозможным: абз. 4 п. 1 ст. 93.2 БК РФ допускает предоставление бюджетных кредитов только на реструктуризацию ранее полученных кредитов из бюджета. Фактический отказ от использования данного инструмента был связан в первую очередь с непрозрачностью распределения бюджетных кредитов.

Однако кредитование частного сектора было столь актуальным и востребованным, особенно в кризисных и посткризисных условиях 2008–2010 гг., что отказ оказался бесполезным. Правительство вынуждено было в обход ограничений,

установленных Бюджетным кодексом РФ, перейти к кредитованию бизнеса (инвесторов, и не только) через систему институтов развития, которая еще менее прозрачна — решения о кредитовании принимаются без прямого участия органов государственной власти.

3. Вариант передачи функций по возвратному финансированию инноваций другим институтам развития, например, кредитным организациям, участвующим в поддержке инноваций.

При любом варианте оптимизации деятельности РФТР целесообразно отказаться от обязательных отчислений в него из других отраслевых и межотраслевых научных фондов. С этой целью, в частности, следует отменить п. 6 Постановления Правительства Российской Федерации от 13 октября 1999 г. № 1156 «Об утверждении порядка образования внебюджетных фондов федеральных органов исполнительной власти и коммерческих организаций для финансирования научных исследований и экспериментальных разработок». Согласно этой норме, и федеральные органы власти, и коммерческие организации ежеквартально должны перечислять в РФТР 25% средств, поступающих в их фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок.

Необходимость осуществления подобных отчислений сокращает финансовую базу отраслевых научных исследований и дестимулирует формирование новых научных фондов. При этом в результате перечисления средств других научных фондов в РФТР дополнительного перераспределения финансовых средств в пользу научных исследований и инноваций не происходит.

ПРОБЛЕМА СООТНОШЕНИЯ ПРИНЦИПОВ НЕЗАВИСИМОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЭКСПЕРТОВ

Вопрос о статусе экспертов, принимающих решения по вопросам предоставления поддержки научным и инновационным проектам, является одним из ключевых.

Каждый научный фонд формирует свои экспертные группы, осуществляющие оценку поступающих заявок. При этом принципиальным являются вопросы о независимости экспертов от представителей органов государственной власти, принимающих решения о выделении финансирования фонду, и анонимности либо открытости сведений о них.

Мнение независимого эксперта, даже в тех случаях когда оно имеет консультативный характер, позволяет хотя бы в некоторой степени снизить коррупционные риски. Принятие решения о финансировании проекта, не получившего одобрения экспертов, требует серьезной мотивации, в связи с чем ответственность за его принятие оказывается выше. Соответственно во всех случаях, когда производится отбор проектов с высокими рисками (таких как научные исследования и опытно-конструкторские разработки), применение экспертного подхода представляется не только целесообразным, но и необходимым.

Вопрос об анонимности экспертов или, наоборот, открытости данных о них является более сложным. С одной стороны, анонимность позволяет защитить экспертов от прямого давления со стороны заявителей. Однако, с другой стороны, в условиях открытости сведений об экспертах повышается ответственность каждого из специалистов, оценивающих проект. В этой ситуации они несут репутационные риски, что, безусловно, стимулирует их к повышению объективности и качества проводимых оценок.

По нашему мнению, в условиях когда анонимный эксперт не рискует своей репутацией, он достаточно легко может быть интегрирован в коррупционные схемы распределения денежных средств. Если он получает доходы в зависимости от количества оцениваемых им заявок, заказчик (фонд) имеет все возможности порекомендовать эксперту высказать положительное суждение в отношении той или иной заявки, пообещав в будущем, например, передавать ему большее количество заданий для проведения экспертизы. Таким образом, анонимный эксперт, заинтересованный в получении большего объема работы, оказывается в ситуации риска потери заказов при отсутствии риска потери репутации.

Описанный риск частично снимается в случае распределения заявок между экспертами той или иной специализации на основе принципа случайности. Однако для того чтобы подобная система работала, необходимы определенные условия, в частности:

- а) должен существовать соответствующий механизм распределения заявок (отбор должен осуществляться в электронной форме);
- б) экспертов должно быть много (иначе принцип случайности отбора сложно реализовать);
- в) база данных об экспертах должна быть сгруппирована по узко специализированным сегментам (однако даже в этом случае неизбежно будут возникать сложности с распределением заявок по уникальным научным исследованиям и опытно-конструкторским разработкам);
- г) эксперты должны принять на себя четкие обязательства по проведению подобных экспертиз (случайным образом отобранный эксперт может оказаться в отпуске, занят, не заинтересован в экспертизе и т. д.). Это в свою очередь означает, что эксперты должны получать некое вознаграждение на постоянной основе независимо от объема проделанной ими работы.

Анонимность экспертов, особенно при условии незначительного постоянного вознаграждения их труда и при случайности их отбора, может стимулировать низкое качество заключений. Эксперт, не рискующий своей репутацией, а также не имеющий стимула в виде увеличения объема экспертиз в будущем, скорее всего постепенно будет снижать качество своей работы.

По вышеизложенным причинам оптимальными для статуса экспертов являются следующие позиции:

- 1) независимость от органов государственной власти и учреждений, финансирующих исследования;
- 2) отбор экспертов на конкурсной основе (при наличии такой возможности);

- 3) открытость сведений об экспертах (списках экспертов), рецензирующих каждую конкретную заявку;
- 4) публикация экспертных заключений на сайтах фондов или органов государственной власти, финансирующих исследования;
- 5) по общему правилу рекомендательный статус экспертного мнения для лиц, принимающих окончательное решение о финансировании проекта или исследования (должна оставаться возможность мотивированного решения о финансировании проекта, не совпадающего с позицией экспертов).

В настоящее время вопрос о статусе экспертов решается научными фондами следующим образом.

РФФИ. Оценка проектов, представляемых на конкурсы РФФИ, осуществляется независимыми экспертами. По официальным данным фонда, ежегодно к оценке конкурсных проектов привлекается около 3 тыс. экспертов, которые проводят 65–70 тыс. экспертиз. РФФИ использует современные информационные технологии, благодаря чему от 75 до 100% экспертиз проводится в режиме онлайн, что позволяет привлекать экспертов из всех регионов России.

Особенностями их работы являются независимость и анонимность. Таким образом, авторы заявок не получают информации о том, кто именно рецензировал их проекты.

Следует отметить, что автоматического отбора экспертов, основанного на принципе случайности, в РФФИ, как и в других научных фондах, нет. Согласно Порядку проведения экспертизы в конкурсах РФФИ, распределение проектов, поступающих в фонд, осуществляется соответствующими отделами фонда по научным дисциплинам согласно кодам классификатора, указанным руководителями проектов, после чего утверждается (с возможными исправлениями по согласованию с руководителем проекта) координаторами секций или председателем Экспертного совета. Распределение инициативных и издательских проектов по экспертам, если не принят (и утвержден решением Совета фонда или бюро Совета фонда) иной механизм распределения, проводится

координаторами секций Экспертного совета или его председателем. Распределение фиксируется в документах отдела.

Конкурсный отдел фонда ведет учет всех изменений в распределении проектов по экспертам и обеспечивает проведение экспертизы в соответствии с установленной для каждого конкурса процедурой.

Единственное антикоррупционное требование, предъявляемое к порядку распределения проектов, касается обязанности эксперта сообщить о конфликте интересов в случае, если таковой имеется.

РГНФ. Экспертная система РГНФ состоит из 14 экспертных советов. Первичную экспертизу проектов региональных конкурсов осуществляют региональные экспертные советы. Членами экспертных советов и экспертами фонда являются около 2 тыс. авторитетных и высококвалифицированных российских ученых, обязательно имеющих ученую степень доктора наук, работающих более чем в 390 научных организациях и представляющих свыше 50 регионов Российской Федерации

С 2010 г. эксперты и члены экспертных советов РГНФ избираются по результатам открытого публичного конкурса, что обеспечивает большую прозрачность деятельности фонда и равные возможности для российских ученых стать экспертами РГНФ и участвовать в конкурсном отборе научных проектов.

РГНФ является единственным из числа российских научных фондов, открывшим структуру и состав своей экспертной системы. Сведения об экспертах фонда ежегодно публикуются в полном объеме в «Вестнике РГНФ», а списки экспертных советов — в газете «Поиск».

Экспертная система РГНФ формируется следующим образом.

Экспертные советы. Совет РГНФ формирует экспертные советы, в задачу которых входит проведение многоэтапной независимой экспертизы проектов, оценка их научного уровня, возможности их выполнения, формирование рекомендаций по поддержке проектов и объемам их финансирования. В состав экспертного совета входят: председатель экс-

пертного совета, заместители председателя — координаторы секций и члены совета.

Председатель экспертного совета, заместители председателя — координаторы секций образуют бюро экспертного совета, выражающее мнение всего экспертного совета по текущим конкурсам. Членами экспертных советов могут стать «признанные, активно работающие российские ученые — авторитетные специалисты в области гуманитарных наук, имеющие ученую степень доктора наук, не занимающие административных постов (директора/ректора, заместителя директора/проректора) в научных, образовательных и иных учреждениях Российской Федерации».

Председатель экспертного совета, его заместители и члены совета утверждаются Советом фонда сроком на 4 года и не более чем на два срока подряд. При утверждении состава экспертного совета на новый срок предусматривается ротация их членов.

Отбор членов экспертных советов осуществляется на заседании бюро Совета фонда путем тайного рейтингового голосования по кандидатурам, представившим заявления на конкурс. Для принятия положительного решения необходимо простое большинство голосов от числа присутствующих на заседании бюро Совета фонда. Итоги голосования представляются на утверждение Совету фонда, который принимает окончательное решение об утверждении членов экспертных советов открытым голосованием простым большинством голосов от числа присутствующих на заседании Совета фонда.

Председатели экспертных советов утверждаются Советом фонда по представлению председателя Совета фонда из числа избранных членов экспертных советов путем открытого голосования простым большинством голосов от числа присутствующих на заседании Совета фонда.

В случае отклонения кандидатуры председателя экспертного совета председатель Совета фонда вправе принять решение о назначении исполняющего обязанности председателя экспертного совета из числа избранных членов экспертных советов на срок до очередного заседания Совета

фонда, на котором повторяется процедура избрания председателя экспертного совета.

Секции экспертных советов. В составе каждого из советов формируются секции по соответствующим областям знаний гуманитарных наук.

Эксперты РГНФ. Экспертами могут стать отобранные по конкурсу «активно работающие российские ученые — авторитетные специалисты в области гуманитарных наук, имеющие ученую степень доктора наук». При этом эксперт может работать одновременно по нескольким научным дисциплинам. Состав экспертов утверждается Советом фонда по представлению экспертных советов с учетом представительства научных центров и научных школ. При утверждении состава экспертов на новый срок предусматривается их ротация. Предельное количество экспертов по различным областям знаний определяет бюро Совета фонда.

Конкурс экспертов организован следующим образом. Секции экспертных советов рассматривают заявления кандидатов в эксперты, представленные на конкурс, личные анкеты кандидатов и подготавливают рекомендации для экспертных советов. Ежегодно в сентябре-октябре на заседаниях экспертных советов осуществляется отбор экспертов путем тайного рейтингового голосования по кандидатурам, представленным секциями экспертных советов, с учетом предельного количества экспертов, определенного бюро Совета фонда. Начальники отделов конкурсного сопровождения проектов готовят предложения по кандидатурам экспертов, рекомендуемым для рассмотрения на заседании бюро Совета фонда.

Бюро Совета фонда рассматривает предложения экспертных советов. В случае сомнений возвращает указанные предложения в экспертные советы на повторное рассмотрение. В случае одобрения рекомендаций экспертных советов кандидатуры экспертов представляются на утверждение Совету фонда. Совет фонда на осеннем заседании утверждает состав экспертов по направлениям наук путем открытого голосования простым большинством голосов от числа присутствующих на заседании Совета фонда. В случае необходимости

дополнения к составу экспертов утверждает бюро Совета фонда с последующим утверждением Советом фонда.

Фонд Бортника. Фонд Бортника проводит независимую экспертизу проектов на предмет их научно-технической новизны, финансово-экономической обоснованности, перспективы производственной и рыночной реализации продукции. К работе в качестве экспертов и членов конкурсных комиссий были привлечены 2 тыс. ученых, из них 31 академик РАН, РАМН, РАСХН, 35 членов-корреспондентов РАН, РАМН, РАСХН и 1385 докторов наук. Однако подробных сведений о порядке формирования экспертных советов, а также списков экспертов на официальном сайте фонда не найдено. На основе общих сведений о программах фонда можно предположить, что сведения об экспертах (и списках экспертов) не раскрываются.

РФТР. Заявки на право получения финансирования проектов научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок из средств фонда рассматриваются сперва экспертами, а затем — научно-техническим советом РФТР (далее — НТС), действующим на основании Постановления Правительства Российской Федерации от 13 октября 1999 г. №1156, которое определяет порядок образования и использования внебюджетных фондов НИОКР, а также на основании актов Министерства образования и науки РФ, Федерального агентства по науке и инновациям и Положения об НТС.

Согласно Положению об НТС, НТС выполняет следующие основные функции:

- а) участвует в выборе научно-технических проблем по утвержденным направлениям использования внебюджетных средств фонда;
- б) оценивает научный и технический уровень выполняемых за счет средств внебюджетного фонда работ;
- в) оценивает полноту и комплексность мероприятий, необходимых для достижения целей, заявленных в проектах;
- г) рассматривает результаты экспертиз заявок организаций на проведение научных исследований и экспериментальных разработок прикладного характера.

Проекты оцениваются НТС с точки зрения их новизны и актуальности, соответствия направлениям государственной научно-технической и инновационной политики, реалистичности подходов к решению поставленных в проекте задач, возможности практического и коммерческого использования результатов реализации проекта, обоснованности сметы затрат по проекту и продолжительности его осуществления;

- д) дает рекомендации по финансовой поддержке научных исследований и экспериментальных разработок прикладного характера, соответствующих приоритетным направлениям развития науки, технологий и техники Российской Федерации и перечню критических технологий Российской Федерации;
- е) участвует в рассмотрении материалов о завершении работ и реализации полученных результатов;
- ж) принимает участие в контроле за ходом выполнения проектов, рассматривает на своих заседаниях отчеты руководителей проектов и подготавливает предложения о продолжении или прекращении финансирования работ по проектам.

При этом НТС является совещательным органом, и его мнение носит рекомендательный характер, тогда как окончательное решение о финансировании проектов принимают должностные лица Роснауки. Таким образом, отбор проектов осуществляется не представителями научного сообщества, а должностными лицами органа государственной власти.

Система экспертизы проектов, как и сама структура фонда, заимствована из советского периода. В период СССР государственную экспертизу научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ в сфере фундаментальной и прикладной науки осуществлял Республиканский исследовательский научно-консультационный центр экспертизы (на правах научно-исследовательского института), который и продолжил выполнять функции экспертного учреждения в постсоветский период. В настоящее время институт находится в подчинении Федерального агентства по науке

и инновациям, которое, в частности, в 2009 г. утвердило его устав.

Наличием старой экспертной системы обусловлена определенная проработанность правовой экспертной деятельности. В частности, в своей деятельности институт руководствуется такими актами, как:

- а) Положение об экспертизе в системе Миннауки России проектов, имеющих своей целью коммерциализацию результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- б) Положение об экспертизе в сфере научной деятельности учебных заведений и организаций Государственного комитета Российской Федерации по высшему образованию;
- в) Постановление Совмина РСФСР от 1 апреля 1991 г. № 182 «О введении государственной экспертизы в сфере науки».

Также институтом были разработаны проекты законов «О научной и научно-технической экспертизе» и «О государственной экспертизе», которые, впрочем, так и не были приняты.

В целом оценивая правовую базу экспертной деятельности института, следует отметить декларативность и общий характер большинства действующих актов, а также проектов, предлагавшихся по данному направлению.

Таким образом, РФТР представляет собой пример сугубо внутриведомственной системы принятия решений о финансировании научных проектов. Эксперты, а также органы фонда, уполномоченные давать рекомендации о финансировании проекта, зависимы от ведомства, принимающего окончательное решение о предоставлении средств заявителям.

С учетом изложенного можно сделать вывод, что наиболее открытой и независимой экспертной системой в до последнего времени обладал РГНФ, тогда как наименее независимую и самую старую систему экспертизы имел РФТР.

В новой редакции Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике» от 20 июля 2011 г. № 249-ФЗ была предпринята попытка сформировать единые стандарты (требования) к экспертному сообществу,

участвующему в отборе проектов, финансируемых научными фондами, а также к процессу экспертных конкурсов.

В государственных научных фондах по общему правилу должны создаваться экспертные органы (экспертные советы, научно-консультационные советы и т. п.), осуществляющие следующие функции:

- а) проведение экспертизы научных, научно-технических и инновационных проектов, финансируемых государственными фондами;
- б) разработка рекомендаций об объеме финансирования научных, научно-технических и инновационных проектов и иных мероприятий;
- в) разработка предложений, касающихся порядка проведения конкурсов на финансирование научных, научно-технических и инновационных проектов, а также иных документов государственных фондов.

Вместе с тем закон допускает и ситуацию отсутствия экспертных органов. В этом случае экспертные функции должен осуществлять коллегиальный орган управления фондом.

Мнение экспертов носит рекомендательный характер, окончательное решение о поддержке проекта принимается коллегиальным органом, управляющим деятельностью фонда. По результатам проведения экспертизы составляется мотивированное экспертное заключение, которое учитывается при принятии решения о финансировании научного, научно-технического или инновационного проекта либо об отклонении заявки при подведении итогов конкурса.

Закон не предусматривает раскрытия сведений об экспертах. Таким образом, репутационные риски у экспертов, дающих предвзятые или некачественные заключения, отсутствуют.

Конкурсный отбор экспертов законом не предусмотрен.

Законом не заложены основы для координации экспертных сообществ, в рамках которой каждый из фондов имел бы возможность обратиться к экспертам других фондов для получения заключения по узко специализированному вопросу.

Также законом не урегулирован вопрос, каким образом фондам следует назначать экспертов для рассмотрения конкретной заявки: должен ли производиться отбор по принципу случайности или должностные лица фонда вправе распределять заявки между экспертами по собственному усмотрению.

В совокупности вышеизложенное позволяет утверждать, что вопросы формирования экспертной базы, создания системы финансирования экспертов, стимулирующей качество экспертных заключений, и их независимости от государства остаются актуальными.

По-видимому, качество экспертных заключений может быть обеспечено только повышением репутационных рисков для эксперта, т. е. за счет отложенной выборочной публикации заключений с указанием данных об эксперте (например, публиковать можно 5% общего количества заключений, отобранных случайным образом).

Параллельно с этим следует доработать вопрос об отборе экспертов, имеющих право давать заключения по запросам научных фондов, распределении заданий между ними, установлении их обязательств по своевременному составлению заключений и форме оплаты их труда (по-видимому, это должно быть сочетание небольшой постоянной оплаты и стимулирующих платежей, зависящих от количества и сложности заключений).

Проблема правового регулирования системы конкурсного обора проектов, получающих поддержку государственных научных фондов

Формально на все бюджетные учреждения распространяется порядок размещения заказов на приобретение товаров, выполнение работ и оказание услуг, предусмотренный Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (далее — Закон № 94-ФЗ). Однако научные фонды, как правило, используют собственные системы отбора получателей финансовой поддержки, не совпадающие с механизмами конкурсного распределения средств, выделяемых бюджетным учреждениям.

Можно сказать, что научные фонды при распределении бюджетных ассигнований пользуются как собственными системами отбора, так и системой государственных закупок. В том числе через систему государственных закупок размещается часть заказов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, выполняемые по заданию фондов. Так, через конкурсную систему заказы на НИОКР размещает фонд Бортника.

При этом на официальном сайте государственных закупок нет данных о заказах на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, размещенных РГНФ и РФТР, и имеются данные о заказах на выполнение услуг технического характера, размещаемых РФФИ. Заказы РФФИ не связаны с выполнением НИОКР и относятся к обеспечению текущей деятельности фонда (поставка оборудования и т. п.).

На основе анализа информационных ресурсов научных фондов можно сделать вывод, что РФФИ, РГНФ и РФТР системой конкурсного отбора исполнителей научных исследований и опытно-конструкторских разработок, установленной Законом № 94-ФЗ, не пользуются, а фонд Бортника, напротив, активно ее использует.

Таким образом, в вопросе о том, должен ли конкурсный порядок, предусмотренный Законом № 94-ФЗ, распространяться на случаи отбора заявок, финансируемых научными фондами, нет полной ясности.

Есть несколько причин данной ситуации:

1. Система конкурсного отбора проектов, получающих поддержку из научных фондов, сформировалась ранее, до введения в действие Закона № 94-ФЗ.
2. Научные фонды в ряде случаев (например, эта практика распространена в РФФИ) не заказывают научные исследования и разработки для государственных нужд, а предоставляют гранты на их выполнение.

Как указывалось выше, понятие «грант» российским бюджетным законодательством не определено. Закон № 94-ФЗ его также не использует. Таким образом, распределение грантов

не по процедуре, предусмотренной Законом № 94-ФЗ, формально не противоречит действующему законодательству.

При этом следует отметить, что заказ научных исследований и опытно-конструкторских разработок для государственных нужд и предоставление гранта в ряде случаев взаимозаменяемы. Так, выбор формы финансирования фундаментальных научно-исследовательских работ — по гранту или через систему государственных закупок — является по большому счету формальным. Дело в том, что при размещении заказа на их выполнение, как и в случае предоставления гранта, государство не получает взамен никаких активов. Это связано с особенностями гражданско-правового регулирования договоров на выполнение НИОКР.

Пункт 3 ст. 772 Гражданского кодекса РФ говорит о том, что права исполнителя и заказчика на результаты работ, которым предоставляется правовая охрана как результатам интеллектуальной деятельности, определяются по правилам раздела VII ГК РФ. Если в рамках исполнения договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ создан патентоспособный результат интеллектуальной деятельности, создание которого не было прямо предусмотрено договором, право на получение патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец в силу п. 1 ст. 1357, п. 1 ст. 1371 ГК РФ принадлежит подрядчику (исполнителю), если договором между исполнителем и заказчиком не предусмотрено иное.

Это означает, что при выполнении фундаментальных исследований, результат которых заранее не может быть определен, права на создаваемые результаты интеллектуальной деятельности в любом случае будут принадлежать исполнителю, независимо от того, в какой форме заказчик в лице государства профинансирует исследования: на основании договора заказа на выполнение НИОКР или предоставит исполнителю грант.

При этом предоставить грант, минуя существующую систему размещения заказов на выполнение работ для государственных нужд, значительно проще. Системой грантов, в частности, пользуются РФФИ и РГНФ.

3. Закон №94-ФЗ не распространяется на случаи возвратного финансирования исполнителя научных исследований и опытно-конструкторских разработок или инновационной компании. Как следствие, любые действия, связанные с кредитованием инновационных компаний научными фондами, требуют формирования самостоятельной системы отбора получателей. В частности, это позволяет избежать конкурсных процедур, предусмотренных Законом №94-ФЗ, Российскому фонду технологического развития (РФТР).
4. Закон №94-ФЗ плохо приспособлен для размещения заказов на выполнение научных исследований и опытно-конструкторских разработок. Отчасти это связано с тем, что он ориентирован на ограничение рисков злоупотреблений и создание возможностей для понижения цены государственных контрактов за счет конкуренции среди потенциальных поставщиков. Эта задача была отчасти решена путем установления преимущественно конкурсного порядка размещения государственных заказов (закон предусматривает несколько исключений из этого правила, однако сфера их действия ограничена). Вместе с тем созданные законом процедурные ограничения затрудняют его применение в научно-технической сфере.

Перечислим основные процедурные барьеры, затрудняющие использование конкурсных процедур, установленных Законом №94-ФЗ, при размещении заказов на выполнение научных исследований и опытно-конструкторских разработок:

1. Процедуры размещения заказов в порядке, установленном Законом №94-ФЗ, занимают много времени. Длительность конкурсных процедур, в частности, может приводить к тому, что получатель бюджетных средств не успевает израсходовать их в течение финансового года полностью и теряет остатки финансирования.
2. Процедуры размещения заказов в порядке, установленном Законом №94-ФЗ, привязаны к конкретной дате проведения конкурса, что затрудняет проведение отбора проектов

в рамках непрерывных конкурсов, характерных, например, для РФФИ, а также поддержку научных экспедиций, время проведения которых не совпадает со временем проведения конкурсов, назначаемых в порядке, установленном указанным законом.

3. Высокая значимость цены в системе критериев, на основании которых производится отбор исполнителя НИОКР. Пункты 4 и 6 ст. 28 Закона № 94-ФЗ устанавливают порядок определения победителей в конкурсе на выполнение научных исследований и опытно-конструкторских разработок, а также критерии оценки заявок, поданных участниками конкурса. Основным критерием оценки выступает цена заявки, тогда как такие критерии, как «функциональные характеристики или качественные характеристики товара», а также «качество работ, услуг и (или) квалификация участника конкурса при размещении заказа на выполнение работ, оказание услуг» при проведении конкурса на выполнение научных исследований и разработок должны иметь вес не более 45%.

Для сравнения: конкурсы, проводимые РФФИ и РГНФ, учитывают преимущественно качественные показатели проекта, тогда как по цене отбор не производится вовсе. Например, получатель гранта РФФИ получает его целиком, и его готовность получить меньшую сумму не влияет на принятие решения о предоставлении ему поддержки.

Высокая значимость цены в системе критериев отбора, характерная для Закона № 94-ФЗ, может приводить к размещению заказа у исполнителя, не обладающего достаточной квалификацией, но предложившего самую низкую цену.

Закон № 94-ФЗ содержит нормы, направленные на противодействие недобросовестным участникам торгов, однако в случае с научными исследованиями и разработками они недостаточно эффективны. Так, закон устанавливает обязанность победителя в конкурсе обеспечить свои обязательства по контракту путем внесения залога, поручительства, банковской гарантии или страхования. В частности, эта обязанность победителя в торгах упоминается в ст. 41.6,

п. 37 ст. 65 Закона № 94-ФЗ. Тем не менее обеспечение обязательств участника торгов при размещении заказа на НИ-ОКР вовсе не гарантирует качественного выполнения работ. В частности, работы могут быть выполнены формально в соответствии с техническим заданием. Более того, гражданское законодательство допускает возможность получения отрицательного результата научных исследований, в отличие от результатов других работ.

4. Невозможность профинансировать научные исследования и разработки, проводимые в рамках совместных международных проектов, иностранными исполнителями, отобранными зарубежными партнерами (условиями софинансирования совместных разработок из-за рубежа может являться проведение части исследований конкретным исполнителем).

Для сравнения: почти все научные фонды активно участвуют в финансировании международных проектов и программ. Можно привести следующие примеры участия научных фондов в международных проектах и конкурсах.

РФФИ. Участие РФФИ в международных конкурсах можно разделить на четыре типа:

- 1) паритетное финансирование конкурса РФФИ и фондом-партнером;
- 2) раздельное финансирование (каждый фонд в основном поддерживает своих ученых);
- 3) смешанное финансирование — основные средства поступают от фонда-партнера, а РФФИ поддерживает только российских участников проектов;
- 4) финансирование совместных проектов иностранным фондом-партнером, при этом РФФИ участвует в экспертизе и отборе заявок.

С 2005 г. международные конкурсы с НЦНИ (Франция) и ННИО (Германия) по договоренности с зарубежными партнерами переведены в разряд непрерывных. Одним

из направлений деятельности РФФИ является также развитие связей с ведомствами, организациями и фондами стран СНГ.

Помимо международных конкурсов РФФИ также проводит региональные конкурсы проектов, софинансируемых из бюджетов субъектов Российской Федерации и, как следствие, проходящих отбор в несколько этапов с учетом необходимости участия в конкурсном отборе представителей регионов, софинансирующих исследования.

Фонд Бортника. Фонд Бортника также активно участвует в поддержке совместных международных проектов. Помимо информационного и организационного сотрудничества фонд участвует в поддержке совместных франко-российских проектов с инновационным фондом *OSEO*, направленных на создание инновационной продукции и технологических разработок; в поддержке совместных немецко-российских исследовательских проектов в области прикладных исследований, ориентированных на производство, а также организацию сотрудничества малых и средних форм предприятий совместно с Международным бюро Федерального министерства образования, науки, исследования и технологий Германии и в других проектах.

РГНФ. РГНФ также регулярно проводит международные конкурсы, предполагающие и совместное финансирование проектов, и совместный отбор получателей поддержки, в том числе иностранных экспертов. Для примера, на таких условиях осуществляется участие РГНФ в проекте «Социальные последствия изменения климата» совместно с Финляндией.

В локальных актах РГНФ урегулирован, в том числе особый порядок проведения совместной экспертизы при проведении международных конкурсов, а также особенности финансирования совместных проектов. Проекты, поддержанные РГНФ и зарубежными партнерами фонда, финансируются параллельно на паритетных началах: РГНФ обеспечивает финансирование российских участников, зарубежные партнеры — зарубежных участников.

Во всех перечисленных выше случаях научные фонды самостоятельно заключают соглашение с иностранным партне-

ром, на основании которого осуществляется софинансирование проекта, а также отбор его участников.

Таким образом, минуя конкурсные процедуры, предусмотренные Законом № 94-ФЗ, научные фонды получают возможность финансирования проектов, отобранных конкурсными комиссиями (или экспертами) из других стран, а также возможность софинансирования российских исследований.

5. Невозможность проведения в порядке, установленном Законом № 94-ФЗ, конкурсов на осуществление инициативных исследований. На практике может возникать ситуация, когда заказчик научно-исследовательских работ представляет себе интересующее его направление исследований, однако не может сформулировать конкурсную документацию и четкое техническое задание.

Например, инициативные исследования финансирует РФФИ. Однако Законом № 94-ФЗ порядок проведения инициативных исследований (без четкого технического задания и без четкого определения ожидаемых результатов в конкурсной документации) не урегулирован. В связи с этим заказчик инициативных исследований принимает на себя повышенные риски, так как органы финансового контроля могут признать проведение подобных конкурсов нарушением требований действующего законодательства.

Вышеизложенное позволяет сделать следующие выводы.

К настоящему времени научными фондами сформирован дифференцированный подход к процедурам отбора проектов, относящихся к различным категориям.

Система отбора проектов, сформированная научными фондами, в частности, позволяет осуществлять отбор и финансирование различных видов совместных проектов, включая совместные региональные и совместные международные проекты, что нельзя сделать с применением Закона № 94-ФЗ.

Система отбора проектов, получающих поддержку научного фонда, основана не на выводах конкурсной комиссии ведомства, выступающего в роли заказчика (как это предусмотрено Законом № 94-ФЗ), а на мнении экспертного сообщества,

что в большей степени соответствует условиям отбора проекта в условиях высокой степени неопределенности.

При отборе проектов, получающих поддержку из средств научных фондов, в отличие от конкурсного отбора исполнителей научных исследований и опытно-конструкторских разработок органами государственной власти по процедуре, предусмотренной Законом № 94-ФЗ, цена не имеет принципиального значения, что позволяет финансировать исследования в первую очередь с учетом репутационных характеристик исполнителя и качественных характеристик проекта.

При отборе проектов, получающих поддержку из средств научных фондов, могут использоваться такие критерии, как нахождение получателя поддержки в конкретном регионе. Этот критерий используется в региональных проектах РГНФ и РФФИ. В случае финансирования научно-исследовательских работ, проводимых региональными научными коллективами на основе конкурсов по нормам Закона № 94-ФЗ, данный критерий рассматривался бы как дискриминационный. Это означает, что проекты, реализуемые администрацией субъектов Российской Федерации совместно с научными фондами, являются практически единственным легитимным механизмом адресной поддержки региональной науки. Участие научных фондов, с одной стороны, позволяет оказать адресную поддержку региональной науке на законных основаниях и, с другой стороны, ограничивает риски коррупции со стороны администрации региона за счет участия в процедуре отбора независимых экспертов из федерального научного фонда.

В отличие от процедуры, предусмотренной Законом № 94-ФЗ, процедура отбора проектов, используемая научными фондами, создает условия для ответственности руководства фондов за качество и эффективность расходования бюджетных средств. При использовании процедуры конкурсного отбора проектов, предусмотренной Законом № 94-ФЗ, государственный заказчик научных исследований и разработок всегда может сослаться на то, что при отборе исполнителя у него отсутствовала свобода усмотрения — исполнитель был отобран по формальным признакам. В связи с этим заказчик не может нести ответственность за низкое качество

работы исполнителя или отсутствие ожидаемых результатов, особенно в условиях высокой степени неопределенности, которая присутствует при выполнении НИОКР (в особенности фундаментальных).

При отборе проектов научными фондами, напротив, присутствует высокая степень свободы усмотрения руководства (в лице коллегиального органа фонда). Мнение экспертного сообщества носит рекомендательный характер, а итоговое решение о субсидировании проекта принимает Совет фонда. Это создает условия для личной ответственности членов коллегиального органа за неэффективное использование бюджетных средств.

ПРОБЛЕМА ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В СВЯЗИ С ПЕРЕЧИСЛЕНИЕМ СРЕДСТВ В НАУЧНЫЕ ФОНДЫ И ПОЛУЧЕНИЕМ СРЕДСТВ ИЗ НИХ

Как отмечалось выше, фонды финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок могут быть как государственными, так и негосударственными. Последние могут создаваться организациями, в том числе коммерческими, и физическими лицами.

В редакции Налогового кодекса РФ, действовавшей до 1 января 2011 г., к расходам налогоплательщика относились отчисления на формирование Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», в пределах 1,5% доходов (валовой выручки) организации (п. 3 ст. 262).

Однако частные компании в этих льготах не заинтересованы. Как показано выше, пополнение фондов происходит преимущественно за счет административного стимулирования отчислений от организаций публичного сектора (ГУПов и ОАО с государственным участием). Тем не менее в 2011 г. было принято законодательное решение о расширении сферы применения налоговых льгот, связанных с научными фондами.

В редакции Федерального закона от 7 июля 2011 г. № 132-ФЗ соответствующая норма сформулирована следующим образом: к расходам на НИОКР разрешено относить «отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом “О науке и государственной научно-технической политике”, в сумме не более 1,5% доходов от реализации» (подп. 6 п. 2 ст. 262 НК РФ). Поскольку в соответствии с новой редакцией Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике» (далее — Закон о науке) были расширены возможности для создания фондов финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок, а также отменена необходимость их регистрации, можно говорить о расширении налоговых льгот.

Вместе с тем необходимо отметить, что в отношении научных фондов, созданных коммерческими организациями, рассматриваемая налоговая льгота действовала и до принятия поправок в ст. 262 НК РФ в 2011 г. Эта льгота отчасти противозаконна, а отчасти носит фиктивный характер.

Так, согласно Постановлению Правительства Российской Федерации от 13 октября 1999 г. № 1156, внебюджетные фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ коммерческих организаций формируются за счет собственных отчислений, а также за счет отчислений, осуществляемых на договорной основе другими коммерческими организациями, и направляются на финансирование научных исследований и экспериментальных разработок. Ясно, что у коммерческих организаций не может быть никаких разумных причин финансировать исследования других коммерческих организаций. Более того, п. 4 ст. 575 Гражданского кодекса РФ использование договора дарения в отношениях между коммерческими организациями прямо запрещено.

Таким образом, единственным легальным источником формирования фонда финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок коммерческой организации могут быть лишь средства самой этой органи-

зации. Для таких «поступлений» в фонд льгота не нужна, так как средства перемещаются внутри одного и того же юридического лица, а значит, указанная операция для налоговых целей просто не учитывается.

В связи с изложенным следует отменить действие нормы подп. 6 п. 2 ст. 262 НК РФ в отношении перечислений в фонды, созданные коммерческими организациями. Кроме того, целесообразно признать утратившими силу нормы абз. 14 подп. 14 п. 1 и подп. 1.1 п. 2 ст. 251 НК РФ. Указанные нормы устанавливают невключение в состав доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, средств, поступивших на формирование научных фондов.

Отмена данных норм, однако, не всегда будет означать налогообложение на уровне получателя поступивших средств, поскольку поступления в государственные научные фонды и фонды, созданные некоммерческими организациями, по своей сути являются пожертвованиями на содержание некоммерческой организации и ведение ею уставной деятельности и в качестве таковых освобождены от налогообложения подп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ. Таким образом, специальные нормы для этих пожертвований, установленные абз. 14 подп. 14 п. 1 и подп. 1.1 п. 2 ст. 251 НК РФ, в настоящее время являются дублирующими.

Кроме того, следует отметить, что норма абз. 13 подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, освобождающая от обложения налогом на прибыль организаций средства, полученные из научных фондов, в действующей редакции создает серьезные риски.

Первый риск в том, что указанная норма, по сути, вводит в налоговое законодательство еще одно понятие «грант», отличающееся от уже присутствующего там. Так, ст. 251 НК РФ устанавливает перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Подпункт 14 п. 1 данной статьи указывает, что к доходам, не учитываемым для целей налогообложения прибыли организаций, относится имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. Таким образом, средства, полученные из фондов поддержки научной,

научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Законом о науке, рассматриваются как целевое финансирование.

Абзацами 3–18 подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ установлены виды целевого финансирования. В соответствии с указанными нормами к целевому финансированию, в частности, относится имущество в виде бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетным учреждениям, а также в виде субсидий автономным учреждениям; в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном российским законодательством; в виде полученных грантов. Таким образом, в связи с поправкой в абз. 13 подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, внесенной Федеральным законом от 20 июля 2011 г. № 249-ФЗ, средства, полученные из научных фондов, становятся *одним из видов* целевого финансирования наряду с грантами.

Вместе с тем, согласно ст. 15 Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике», финансовое обеспечение научной, научно-технической и инновационной деятельности основывается на его целевой ориентации и множественности источников финансирования и может осуществляться любыми способами, не противоречащими законодательству Российской Федерации, в том числе в форме договора гранта.

Таким образом, в результате поправки в абз. 13 подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ в налоговом законодательстве появилось два вида грантов: один — вид целевого финансирования, который уже был в кодексе, определяемый положениями абз. 5–8 подп. 14 п. 1 ст. 251, и второй — подвид целевого финансирования в виде средств, полученных из фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, определяемый положениями п. 8 ст. 15 и ст. 2 Закона о науке. Такая конструкция представляется не совсем корректной хотя бы с точки зрения юридической техники.

При этом, согласно абз. 9 ст. 2 указанного закона, гранты могут предоставляться на осуществление *конкретных программ в области научной, научно-технической и инновационной деятельности*. Положения указанной нормы в некоторой сте-

пени противоречат положениям ст. 251 НК РФ, касающимся грантов. Так, в соответствии с абз. 6 подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ гранты могут предоставляться на конкретные программы в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения, охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, социального обслуживания и на *конкретные научные исследования*. Можно заметить, что в этом перечне отсутствует осуществление программ в области научной, научно-технической деятельности и инновационной деятельности, которое является направлением предоставления грантов по ст. 2 Закона о науке. Таким образом, гранты, предоставляемые фондами поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданными в соответствии с Законом о науке, не являются грантами в смысле ст. 251 Налогового кодекса РФ. Другими словами, в результате внесения поправки в абз. 13 подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ в связи с расширением налоговых льгот для научных фондов в данную статью кодекса заложено противоречие.

Представляется, что реализация описанной конструкции на практике может сделать неработающими нормы и абз. 5–8, и абз. 13 подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ в связи с тем, что налоговые органы будут испытывать серьезные затруднения с их администрированием. Наличие в налоговом законодательстве двух видов грантов с разными допустимыми направлениями использования средств, один из которых регулируется Налоговым кодексом РФ, а другой — Законом о науке, может стать поводом для возникновения спорных ситуаций.

Второй риск в том, что норма абз. 13 подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ в совокупности с положениями Закона о науке создаст возможность выведения из-под налогообложения средств, полученных из научных фондов *в любых формах*, а не только по договору гранта.

При этом, как уже было отмечено, фонды могут осуществлять финансирование любыми способами, не противоречащими российскому законодательству (в частности, это может быть договор на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ),

а состав получателей финансирования не ограничивается (в том числе это могут быть коммерческие организации). Таким образом, можно заключить, что в результате из-под налогообложения будут выведены доходы, которые по общему правилу должны включаться в налоговую базу, например, доходы организаций от выполнения научных исследований по договору о выполнении работ (оказании услуг), несмотря на то что заказчиком по такому договору выступает фонд поддержки научной деятельности.

В связи с изложенным норму абз. 13 подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ целесообразно изменить, предоставив налоговое освобождение средствам, поступающим организациям из научных фондов только в тех формах, в которых речь действительно идет о целевом финансировании (например, бюджетные субсидии), при этом регулирование освобождения предоставляемых такими фондами грантов, по нашему мнению, должно осуществляться в соответствии с нормами абз. 5–8 подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, т. е. по общим правилам.

2. Научные гранты

В первой главе мы уже останавливались на проблеме отсутствия бюджетно-правового регулирования понятия «грант» в российском законодательстве применительно к фондам финансирования научных исследований и опытно-конструкторских разработок. Вместе с тем научные гранты могут предоставляться не только фондами финансирования НИОКР, о специфике которых говорилось выше, но и другими образованиями, в том числе российскими некоммерческими организациями и иностранными лицами. В данной главе мы рассмотрим основные проблемы, которые могут возникнуть при финансировании научных исследований и опытно-конструкторских разработок за счет грантов, независимо от типа грантодателя.

2.1. ТРАКТОВКА НЕЦЕЛЕВОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГРАНТА¹

Нецелевое использование средств гранта влечет налоговые последствия: суммы, использованные нецелевым образом, включаются у организации — получателя гранта в налоговую базу по налогу на прибыль. Вместе с тем действующая редакция Налогового кодекса РФ однозначно

¹ Раздел написан в соавторстве с И. В. Толмачевой.

не устанавливает, что именно следует считать использованием не по целевому назначению. Это вызывает проблемы, связанные с возможностью трактовки налогового законодательства.

Некоторые признаки, при наличии которых средства гранта (денежные средства или иное имущество) могут признаваться использованными не по целевому назначению с точки зрения налогового законодательства, вытекают из норм подп. 14 п. 1 ст. 251 и п. 14 ст. 250 НК РФ.

Во-первых, согласно подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, получение гранта предполагает ведение отдельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках гранта; при отсутствии отдельного учета соответствующие средства подлежат налогообложению с даты их получения.

Во-вторых, согласно той же норме кодекса, получение гранта предполагает определенные грантодателем условия, на которых этот грант предоставляется (в частности, грантодатель может определить допустимые формы и сроки использования средств, в том числе предусмотреть их расходование в течение определенного периода), а также обязательное представление грантодателю отчета о целевом использовании гранта. Несоблюдение указанных условий может трактоваться как использование средств не по целевому назначению.

В-третьих, согласно п. 14 ст. 250 НК РФ, по окончании каждого налогового периода в течение периода действия договора гранта организация, получившая грант, представляет в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утвержденной Министерством финансов РФ (лист 07 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций). Таким образом, организация-грантополучатель отчитывается о целевом использовании полученных средств перед грантодателем (периодичность отчетности устанавливается грантодателем) и перед налоговыми органами (раз в год¹).

¹ Если срок действия договора гранта составляет 1 год, но граница налоговых периодов приходится на период действия договора (например, договор заключен 1 июля), грантополучатель будет отчитываться перед на-

В соответствии с п. 14 ст. 250 НК РФ доходы в виде использованного не по целевому назначению имущества (денежных средств, оборудования, др.), которое получено в рамках целевого финансирования (в том числе грантов), признаются внереализационными доходами организации-грантополучателя, формирующими налоговую базу.

На практике норма п. 14 ст. 250 НК РФ применяется, в частности, в следующих случаях:

- 1) средства, полученные в рамках гранта, полностью или частично использованы не по назначению, определенному грантодателем (например, грантодатель и /или налоговые органы не согласились с содержанием отчета о целевом использовании средств, средства были использованы в предпринимательской деятельности организации);
- 2) средства, полученные в рамках гранта, не полностью израсходованы в сроки, установленные договором с грантодателем, или остались неизрасходованными после окончания действия договора гранта¹;
- 3) имущество, полученное или приобретенное в рамках гранта, остается у грантополучателя после окончания действия договора гранта.

В части п. 2 и 3 из приведенного перечня необходимо указать на особенности, действующие для некоммерческих организаций (именно некоммерческие организации на практике являются основными получателями грантов). Некоммерческие организации, получившие грант на ведение уставной деятельности, могут использовать полученные средства

логовыми органами по такому договору 2 раза, так как целевые средства использовались в течение двух налоговых периодов по налогу на прибыль организаций.

¹ Форма отчета о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования (лист 07 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций) содержит, в частности, сведения о суммах средств, не использованных в установленный срок.

и иное имущество бессрочно, если срок их использования прямо не установлен грантодателем¹. Таким образом, у некоммерческой организации, получившей грант на ведение уставной деятельности, имущество, оставшееся после завершения договора гранта, будет увеличивать налоговую базу по налогу на прибыль организаций, только если такое имущество используется данной организацией в предпринимательской деятельности.

У грантополучателя — коммерческой организации после окончания действия договора гранта не должны оставаться средства или иное имущество, полученные в рамках гранта. Если такие средства и /или имущество у коммерческой организации остаются, с соответствующих сумм должен быть уплачен налог на прибыль как с внереализационных доходов (например, по аналогии с безвозмездно полученным имуществом).

Для грантополучателя — коммерческой организации возникает прямая аналогия с безвозмездно полученным имуществом; для грантополучателя — некоммерческой организации это неочевидно. Действительно, так как первоначально имущество, приобретенное за счет целевых средств, предназначалось для осуществления деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей ее создания, то, по-видимому, в дальнейшем оно также будет использоваться для такой деятельности, при этом, если такое имущество в какой-то части будет отвлекаться для осуществления предпринимательской деятельности, возникнет необходимость уплатить налог на прибыль. Таким образом, несмотря на то что после окончания действия договора гранта грантодатель уже не сможет контролировать целевое использование имущества, оно по-прежнему может использоваться в деятельности, для осуществления которой предоставлялся грант.

¹ Это подтверждается, в частности, Письмом Министерства финансов Российской Федерации от 7 марта 2008 г. № 03-03-06/4/13: «...целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности не имеют ограничений по срокам, формам и условиям использования, если иное прямо не предусмотрено лицом — источником таких целевых поступлений».

Коммерческие организации, получившие грант, также могут использовать имущество, оставшееся после окончания договора гранта, в деятельности, для осуществления которой предоставлялся грант. В то же время деятельность коммерческой организации, осуществляемая за пределами договора гранта, является предпринимательской деятельностью, направленной на получение дохода. Соответственно коммерческая организация должна уплатить налог с доходов в виде имущества, которое осталось у нее после окончания договора гранта.

Таким образом, по-видимому, неизрасходованные средства гранта, чтобы не попасть в налоговую базу у грантополучателя — коммерческой организации, должны быть возвращены грантодателю.

Необходимо отметить, что налоговым законодательством не установлен порядок определения сумм, которые увеличивают базу по налогу на прибыль организаций в случае объектов амортизируемого имущества, остающихся у грантополучателя после окончания договора гранта, использующихся для осуществления предпринимательской деятельности.

Рассмотрим ситуацию. Организация получила от грантодателя новое оборудование для проведения научных исследований. Срок действия договора гранта — 6 лет, срок полезного использования оборудования, определенный в соответствии с требованиями налогового законодательства, — 10 лет. После окончания договора оборудование остается у грантополучателя. На практике организация-грантополучатель, собирающаяся использовать переданное ей оборудование в предпринимательской деятельности, будет вынуждена уплатить налог на прибыль с его остаточной стоимости, определенной на момент окончания действия договора гранта. Однако в соответствии с налоговым законодательством определить остаточную стоимость имущества, полученного (приобретенного) в рамках гранта, невозможно, так как амортизация по таким объектам в налоговом учете не начисляется (подп. 7 п. 2 ст. 256 НК РФ). Кроме того, в действующей редакции гл. 25 Налогового кодекса РФ (п. 1 ст. 259) закреплено, что налогоплательщик может выбрать, начислять амортизацию ли-

нейным или нелинейным методом (за исключением зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую-десятую амортизационные группы), соответственно нет определенности с тем, как именно будет рассчитываться остаточная стоимость оборудования.

Таким образом, из положений налогового законодательства следует, что организация-грантополучатель (коммерческая организация или некоммерческая организация, собирающаяся использовать такое имущество при осуществлении предпринимательской деятельности) должна включить в состав внереализационных доходов недоиспользованное имущество, полученное (приобретенное) в рамках гранта, т. е. в рассматриваемом случае сумму, приходящуюся на оставшиеся 4 года полезного использования оборудования, но налоговым законодательством не определено, как именно следует исчислять эту сумму. На практике, как правило, соответствующие данные восстанавливаются из бухгалтерского учета, где амортизация по объектам имущества, полученным (приобретенным) в рамках грантов, начисляется в обычном порядке.

Описанная проблема также актуальна для случаев получения в результате научных исследований и опытно-конструкторских разработок, проведенных за счет средств грантов, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, т. е. нематериальных активов. В такой ситуации возникает риск доначисления налога на прибыль грантополучателю со стоимости нематериального актива, который создан за счет средств гранта, но в дальнейшем может быть использован для предпринимательской деятельности, в том числе внесен в уставный капитал создаваемого предприятия с целью коммерциализации результатов исследований и разработок.

Организация, создавшая нематериальный актив за счет средств гранта, может получить доначисление налога на прибыль:

- 1) при окончании действия договора гранта. Этот риск представляется маловероятным, если грантополучатель не за-

регистрировал исключительное право на результат интеллектуальной деятельности до окончания действия договора гранта. Если договор гранта закончился, а у грантополучателя нет оснований для признания нематериального актива в налоговом учете (нет регистрации исключительного права), то в налоговом учете грантополучателя нет (и не должно быть) объекта имущества (имущественных прав), созданного за счет средств гранта, по которому можно было бы доначислить налог.

Если исключительное право было зарегистрировано в период действия договора гранта, то риск доначисления налога на прибыль возрастает. При этом действующее налоговое законодательство не регулирует порядок определения сумм, включаемых в налоговую базу в этом случае. По аналогии с практикой доначисления налога некоммерческим организациям, у которых после окончания действия договора гранта остается имущество, полученное (приобретенное) в рамках гранта, представляется, что налог на прибыль может быть доначислен с остаточной стоимости нематериального актива, сформированной на момент окончания действия договора гранта. При этом сумма остаточной стоимости будет восстановлена по данным бухгалтерского учета грантополучателя¹;

- 2) при использовании нематериального актива в приносящей доход деятельности. Как говорилось выше, использование средств грантов не по целевому назначению влечет включение сумм, использованных нецелевым образом, в состав внереализационных доходов организации. Таким образом, в случае использования нематериального актива, созданного за счет средств гранта, в предпринимательской деятельности в налоговую базу может быть включена вся сумма гранта, полученного на соответствующие

¹ Остаточная стоимость нематериального актива будет равна его первоначальной стоимости (по затратам, соответствующим смете в договоре гранта) за вычетом сумм начисленной амортизации.

исследования и разработки. Этот риск имеет под собой существенные основания только в случаях, когда налоговые органы могут установить и доказать связь выделенных по гранту средств и соответствующего нематериального актива у грантополучателя (например, когда исключительное право на результат интеллектуальной деятельности было зарегистрировано до окончания действия договора гранта или смета в рамках договора гранта предусматривает расходы на оплату регистрационной пошлины).

При этом, если налог был доначислен при окончании действия договора гранта, он не может быть доначислен при дальнейшем использовании нематериального актива в предпринимательской деятельности.

Исходя из практики применения норм п. 14 ст. 250 и подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, можно сделать соответствующие выводы.

1. Грант всегда должен быть обусловлен необходимостью использовать предоставленное имущество в строго определенных целях. Использование имущества по другому назначению рассматривается как нецелевое использование.

Если в грантовом договоре не просто сформулированы цели в общем виде, а подробно описаны мероприятия, которые грантополучатель обязуется осуществить для достижения данных целей, это позволяет обеспечить правильное расходование выделенных средств и избежать претензий со стороны налоговых органов о нецелевом использовании гранта на расходы, связанные с осуществлением грантовой программы. Так, например, в Письме УФНС по г. Москве от 26 июля 2007 г. № 20–12/071557 по конкретному вопросу указано, что расходование части средств гранта на оплату проезда участников конкурса, проводимого в рамках реализации гранта, следует рассматривать как нецелевое использование ввиду того, что грант был предоставлен «на осуществление конкретной программы в области образования». Можно привести примеры из практики, когда условие о целевом направлении средств конкретизировано статьями затрат.

А. Организация предоставила гранты на развитие микро- и малого бизнеса в регионе. Соглашениями предусмотрено право грантодателя в случае нецелевого использования средств гранта на приостановление финансирования и расторжение соглашения в одностороннем порядке и обязанность грантополучателя вернуть все средства гранта, перечисленные по соглашению. Обязательным условием в соглашениях о предоставлении гранта предусмотрено, что 55% из числа выданных грантополучателем займов должны быть предоставлены вынужденным переселенцам и беженцам.

Грантодатель посчитал, что обязательные условия нарушены. Первоначально судом не было установлено нарушения целевого использования средств, в дальнейшем экспертно было установлено, что выплаченные займы беженцам и вынужденным переселенцам, зарегистрированным в миграционной службе региона, составляют всего 8,5% от общей суммы выданных займов¹, при этом были завышены иные расходы. В этой связи Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ² принял решение о необходимости нового рассмотрения дела, где необходимо поднять вопрос целевого использования средств гранта по каждой статье бюджета, предусмотренной соглашениями о предоставлении гранта.

Таким образом, необходимо осуществлять целевое расходование средств строго по статьям бюджета гранта, перераспределение расходов между статьями бюджета может осуществляться только с письменного согласия грантодателя.

Б. Другое решение связано с налоговыми претензиями, обусловленными тем, что налоговая инспекция усмотрела отсутствие подтверждения затрат на оплату услуг связи.

¹ Решение по делу № 2416/2000–15 от 12 сентября 2000 г.; Постановление апелляционной инстанции от 28 февраля 2001 г. Арбитражного суда Саратовской области; Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 11 мая 2001 г.

² Решение Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 6 марта 2002 г. № 5037/01.

Судебными инстанциями¹ установлено, что организацией в рамках уставной деятельности были получены целевые средства по договорам гранта от международной и иностранной благотворительной организаций, которые полностью реализованы, составлены отчеты, представлены грантодателям и одобрены ими полностью; что использование денежных средств по целевому назначению подтверждается сметами финансирования по грантам, предусматривающими оплату услуг связи, авансовыми отчетами, товарными чеками, кассовыми чеками, товарными накладными, отчетами по расходованию средств.

2. Отсутствие отдельного учета средств гранта прямо не говорит о нецелевом использовании средств.

Судьи по конкретному делу² сочли, что отсутствие отдельного учета средств гранта не является основанием нецелевого использования гранта, поскольку ни закон, в частности ст. 251 НК РФ (на которую ссылался заявитель), ни заключенный сторонами договор не содержат каких-либо норм или положений, в соответствии с которыми факт отсутствия ведения отдельного учета средств гранта квалифицировался бы как нецелевое использование средств гранта.

Поскольку, согласно Налоговому кодексу РФ, при отсутствии отдельного учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования в виде гранта, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения, можно сделать вывод, что отсутствие такого учета влечет налоговые последствия в виде доначисления налога на прибыль, но не свидетельствует о нецелевом использовании средств, если это не было оговорено грантодателем.

¹ Постановление ФАС Московского округа от 31 июля 2006 г., 7 августа 2006 г. № КА-А40/7009-06 по делу № А40-71 022/05-116-581.

² Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21 марта 2006 г. № 09АП-2090/06ГК; Постановление ФАС Московского округа от 17 мая 2006 г. № КГ-А40/4032-06.

3. Непредоставление (замена документов) отчетности грантодателю влечет нецелевое использование гранта.

Обычно в грантовом договоре прямо оговаривается перечень документов, которые должны быть представлены грантополучателем в подтверждение целевого использования средств гранта¹. Непредставление данных документов или замена их иными расценивается как нецелевое использование этих средств.

Так, по одному из дел суд² счел акт выполненных работ, представленный грантополучателем, ненадлежащим доказательством целевого использования гранта, поскольку грантовым договором было прямо предусмотрено, что отчетность по гранту состоит из программного отчета (информация о мероприятиях и результатах), финансового отчета (информация о доходах и расходах с приложением копий первичных документов, заверенных подписью директора и бухгалтера, печатью, а также копий платежных поручений, заверенных банком и руководителем проекта). Согласно договору гранта, в случае несвоевременного предоставления финансовой и программной отчетности грантодатель имеет право отменить грант. Суд обязал вернуть средства грантодателю.

4. Договор на предоставление гранта должен содержать порядок представления отчетности грантодателю (во избежание претензий в договоре также желательно указание конкретных сроков представления отчетности).

В частности, если срок установлен следующим образом: «Отчетность предоставляется до 1-го числа месяца, следующего

¹ Если стороны специально не оговаривали перечень документов, то отчетность составляется в произвольной форме. К отчету можно приложить, например, распечатки бухгалтерских регистров по счету 86 «Целевое финансирование», а также подтверждающие документы: копии договоров с исполнителями, акты выполненных работ, счета-фактуры, документы, подтверждающие фактическую оплату работ.

² Постановление ФАС Уральского округа от 6 ноября 2007 г. № Ф09-9024/07-С5.

за отчетным кварталом» — у грантополучателя может возникнуть вопрос, с какого момента ведется отсчет кварталов. Так, по конкретному делу¹ было установлено, что по договору гранта грантополучатель обязан был отчитываться ежеквартально до 15 числа, следующего за отчетным кварталом. Грантодатель посчитал нарушением целевого использования средств задержку отчетов.

Суд пришел к выводу, что с учетом того, что договор о предоставлении гранта прямо не предусмотрен Гражданским кодексом РФ, а в самом договоре понятие квартала отсутствует, первый отчетный квартал начинается с даты осуществления грантодателем первого платежа согласно плану-графику, а не с начала года, как установлено Гражданским (ст. 191) и Налоговым (ст. 6.1) кодексами.

5. Нарушение отдельных условий грантового договора влечет нецелевое использование гранта.

В рассматриваемом деле организация-грантополучатель нарушила условие об обязательном размещении информации о реализации проекта на средства гранта.

Организация получила грант в области СМИ (бюджетные средства). Суды апелляционной и кассационной инстанций по аналогичному делу принимали противоположные судебные акты. В одном случае суд полагал, что расходование средств с нарушением условий договора об обязательном наличии информации о реализации проектов на средства гранта является (по условиям договора) нецелевым использованием и удовлетворяли иск; в другом случае — исходили из того, что нарушение указанного условия договора не является нецелевым использованием гранта, в связи с чем отказывали в иске о возврате средств гранта².

¹ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21 марта 2006 г. № 09АП-2090/06ГК.

² См., напр.: Материалы дела № А56–43 988/2008 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 29 мая 2009 г.; Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 26 августа

По условиям договора выделялась субсидия в виде гранта, и в выходных данных проектов должна была быть размещена обязательная информация: «Проект реализован на средства гранта...» В договоре предусмотрено, что в случае нецелевого расходования грантополучателем средств гранта, а именно расходования на цели, отличные от установленных договором, а также с нарушением условий обязательности размещения информации средства подлежат восстановлению на счете грантодателя. Казалось бы, что стороны предусмотрели возврат средств гранта как ответственность за нарушение условий договоров. Однако Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ¹ пришел к выводу, что из текста договора не следует, что обязательная информация о реализации проекта на средства гранта должна быть размещена путем публикации этой информации в каждом выпуске (номере) издания.

Таким образом, можно сделать вывод, что периодическое размещение обязательной информации не является нарушением условий грантового договора, если в нем не установлена подробная регламентация условий.

Налоговые споры, касающиеся грантов, в основном связаны с доначислением налога на прибыль в следующих случаях:

- 1) оспаривание договора в качестве договора гранта². Как правило, суды приходят к выводу, что получение денежных средств в рамках грантовых договоров соответствует понятию «грант», установленному в ст.251

2009 г.; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 ноября 2009 г.; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 8 июня 2007 г. по делу № А56–32 467/2006.

¹ Постановление от 27 июля 2010 г. № 3393/10.

² См., напр.: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22 февраля 2008 г. по делу № А43–27 881/2005-37-524; Постановление ФАС Уральского округа от 17 августа 2009 г. № Ф09–5867/09-С3 по делу № А76–29276/2008-35-39/38; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22 июня 2006 г. по делу № 09АП-596/2006-АК; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17 мая 2007 г. Ф08–2781/2007-1133А по делу № А53–15 770/2006-С5–37.

- Налогового кодекса РФ, в результате чего решения налоговых инспекций отменяют;
- 2) доначисление страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование с отдельных статей бюджета договора гранта¹;
 - 3) отсутствие грантодателя — иностранной или международной организации в специальном перечне² либо спор о необходимости вхождения в специальный перечень грантодателей российской организации³. Согласно подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, гранты предоставляются иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации⁴, для российских некоммерческих организаций такого условия не предусмотрено⁵;
 - 4) отсутствие документального подтверждения затрат⁶.

Следует отметить, что в подавляющем большинстве случаев с заявлениями о нецелевом использовании средств в суды обращаются грантодатели (организации, государственные органы), а не налоговые органы.

Также необходимо отметить, что нецелевое использование с точки зрения грантодателя и налоговых органов — разные ситуации в российской практике.

Признание нецелевым использованием средств (части средств) по иску грантодателя не влечет доначисления налога на прибыль, а влечет отмену гранта и возврат средств (в том числе бюджетных) грантодателю полностью.

¹ Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 5 ноября 2002 г. № А10-1352/02-3-Ф02-3253/02-С1.

² Постановление ФАС Центрального округа от 6 июня 2005 г. № А35-4181/04-С2.

³ Постановление ФАС Московского округа от 29 мая 2006 г. № КА-А40/4632-06 по делу № А40-66554/05-108-359.

⁴ Письмо ФНС России от 1 октября 2009 г. № ШС-19-3/155.

⁵ Письмо Минфина России от 19 марта 2010 г. № 03-03-06/4/23.

⁶ Постановление ФАС Московского округа от 31 июля 2006 г., 7 августа 2006 г. № КА-А40/7009-06 А40-71022/05-116-581.

Если грантодателями выступают органы власти, то при выявлении фактов нецелевого использования средств гранта грантополучателями, не являющимися бюджетными организациями, они также вынуждены обращаться в судебные органы, в связи с тем что ст.289 БК РФ, устанавливающая изъятие в бесспорном порядке бюджетных средств, используемых не по целевому назначению, не применяется.

2.2. ОБЕСПЕЧЕНИЕ СОПОСТАВИМОСТИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ДЛЯ РАЗНЫХ СХЕМ ФИНАНСИРОВАНИЯ ГРАНТА

Пунктом 6 ст.217 НК РФ предусмотрено освобождение от обложения налогом на доходы физических лиц сумм грантов, предоставленных для поддержки науки международными, иностранными и/или российскими организациями по перечням таких организаций, утверждаемым Правительством РФ.

Применение этой льготы невозможно, когда получателем гранта юридически выступает организация, за исключением случаев, когда такая организация действует от имени грантодателя. Если юридически получателем гранта является именно организация, а не физические лица, указанная льгота применяться не может, поскольку одни и те же средства не могут одновременно быть переданы в качестве гранта организации и ее работникам. Другое дело, что, выплачивая средства физическим лицам, организация может действовать не от собственного имени, а в качестве представителя грантодателя, входящего в предусмотренный Правительством РФ перечень. В этом случае право на льготу, установленную п. 6 ст.217 НК РФ, на наш взгляд, сохраняется, поскольку в соответствии со ст.182 Гражданского кодекса РФ «делка, совершенная одним лицом (представителем) от имени другого лица (представляемого) в силу полномочия, основанного на доверенности [...] непосредственно создает, изменяет и прекращает гражданские права и обязанности представляемого».

Распространение льготы, установленной п. 6 ст.217 НК РФ на случаи, когда сумма гранта распределяется между членами научного коллектива их работодателем, имеет существенное значение для перспектив финансирования крупных научных проектов, выполнение которых возможно лишь научными коллективами, но не отдельными физическими лицами. Очевидно, что практическое взаимодействие между грантодателем и каждым из участников научного коллектива если не невозможно, то по меньшей мере неэффективно. Действительно, сначала должен выявиться руководитель научного коллектива, обладающий идеей, способной сплотить вокруг себя необходимых для ее реализации людей. Затем руководитель научного коллектива (если только он не избрал вариант самостоятельной подачи заявки на грант) должен заручиться поддержкой своего работодателя, а последний может начать поиск стороннего источника финансирования проекта. Если такой источник найден, отстранение работодателя и/или руководителя научного коллектива от дальнейшего участия в распределении гранта нежелательно, так как по крупным долгосрочным проектам на момент начала исследований неизвестны ни точный перечень их участников, ни тем более персональный вклад каждого из них в работу. По этой причине предоставление грантодателем грантов отдельным членам научного коллектива на момент начала исследований может серьезно ограничить эффективность распределения средств или даже оказать дестимулирующее влияние на отдельных членов коллектива.

Вместе с тем необходимым условием для начала работы является уверенность членов научного коллектива в том, что их труд будет оплачен. В случае когда каждый из них не связан непосредственными договорными отношениями с грантодателем, гарантией оплаты для них может быть только наличие договорных (трудовых или подрядных) отношений с лицом, уполномоченным распределять деньги по проекту. Из этого вытекает необходимость посреднического звена между грантодателем и отдельными участниками научного коллектива, реализующего научный проект. Этот посредник,

а правильнее сказать — координатор проекта должен получить от грантодателя гарантию финансирования полного объема работ на момент их начала и полномочия по распределению гранта между членами научного коллектива с учетом их вклада в конечный результат.

Чаще всего на практике таким координатором выступает научная организация, являющаяся работодателем для коллектива ученых, реализующих научный проект¹. Параллельно с административными она выполняет и некоторые другие важные для реализации проекта функции — в частности, предоставляет свои помещения и оборудование для научных исследований, оплачивает труд вспомогательного персонала, не получающего оплаты за счет средств гранта, и пр.

У научной организации, выступающей в роли координатора проекта, есть два способа оформления отношений с грантодателем — либо она действует в качестве грантополучателя, либо в качестве представителя грантодателя. Рассмотрим налоговые обязательства, возникающие в связи с предоставлением гранта, в каждом из этих случаев. Предположим, сумма гранта составляет 100 тыс. руб., из которых 30 оставляет за собой работодатель, а 70 направляются на оплату труда научного коллектива.

1. Если грант считается предоставленным организации-работодателю, это влечет возникновение у него права на освобождение суммы гранта от налога на прибыль организаций, предусмотренное подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ. Обязательств по НДС по этой операции также не возникает, так как она не связана с платой за реализованные товары (работы, услуги).

Таким образом, обязательства работодателя по налогу на прибыль равны нулю, обязательства по НДС также равны нулю, однако при этом участники научного коллектива

¹ По небольшим проектам функции распределения гранта между членами научного коллектива может выполнять и непосредственный руководитель научного проекта.

утрачивают всякие налоговые льготы, включая льготу, предусмотренную п. 6 ст. 217 НК РФ.

Поскольку, согласно п. 17 ст. 270 НК РФ, расходы, произведенные за счет средств гранта, не учитываются для целей налогообложения прибыли, расходы на уплату страховых взносов обычно включаются в сумму гранта (во избежание их уплаты из чистой прибыли грантополучателя). В рассматриваемом примере:

- обязательства по страховым взносам равны 17,8 тыс. руб.;
- обязательства по налогу на доходы физических лиц составят 6,8 тыс. руб.

Таким образом, совокупные налоговые обязательства по этой операции составят 24,6 тыс. руб. При этом доход работодателя после налогообложения составит 30 тыс. руб., а доход коллектива ученых – 45,4 тыс. руб.

2. Если работодатель заключил с грантодателем договор поручения или агентский договор и распределяет средства гранта между учеными от имени грантодателя, возникают следующие налоговые последствия.

Условия примера те же, т. е. работодатель оставляет за собой 30 тыс. руб. из 100. В этом случае указанные 30 тыс. руб. в качестве посреднического вознаграждения входят в базу по налогу на прибыль организаций (п. 9 ст. 251 НК РФ) и по НДС. Без учета возможных расходов работодателя по этой операции его налоговые обязательства составят:

- обязательства по НДС – 5,4 тыс. руб.;
- обязательства по налогу на прибыль организаций – 4,9 тыс. руб.

Вопрос о необходимости уплаты страховых взносов с сумм грантов физическим лицам не имеет однозначного решения (на чем мы подробно остановимся ниже), пока же будем ис-

ходить из гипотезы о наличии такой необходимости. Тогда обязательство по уплате страховых взносов (субъектом которого в данном случае является грантодатель, однако исполняется оно также за счет средств гранта) будет равно соответствующему обязательству в первом примере:

- обязательства по страховым взносам — 17,8 тыс. руб.;
- обязательства по налогу на доходы физических лиц — 0 (от подоходного налога суммы грантов физическим лицам, как указывалось выше, освобождены п. 6 ст. 217 НК РФ).

Таким образом, в данном примере совокупные налоговые обязательства по этой операции несколько выше чем в первом, составляя 28,1 тыс. руб. против 24,6 тыс. руб. Однако на практике повышения налоговых обязательств в данном случае скорее всего не произойдет, так как налоговая база работодателя по налогу на прибыль сократится за счет расходов (которые в первом варианте не учитываются). Это позволяет считать указанные варианты оформления передачи гранта примерно равноценными с точки зрения налоговой нагрузки, что отвечает принципу нейтральности налогообложения. При этом во втором примере происходит некоторое перераспределение налоговой нагрузки с коллектива ученых на работодателя, что отвечает сути избранного способа построения юридических отношений между сторонами сделки.

Как отмечалось выше, рассмотренные примеры исходят из предпосылки обложения страховыми взносами сумм грантов физическим лицам. Учитывая что ставка страховых взносов выше ставки любого из фигурировавших в примерах налогов, при распределении грантов среди членов научного коллектива непосредственно грантодателем без участия организации-работодателя налоговые обязательства оказались бы примерно теми же. Так, страховые взносы, подлежащие уплате со 100 тыс. руб., предназначенных на оплату научного коллектива с учетом взносов, составили бы 25,4 тыс. руб. Это выше, чем совокупная налоговая нагрузка в первом примере, когда грантополучателем является организация (24,6 тыс. руб.),

и ниже, чем во втором примере, когда организация выступает в качестве посредника (28,1 тыс. руб.). Причем при росте доли гранта, которую оставляет за собой организация-грантополучатель, одновременно сокращается доля налогов в сумме гранта вследствие снижения фонда оплаты труда.

Таким образом, при условии обложения сумм грантов физическим лицам страховыми взносами привлечение организации-работодателя к распределению гранта между членами научного коллектива не влечет роста налоговой нагрузки. Однако ситуация резко меняется при освобождении сумм грантов физическим лицам от страховых взносов.

Выше мы указывали, что вопрос о необходимости уплаты страховых взносов с сумм грантов физическим лицам в настоящее время не имеет однозначного решения. На наш взгляд, по смыслу п. 1 ст. 7 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 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» гранты не входят в объект обложения, поскольку не осуществляются «в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг».

Несмотря на то что целевое расходование интересующих нас видов грантов предполагает проведение получателем научных исследований, грант не является подрядным договором, т. е. его предметом не является выполнение научно-исследовательских работ. В отличие от подряда на выполнение НИОКР, грант является безвозмездным договором, т. е. разновидностью пожертвования, предусмотренного ст. 582 Гражданского кодекса РФ. Не случайно в формулировке налоговой льготы, предусмотренной п. 6 ст. 217 НК РФ, говорится о предоставлении грантов «для поддержки науки», а не для проведения научно-исследовательских работ. Авторы редких публикаций по этой проблеме обычно согласны с такой трактовкой законодательства¹.

¹ См., напр.: Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2011 год. Льготы по НДФЛ и страховым взносам: комментарии,

Подтверждение правильности этой логики можно обнаружить и в некоторых официальных документах, правда, относящихся к ранее действовавшему законодательству. Так, отвечая на вопрос благотворительного фонда о том, является ли он плательщиком единого социального налога с грантов физическим лицам для поддержки науки, образования, культуры и искусства, руководитель Департамента налоговой политики Минфина России А. И. Иванеев указал, что «по мнению Департамента, фонд не должен являться налогоплательщиком единого социального налога в отношении тех сумм, которые не предполагают со стороны их получателей выполнение каких-либо работ или услуг для фонда, в связи с чем суммы благотворительной помощи лицам, не выполняющим работы для фонда, не должны включаться в объект налогообложения для исчисления единого социального налога (взноса)»¹.

Указанную позицию Минфина России разделяет и Федеральный арбитражный суд Московского округа, который в своем Постановлении от 4 сентября 2000 г. по делу № КА-А40/3851-00 указал: «...суммы, полученные физическими лицами в виде грантов (безвозмездной помощи), по своему содержанию и назначению не являются выплатами в связи с исполнением работниками своих трудовых обязанностей, предоставляются безвозмездно для поддержки российской культуры и искусства и не облагаются подоходным налогом, в связи с чем они не подлежат включению в базу для исчисления страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации». При этом указанные разъяснения относятся к единому социальному налогу, тогда как по вопросу обложения страховыми взносами грантов физическим лицам официальных разъяснений нет, что создает риски для плательщиков.

Теоретически наиболее логичным способом решения этой проблемы было бы включение договоров о предоставлении пожертвований (грантов) в предусмотренный п. 3 ст. 7 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд

разъяснения // Налоги и финансовое право. 2010. № 12.

¹ Письмо Минфина России от 20 марта 2001 г. № 04-04-07/38.

социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» перечень гражданско-правовых договоров, выплаты по которым не относятся к объекту обложения страховыми взносами. Однако такое решение может породить значительные злоупотребления, когда аффилированные налогоплательщики будут выплачивать зарплату работникам друг друга под видом грантов.

Поэтому на практике оптимальным способом решения проблемы представляется включение в указанный закон аналога соответствующей льготы по налогу на доходы физических лиц.

Однако при этом следует учитывать, что организация может передавать своим работникам средства только тех грантов, которые она сама вправе получать. Между тем льготы по грантам, предоставляемым физическим и юридическим лицам, предусмотренные соответственно п. 6 ст. 217 и подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, текстуально не вполне совпадают. Так, по налогу на доходы физических лиц льготируются гранты, предоставленные «для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными, иностранными и (или) российскими организациями по перечням таких организаций, утверждаемым Правительством Российской Федерации». А по налогу на прибыль организаций льготы предусмотрены для грантов, предоставленных «российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения [...], а также на проведение научных исследований».

Очевидно, что средства, предоставленные для «осуществления конкретных программ в области образования, искусства, культуры и проведения конкретных научных исследований» вполне могут считаться предоставленными «для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Рос-

сийской Федерации». Кроме того, перечень уполномоченных грантодателей для целей предоставления льгот по налогу на прибыль шире соответствующего перечня для налога на доходы физических лиц. Хотя перечень уполномоченных иностранных и международных организаций — грантодателей общий для обоих налогов¹, для организаций льготы предусмотрены также для грантов, предоставленных любыми российскими физическими лицами и некоммерческими организациями, тогда как для физических лиц льготируются только гранты, предоставленные российскими организациями, перечень которых утвержден отдельным постановлением Правительства РФ².

С учетом сказанного в предусмотренный ст. 9 Федерального закона «О страховых взносах...» перечень сумм, не подлежащих обложению, предлагается включить суммы, выплачиваемые работодателями физическим лицам из средств грантов, предоставленных работодателям на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, а также на проведение конкретных научных исследований международными, иностранными и/или российскими организациями, гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц.

Вместе с тем при освобождении от обложения страховыми взносами грантов уполномоченных грантодателей мы возвращаемся к проблеме обеспечения симметричности налоговой нагрузки в случае привлечения к распределению гранта между членами научного коллектива организации-работодателя.

¹ Постановлением Правительства Российской Федерации от 28 июня 2008 г. № 485 «О перечне международных и иностранных организаций, получающие налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению и не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций — получателей грантов».

² Постановление Правительства Российской Федерации от 15 июля 2009 г. № 602 «Об утверждении перечня российских организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых, предоставленные для поддержки науки, образования, культуры и искусства в Российской Федерации, не подлежат налогообложению».

Если пересчитать три рассмотренных выше примера в условиях отсутствия объекта обложения страховыми взносами при получении грантов уполномоченных грантодателей, мы получим следующие показатели (табл. 2.1).

Таблица 2.1. Сравнение порядка налогообложения гранта в зависимости от схемы его финансирования и обложения страховыми взносами в социальные внебюджетные фонды

Схема финансирования гранта	Страховые взносы с грантов взимаются	Страховые взносы с грантов не взимаются
1. Организация-грантополучатель из 100 тыс. руб. гранта направляет на оплату труда 70 тыс. (включая страховые взносы)	Совокупные налоговые обязательства – 24,6 тыс. руб. После налогообложения: доход работодателя – 30 тыс. руб.; доход коллектива ученых – 45,4 тыс. руб.	Без изменений*
2. Организация-посредник оставляет за собой 30 тыс. руб. в качестве вознаграждения, а 70 тыс. (включая страховые взносы) распределяет в виде гранта от имени грантодателя	Совокупные налоговые обязательства – 28,1 тыс. руб. После налогообложения: доход работодателя – 19,7 тыс. руб.; доход коллектива ученых – 52,2 тыс. руб.	Совокупные налоговые обязательства – 10,3 тыс. руб. После налогообложения: доход работодателя – 19,7 тыс. руб.; доход коллектива ученых – 70 тыс. руб.
3. Организация не участвует в проекте. Грантодатель выплачивает 100 тыс. руб. гранта непосредственно членам научного коллектива	Совокупные налоговые обязательства – 25,4 тыс. руб. Доход работодателя – 0 руб.; доход коллектива после налогообложения ученых – 74,6 тыс. руб.	Совокупные налоговые обязательства – 0 руб. Доход работодателя – 0 руб.; доход коллектива ученых после налогообложения – 100 тыс. руб.

* Налоговые последствия без учета предлагаемой в настоящей концепции льготы по страховым взносам. С учетом предлагаемой льготы по страховым взносам доход коллектива ученых после налогообложения составит 60,9 тыс. руб., а при распространении на сумму выплат ученым еще и льготы по налогу на доходы физических лиц – 70 тыс. руб.

Как видим, в ситуации когда страховые взносы с грантов, предоставленных уполномоченными Правительством РФ организациями, не взимаются, налоговые последствия трех рассмотренных выше схем организации проекта несопоставимы. Если при распределении гранта непосредственно грантодателем налоговые обязательства равны нулю, то при привлечении работодателя к распределению гранта в качестве посредника налоговые обязательства возрастают до 10,3 тыс. руб. (за счет налога на прибыль и НДС с суммы посреднического вознаграждения), а при привлечении его в качестве грантополучателя налоговые обязательства возрастают до 24,6 тыс. руб. (вследствие утраты права на льготы по налогу на доходы физических лиц и обложения страховыми взносами). Таким образом, отсутствие обложения страховыми взносами грантов, предоставленных уполномоченными Правительством РФ организациями, создает налоговые выгоды для мелких научно-исследовательских проектов в ущерб крупным, реализация которых возможна лишь силами организованных научных коллективов, действующих под эгидой научной организации. Можно рассмотреть несколько альтернативных вариантов устранения таких диспропорций в налогообложении.

Вариант А. Распространить льготы по налогу на доходы физических лиц и страховым взносам на суммы, выплачиваемые членам научного коллектива работодателем за счет предоставленных ему грантов уполномоченных организаций, отменив льготы по налогу на прибыль с части гранта, превышающей суммы, направленные на оплату труда научного коллектива.

Теоретически этот вариант наиболее логичен, поскольку при любой схеме финансирования научного проекта — непосредственно грантодателем, либо работодателем, действующим от имени грантодателя или от своего имени — сохраняется льгота для средств, направленных на оплату труда научного коллектива. Одновременно за счет введения обложения налогом на прибыль части средств гранта, не направляемой на оплату труда научного коллектива, работодатель стимулируется к сокращению административных затрат по гранту.

Кроме того, чтобы полностью уравнивать налоговые последствия в случаях когда работодатель распределяет средства гранта от своего имени и от имени грантодателя, возможно отменить обложение НДС вознаграждения работодателя, действующего по договору поручения на распределение гранта.

Однако, к сожалению, существенным недостатком этого варианта является высокая вероятность злоупотреблений со стороны работодателя в целях сокращения налогооблагаемой части гранта: начиная от включения в состав научного коллектива лиц, реально в выполнении работ не участвующих, и заканчивая принуждением работников возвращать часть заработной платы в наличной форме.

С учетом этого недостатка следует рассмотреть другие варианты, легче администрируемые.

Вариант Б. Сохранить существующую систему налогообложения для ситуации, когда грантополучателем является организация, ограничившись отменой НДС с посреднического вознаграждения работодателя, действующего по договору поручения на распределение гранта.

В этой ситуации, как и теперь, единственной возможностью сохранить льготу по налогу на доходы физических лиц и отсутствие обложения страховыми взносами будет надение научной организации полномочиями распределять сумму гранта от имени грантодателя. Однако при этом налоговая нагрузка на научную организацию снизится за счет отмены НДС. Таким образом, плата за привлечение работодателя к процессу распределения гранта в качестве посредника будет приемлемой, а в качестве грантополучателя — запретительно высокой, за исключением случаев, когда на оплату труда предполагается направить небольшую часть гранта.

Вариант В. Распространить льготу по налогу на доходы физических лиц и ввести льготу по страховым взносам на суммы, выплачиваемые членам научного коллектива работодателем за счет предоставленных ему грантов уполномоченных организаций, с сохранением льготы для организации-грантополучателя по налогу на прибыль.

Этот вариант влечет заметные потери бюджета вследствие аккумуляции налоговых льгот: средства, освобожденные от налогообложения в качестве дохода работодателя, впоследствии освобождаются в качестве дохода работника. Однако на практике при реализации этого варианта потери бюджета вряд ли окажутся существенно выше, чем в случае реализации варианта А, который предполагает большие возможности уклонения от налогообложения. Не следует также забывать, что объем выпадающих налоговых доходов бюджета в данном случае можно контролировать, поскольку перечень организаций, гранты которых льготируются, утверждается Правительством РФ.

2.3. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О ГРАНТАХ

По результатам проведенного в данной и в предыдущей главе анализа следует признать, что необходимо уточнить подход к определению понятия «грант», используемый Налоговым, Гражданским и Бюджетным кодексами Российской Федерации, а также Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике».

Во-первых, следует определить понятие «грант» в Бюджетном кодексе, указав, что грантом признается целевое, безвозмездное и безвозвратное финансирование организаций и физических лиц, выделяемое для реализации программ в области образования, искусства, культуры, науки, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), охраны здоровья, охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально незащищенных категорий граждан. Гранты могут предоставляться из средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований.

Соответствующие изменения следует внести в ст. 69 БК РФ в части упоминания грантов, а также путем дополнения Бюджетного кодекса РФ самостоятельной статьей, определяющей общие условия предоставления грантов (предположительно, ст. 78.2 БК РФ). В данной статье должны быть, в частности, определены:

- 1) порядок формирования целей предоставления гранта. Здесь необходимо указание на тот факт, что при выделении грантов государственными научными фондами цели их предоставления могут быть сформулированы в виде приоритетных направлений научных исследований и быть ориентированы на финансирование инициативных исследований;
- 2) порядок предоставления гранта (только на основании конкурсного отбора). Порядок проведения конкурсов определяется органом или учреждением, выполняющим функции грантодателя; грант физическим лицам может предоставляться как напрямую, так и через организацию, в которой они трудоустроены. В последнем случае организация обязана перечислить лицам, непосредственно выполняющим работы, финансируемые за счет средств гранта, не менее 70–80% от общей суммы гранта¹;
- 3) порядок выделения финансирования по гранту — может выделяться как вся сумма гранта одним платежом, так и отдельными траншами при условии предоставления промежуточного отчета; по результатам рассмотрения отчета грантодатель вправе принять решение о нецелесообразности дальнейшего финансирования и прекратить выделение гранта; указанное решение может быть принято, в том числе, если грантодатель пришел к выводу о бесперспективности дальнейшего финансирования проводи-

¹ Одной из проблем бюджетных грантов, предоставляемых отдельным ученым и научным коллективам, является тот факт, что на практике встречаются случаи, когда руководство вузов и НИИ, в которых они трудоустроены, обделяет непосредственных исполнителей работ настолько, что они теряют заинтересованность в получении как самого гранта, так и результатов исследования.

- мых исследований, а также к выводу о неэффективности использования выделявшихся средств;
- 4) порядок отчетности об использовании гранта (предоставление отчета по форме, установленной грантодателем, обязательно).

Во-вторых, следует внести определенные уточнения в нормы Налогового кодекса РФ, касающиеся грантов. Так, целесообразно указать в определении гранта, содержащемся в подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, что освобождаемые от налогообложения гранты могут предоставляться не только российскими и иностранными организациями, включенными в правительственный перечень, но и грантодателями, уполномоченными осуществлять предоставление грантов за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Кроме того, необходимо освободить от обложения налогом на прибыль организаций остаточную стоимость имущества, переданного в форме гранта в собственность грантополучателя — некоммерческой организации или приобретенного таким грантополучателем за счет средств гранта, оставшуюся после окончания срока действия гранта, если она не превышает 20% первоначальной стоимости такого имущества, сформированной в бухгалтерском учете.

В-третьих, особенности договора гранта следует отразить в Гражданском кодексе РФ. В частности, целесообразно дополнить часть вторую Гражданского кодекса РФ ст. 582.1 «Пожертвование в форме гранта», в которой привести определение гранта, симметричное Налоговому и Бюджетному кодексам Российской Федерации, а также указать особенности данного договора (предоставление на реализацию конкретного проекта, обусловленность результатами, необходимость промежуточных и итоговых отчетов, возможность предоставления по результатам конкурса).

В-четвертых, следует внести уточнения в ст. 2 Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике», устранив противоречия положений данной статьи закона и гражданско-правового, бюджетного и налогового регулирования грантов.

3. Передача в уставный капитал малых инновационных предприятий прав на использование результатов интеллектуальной деятельности

3.1. ЮРИДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

Федеральный закон от 2 августа 2009 г. № 217-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам создания бюджетными научными и образовательными учреждениями хозяйственных обществ в целях практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности» (далее — Закон № 217-ФЗ) внес изменения и дополнения в следующие нормативные акты:

- 1) Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (далее — Закон о науке);
- 2) Федеральный закон от 22 августа 1996 г. № 125-ФЗ «О высшем и послевузовском профессиональном образовании».

В настоящее время нарабатывается практика применения данного закона, в связи с чем следует провести анализ соответствующих рисков.

**РИСКИ, СВЯЗАННЫЕ С ФОРМОЙ ДОГОВОРА,
НА ОСНОВАНИИ КОТОРОГО ПРАВО НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ
РЕЗУЛЬТАТОВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ПЕРЕХОДИТ К СОЗДАВАЕМОМУ ХОЗЯЙСТВЕННОМУ
ОБЩЕСТВУ**

Передача прав на использование результатов интеллектуальной деятельности от бюджетного учреждения в частный сектор теоретически может осуществляться двумя способами:

- 1) путем заключения лицензионного договора (на использование результата интеллектуальной деятельности), предполагающего выплату лицензионных платежей (роялти);
- 2) путем вложения прав на использование результата интеллектуальной деятельности в капитал создаваемой организации (в этом случае бюджетное учреждение может претендовать на получение дохода в форме дивидендов).

Дивиденды, по нашему мнению, являются более рискованным видом дохода, чем лицензионные платежи: размер дивидендов зависит от прибыли инновационной компании, а размер лицензионных платежей — нет. Это означает, что при прочих равных условиях бюджетному учреждению было бы значительно выгоднее предоставлять права на использование результатов интеллектуальной деятельности компаниям, уже созданным третьими лицами, на конкурсной основе, чем разделять их коммерческие риски и получать возможный доход в виде дивидендов.

Тем не менее законодатель принял решение о передаче прав на использование результатов интеллектуальной деятельности именно в форме вложений в уставный капитал, т. е. выбрал более рискованную и менее доходную форму коммерциализации государственных разработок.

Поскольку это решение было политическим, какие-либо рекомендации по снижению рисков здесь предложить затруднительно.

**РИСКИ, СВЯЗАННЫЕ С ПОРЯДКОМ
ЗАКЛЮЧЕНИЯ ДОГОВОРА, НА ОСНОВАНИИ
КОТОРОГО ПРАВО НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТА
ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПЕРЕХОДИТ
К СОЗДАВАЕМОМУ ХОЗЯЙСТВЕННОМУ ОБЩЕСТВУ**

Вопрос о процедуре передачи прав на использование результатов интеллектуальной деятельности в качестве взноса в уставный капитал заключается в следующем. Закон №217-ФЗ говорит о такой форме передачи прав на использование результатов интеллектуальной деятельности, как их вложение в уставный (складочный) капитал новой организации путем заключения лицензионного договора¹.

При этом Гражданский кодекс РФ, а также законы об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью исходят из того, что вложение каких бы то ни было активов в уставный капитал новой организации не требует заключения договора между этой организацией и ее учредителями.

Более того, на этапе создания организации (до момента оплаты учредителями хотя бы половины уставного капитала² и регистрации юридического лица в налоговом органе по месту его нахождения) она еще не функционирует как субъект права. На этом этапе учредители заключают договор о создании юридического лица *друг с другом*, а не со вновь

¹ Закон №217-ФЗ прямо говорит: «Денежная оценка права, вносимого в качестве вклада в уставный капитал хозяйственного общества по лицензионному договору, утверждается решением общего собрания учредителей (участников) хозяйственного общества, принимаемым всеми учредителями (участниками) хозяйственного общества единогласно».

² Пункт 3 ст. 90 ГК РФ: «Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью должен быть на момент регистрации общества оплачен его участниками не менее чем наполовину. Оставшаяся неоплаченной часть уставного капитала общества подлежит оплате его участниками в течение первого года деятельности общества»; Пункт 3 ст.2 Федерального закона «Об акционерных обществах»: «До оплаты 50 процентов акций общества, распределенных среди его учредителей, общество не вправе совершать сделки, не связанные с учреждением общества».

создаваемым лицом. По своей правовой сути это договор простого товарищества (договор о совместной деятельности). В частности, этой позиции придерживается Пленум ВАС РФ в Постановлении от 18 ноября 2003 г. №19 «О некоторых вопросах применения Федерального закона “Об акционерных обществах”».

Это значит, что, с одной стороны, лицензионный договор на том этапе, когда требуется определить доли учредителей в капитале создаваемого общества и внести хотя бы 50% их стоимости, *просто не может быть заключен, так как заключать его не с кем.*

С другой стороны, учредительный договор не может являться единственным документом, на основании которого создаваемая организация могла бы получить права на использование результата интеллектуальной деятельности. Частью четвертой Гражданского кодекса РФ предусмотрены следующие варианты предоставления прав на использование результатов интеллектуальной деятельности:

- при продаже предприятия как имущественного комплекса (ст. 559 ГК РФ);
- при аренде предприятия как имущественного комплекса (ст. 656 ГК РФ);
- при заключении договора концессии (ст. 1027 ГК РФ);
- по наследству (ст. 1232 ГК РФ);
- путем предоставления принудительной лицензии (ст. 1239 ГК РФ);
- путем обращения взыскания на исключительные права, бывшие предметом залога (ст. 1233 ГК РФ);
- на основании договора об отчуждении исключительного права или на основании лицензионного договора (ст. 1233 ГК РФ).

В качестве самостоятельного основания для предоставления прав на использование результатов интеллектуальной деятельности их вложение в уставный капитал организации частью четвертой Гражданского кодекса РФ не рассматривается.

Вопрос о форме внесения прав на использование результатов интеллектуальной деятельности в капитал организации стал предметом рассмотрения ВАС РФ и Верховного Суда РФ. В Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 5, Пленума ВАС РФ № 29 от 26 марта 2009 г. «О некоторых вопросах, возникших в связи с введением в действие части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации» высшие суды указали буквально следующее:

«Согласно пункту 1 статьи 1233 ГК РФ, правообладатель может распорядиться принадлежащим ему исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации любым не противоречащим закону и существу такого исключительного права способом. В случае внесения исключительного права в качестве вклада в уставный (складочный) капитал помимо указания на это в учредительном договоре необходимо заключение отдельного договора об отчуждении исключительного права или лицензионного договора, отвечающего требованиям, установленным частью четвертой ГК РФ. В случаях, предусмотренных пунктом 2 статьи 1232 Кодекса, такой отдельный договор подлежит государственной регистрации».

Таким образом, суды сделали вывод, что передача одних и тех же прав на использование результатов интеллектуальной деятельности должна осуществляться сразу по двум правовым основаниям:

- 1) на основании учредительного договора;
- 2) на основании лицензионного договора.

Эта же позиция нашла отражение в Рекомендациях Министерства образования и науки РФ по созданию бюджетными научными и образовательными учреждениями хозяйственных обществ в целях практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности от 7 августа 2009 г. № ВМ-788/04, в которых указано, что право использования результатов интеллектуальной деятельности должно вноситься в уставный капитал хозяйственного

общества на основании решения учредителя (учредителей) о создании хозяйственного общества *путем заключения лицензионного договора*, заключаемого между научным или образовательным учреждением и хозяйственным обществом *после внесения записи о государственной регистрации хозяйственного общества в единый государственный реестр юридических лиц*.

Правовая конструкция, использованная высшими судами и авторами Закона № 217-ФЗ, является несколько искусственной. Однако отказаться от заключения лицензионного договора при передаче прав на использование результата интеллектуальной деятельности в уставный капитал невозможно в силу особенностей Гражданского кодекса РФ¹. Следовательно, эта конструкция требует трактовки с точки зрения возможных налоговых последствий ее использования.

Фактически в этом случае имеются два договора, однако на основании учредительного договора бюджетное учреждение получает активы (долю в капитале организации) на определенную сумму, а по лицензионному договору оно фактически безвозмездно уступает создаваемому обществу право на использование результата интеллектуальной деятельности. Соответственно, доходных поступлений по лицензионному договору у бюджетного учреждения нет. Так как передача вклада в уставный капитал создаваемой организации и получение доли в капитале бюджетным учреждением налогом на прибыль не облагаются, а прирост активов на определенную сумму у бюджетного учреждения все-таки происходит, налоговые органы могут попытаться переквалифицировать стоимость лицензионного договора исходя из стоимости акций (доли), полученных бюджетным учреждением. Это тем более вероятно, что бюджетное учреждение и создаваемое юридическое лицо взаимозависимы в силу ст. 105.1 НК РФ.

¹ Права на использование результатов интеллектуальной деятельности возникают именно в силу заключения лицензионного договора. Вне этого договора они не существуют и, следовательно, не могут передаваться по иным основаниям.

Тот факт, что лицензионный договор в данном случае носит оформительский характер и самостоятельного экономического содержания не имеет, по нашему мнению, должен быть подтвержден Минфином России в его письмах.

**РИСКИ, СВЯЗАННЫЕ С НЕДОСТАТОЧНОЙ
УРЕГУЛИРОВАННОСТЬЮ ВОПРОСА ОБ ОБЪЕМЕ
ПРАВ НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ
ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ПЕРЕДАВАЕМЫХ
СОЗДАВАЕМЫМ ОБЩЕСТВАМ**

Закон № 217-ФЗ говорит о том, что к создаваемому обществу переходят права на «использование» результатов интеллектуальной деятельности. Согласно этому закону, «бюджетные учреждения <...> в качестве вклада в уставные капиталы <...> хозяйственных обществ вносят право использования <...> результатов интеллектуальной деятельности, <...> исключительные права на которые сохраняются за данными научными учреждениями». Однако в каком объеме бюджетное учреждение сохраняет исключительные права, закон не говорит.

Согласно ст. 1235 ГК РФ, права на использование результатов интеллектуальной деятельности передаются как в рамках неисключительной, так и в рамках исключительной лицензии. Согласно п. 1 ст. 1233 ГК РФ, заключение лицензионного договора не влечет за собой перехода исключительного права к лицензиату. При этом лицензионные договоры могут быть двух видов:

1. Лицензионные договоры без сохранения за лицензиаром права выдачи лицензий третьим лицам (исключительная лицензия) (ст. 1236 ГК РФ). По общему правилу, лицензионный договор предполагает сохранение за лицензиаром права самому использовать соответствующий результат интеллектуальной деятельности. Вместе с тем договором об исключительной лицензии может быть специально предусмотрено, что такое право за лицензиаром не сохра-

няется¹. В отличие от договора об отчуждении исключительных прав, лицензионный договор может содержать определенные ограничения и для покупателя исключительных прав (лицензиата). При заключении лицензионного договора лицензиат получает возможность использовать результат интеллектуальной деятельности «только в пределах тех прав и теми способами, которые предусмотрены лицензионным договором» (п. 1 ст. 1235 ГК РФ). Действие прав, передаваемых лицензиату на основании договора, может быть ограничено и определенной территорией в пределах Российской Федерации.

2. Лицензионные договоры с сохранением за первоначальным правообладателем (лицензиаром) права выдачи лицензий другим лицам (простая (неисключительная) лицензия) (ст. 1236 ГК РФ). В этом случае продавец исключительных прав (лицензиар) может, как правило, пользоваться результатом интеллектуальной деятельности сам, а также передавать право на его использование другим лицам.

По общему правилу, если договором не предусмотрено иное, лицензия предполагается простой (неисключительной) (п. 3 ст. 1236 ГК РФ). Однако «иное» вполне может быть предусмотрено при передаче прав на использование результата интеллектуальной деятельности от бюджетного учреждения к создаваемой с его участием коммерческой организации, так как прямого запрета на это в Законе № 217-ФЗ нет.

Таким образом, существует риск, что бюджетное учреждение заключит с создаваемым хозяйственным обществом лицензионный договор, на основании которого оно не только лишится права передавать лицензии на использование результата интеллектуальной деятельности третьим лицам, но и потеряет право использовать этот РИД в своей

¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 5, Пленума ВАС РФ № 29 от 26 марта 2009 г. «О некоторых вопросах, возникших в связи с введением в действие части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации».

хозяйственной деятельности. Если такой договор заключен на достаточно длительный срок, с экономической точки зрения это идентично отчуждению исключительных прав. Формальное сохранение исключительного права на основании Закона № 217-ФЗ никаких реальных экономических преимуществ учреждению в этой ситуации не даст.

Другими словами, установленное Законом № 217-ФЗ правило о запрете заключения договоров на отчуждение исключительного права не гарантирует защиты интересов государства и не исключает возможности фактического выбытия разработки из распоряжения бюджетной организации.

С учетом вышеизложенного хотя бы на уровне ведомственных актов следует уточнить, какие именно виды лицензионных договоров должны заключаться между бюджетным учреждением и вновь создаваемым хозяйственным обществом. Также целесообразной представляется разработка типового лицензионного договора главными распорядителями бюджетных средств, которым подведомственны бюджетные научные учреждения и образовательные учреждения высшего профессионального образования.

РИСКИ, СВЯЗАННЫЕ С НЕДОСТАТОЧНОЙ ОПРЕДЕЛЕННОСТЬЮ СТАТУСА БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ, ПОЛУЧИВШИХ ПРАВО БЫТЬ УЧРЕДИТЕЛЯМИ

Поправки коснулись трех категорий лиц, упоминаемых в Законе № 217-ФЗ:

- 1) бюджетных научных учреждений;
- 2) созданных государственными академиями наук научных учреждений (по сути, также имеющих статус бюджетных учреждений);
- 3) вузов (также имеющих статус бюджетных учреждений).

Понятие «бюджетные научные учреждения» в законодательстве не раскрывается. Этот термин стал новацией Закона № 217-ФЗ, механически объединившей в себе понятие бюджетных учреждений и понятие научных организаций. Так,

Бюджетный кодекс РФ говорит о «бюджетных учреждениях» как таковых, а Закон о науке (п. 1 ст. 5) говорит о научных организациях, признавая таковыми *все юридические лица*, «осуществляющие научную и (или) научно-техническую деятельность <...> в качестве основной», независимо от их организационно-правовой формы.

Классификация научных организаций, предложенная Законом о науке, основывается на видах научной деятельности, а не на видах организационно-правовых форм осуществляющих ее лиц. Согласно п. 1 ст. 5 этого закона, научные организации подразделяются на:

- а) научно-исследовательские организации;
- б) научные организации образовательных учреждений высшего профессионального образования;
- в) опытно-конструкторские;
- г) проектно-конструкторские;
- д) проектно-технологические;
- е) иные организации, осуществляющие научную и /или научно-техническую деятельность.

Как следствие, в процессе реализации Закона № 217-ФЗ может возникнуть вопрос, все ли бюджетные учреждения получили право быть учредителями хозяйственных обществ. Например, может ли вносить права на использование результатов интеллектуальной деятельности в капитал создаваемого хозяйственного общества поликлиника или больница, если при ней функционируют кафедры и отделы, ведущие научную деятельность. Создание результатов интеллектуальной деятельности такими учреждениями вполне вероятно, однако их основным видом деятельности является лечебная деятельность, тогда как научная деятельность может и не быть указана в качестве основной в документах о создании больницы. В связи с этим не совсем понятно, можно ли считать больницу «бюджетным научным учреждением» («бюджетным» учреждением, она, без сомнения, является, а можно ли признавать ее «научным» учреждением, неясно).

Необходимо отметить, что правоприменительная практика не выявила подобных конфликтных случаев (в открытом доступе сведений о них нет). Закон применяется преимущественно НИИ и вузами. Причем на первом этапе его реализации Минобрнауки России было вынуждено стимулировать создание малых инновационных предприятий различными административными и неформальными способами (через оценку качества работы ректоров и т. д.).

Окончательно ликвидировать данный риск можно было бы путем уточнения статуса учреждений, имеющих право быть учредителями хозяйственных обществ в соответствии с Законом № 217-ФЗ.

РИСКИ, СВЯЗАННЫЕ С НЕВОЗМОЖНОСТЬЮ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ БЫТЬ ЕДИНСТВЕННЫМ УЧРЕДИТЕЛЕМ

Целью поправок было разрешение бюджетным учреждениям создавать хозяйственные общества для внедрения сделанных ими научных разработок. Так, в п. 3.1 ст. 5 Закона о науке в редакции Закона № 217-ФЗ указано, что «бюджетные научные учреждения и созданные государственными академиями наук научные учреждения имеют право <...> быть <...> учредителями (в том числе совместно с другими лицами) хозяйственных обществ, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности». Это означает, что они вправе участвовать в капитале практически любой организации, осуществляющей, помимо прочих вводов деятельности, внедренческую. При этом внедренческая деятельность может быть указана в качестве одного из основных видов деятельности организации в ее учредительных документах, но может не являться таковой по факту. Каких-либо ограничений и запретов на осуществление создаваемой организацией других видов коммерческой деятельности нет.

При этом на первой стадии применения указанного закона (в конце 2009 — начале 2010 гг.) у учреждений возникал вопрос, могут ли они вносить в уставный капитал создавае-

мых организаций какое-либо иное имущество, за исключением прав на использование результатов интеллектуальной деятельности. В Законе № 217-ФЗ прямо указано, что бюджетные учреждения «в качестве вклада в уставные капиталы таких хозяйственных обществ вносят право использования результатов интеллектуальной деятельности, <...> исключительные права на которые сохраняются за данными научными учреждениями». Также в нем говорится, что бюджетные учреждения могут вносить «денежные средства, оборудование и иное имущество, находящиеся в [их] оперативном управлении в порядке, установленном Гражданским кодексом Российской Федерации».

Таким образом, на основании Закона № 217-ФЗ учредитель может внести в уставный капитал создаваемого общества следующие виды имущества:

- а) денежные средства;
- б) основные средства;
- в) имущественные права (например право аренды);
- г) права на использование результатов интеллектуальной деятельности.

При этом до середины 2010 г. без нарушения норм других федеральных законов бюджетное учреждение могло внести в уставный капитал создаваемой организации только права на использование результатов интеллектуальной деятельности. Это было связано с тем, что с принятием Закона № 217-ФЗ симметричные поправки не были внесены в Гражданский и Бюджетный кодексы Российской Федерации, Федеральный закон «О некоммерческих организациях», а также в закон о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

Так, Гражданский кодекс РФ не устанавливал порядка внесения в уставный капитал хозяйственных обществ денежных средств и иного имущества (кроме прав на использование результатов интеллектуальной деятельности, которые имуществом не являются и не предполагают выбытия нематериальных активов с баланса учреждения), принадлежащего

бюджетным учреждениям на праве оперативного управления. Более того, ГК РФ не допускал распоряжения этим имуществом без согласия собственника (т.е. государства)¹.

Бюджетный кодекс РФ также не регулировал порядка осуществления бюджетным учреждением расходов, связанных с созданием малого инновационного предприятия. А поскольку бюджетное законодательство, как и любая другая отрасль публичного права, основывается на принципе «все, что прямо не разрешено — запрещено», учреждения столкнулись с серьезными сложностями при осуществлении операций, связанных с выбытием денежных средств и активов из собственности государства.

Кроме того, законы о федеральном бюджете из года в год содержали прямой запрет на использование внебюджетных средств бюджетного учреждения для вложения в капитал юридических лиц. Например, такой запрет содержится в п. 1 ст. 6 Федерального закона от 24 ноября 2008 г. № 204-ФЗ «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов». В нем указано следующее: «...средства, полученные от приносящей доход деятельности, не могут направляться федеральными бюджетными учреждениями на создание других организаций, покупку ценных бумаг и размещаться на депозиты в кредитных организациях». Аналогичный запрет содержится и в п. 1 ст. 6 Федерального закона от 2 декабря 2009 г. № 308-ФЗ «О федеральном бюджете на 2010 год и плановый период 2011 и 2012 гг.». Соответствующая оговорка для случаев применения Закона № 217-ФЗ была сделана только в законе о федеральном бюджете на 2011 г.

Можно было бы говорить о возможной передаче имущественных прав, которая, в отличие от передачи денежных средств, законами о бюджете прямо не запрещается. Одна-

¹ Закон № 217-ФЗ, напротив, исходит из того, что права на использование результатов интеллектуальной деятельности могут передаваться в качестве вклада в уставный капитал без предварительного согласия органов государственной власти, которым подведомственно учреждение. В отношении исключительных прав действует уведомительный порядок, применение которого недопустимо по отношению к иным видам имущества.

ко даже этот вопрос также не может быть решен учреждением единолично. Помимо разрешения главного распорядителя бюджетных средств, которому подчиняется учреждение, ему также потребуются согласование вопроса о предоставлении имущества бюджетных учреждений, например, в аренду с органами, уполномоченными в сфере управления государственным имуществом.

Процесс передачи права аренды в качестве вклада в уставный капитал осложняется также тем, что предоставление помещений, закрепленных за бюджетными учреждениями на праве оперативного управления, в аренду требует проведения конкурса. При вложении арендных прав в уставный капитал организации конкурс проводиться не может.

О необходимости конкурсного предоставления государственного имущества в аренду прямо говорят следующие нормы:

- 1) Пункт 3 ст.17.1 Федерального закона от 26 июля 2006 г. №135-ФЗ «О защите конкуренции»;
- 2) Постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 1998 г. № 685 «О мерах по обеспечению поступления в федеральный бюджет доходов от использования федерального имущества».

В отношении федерального имущества нормы указанного постановления являются императивными, порядок предоставления в аренду регионального имущества устанавливается с учетом особенностей законодательства каждого из субъектов Российской Федерации.

Постановлением № 685 предусмотрено, что договор аренды может заключаться без проведения конкурса исключительно в следующих случаях:

- а) передача в аренду в соответствии с решениями Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации;
- б) предоставление помещения взамен изымаемого для государственных нужд, а также в связи с реконструкцией или

- сносом зданий или сооружений по инициативе собственника в период действия договора аренды;
- в) заключение договора аренды на основании вступившего в законную силу решения суда;
 - г) установление федеральными законами или изданными до принятия данного постановления иными нормативными правовыми актами Российской Федерации особого порядка распоряжения объектами недвижимого имущества;
 - д) передача имущества в аренду лицу, являющемуся собственником недвижимого имущества, с которым передаваемое имущество неразрывно связано по своим техническим характеристикам, месту нахождения и назначению.

Ни под один из этих случаев передача прав на аренду имущества в качестве вклада в уставный капитал организации не подпадает.

Рекомендации Министерства образования и науки РФ по созданию бюджетными научными и образовательными учреждениями хозяйственных обществ в целях практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности от 7 августа 2009 г. № ВМ-788/04, принятые в условиях действия бюджетного законодательства до внесения в него изменений в 2010 г., также обошли вниманием вопрос о расходовании денежных средств и использовании имущества, находящегося у бюджетных учреждений на праве оперативного управления, в качестве вклада в капитал юридических лиц. В данных рекомендациях указывается только, что в генеральных разрешениях главным распорядителям бюджетных средств следует предусмотреть:

- а) такой вид доходов бюджетных учреждений, как доходы от участия в капитале юридических лиц;
- б) такой вид расходов, как расходы средств, полученных от участия в капитале юридических лиц на «правовую охрану результатов интеллектуальной деятельности, выплату вознаграждения их авторам, а также осуществление уставной деятельности данных научных и образовательных учреждений».

При этом, для того чтобы создаваемое общество начало функционировать, учредителям требуется внести 50% его уставного капитала. Однако до того, как создаваемое общество начало функционировать в качестве юридического лица, передать ему право на использование результата интеллектуальной деятельности невозможно, так как лицензионный договор заключать не с кем (вновь создаваемое лицо пока отсутствует как субъект права), а процессуальный порядок передачи прав на использование результатов интеллектуальной деятельности без заключения лицензионного договора в части четвертой Гражданского кодекса РФ не прописан.

Таким образом, в условиях бюджетного законодательства до внесения в него изменений в 2010 г. учреждение не могло стать единственным учредителем хозяйственного общества. Чтобы создаваемое общество было зарегистрировано, 50% уставного капитала должны внести соучредители, если это предусмотрено учредительным договором.

Это приводило к тому, что:

- а) никакое другое имущество, имущественные права и денежные средства, кроме прав на использование результатов интеллектуальной деятельности, бюджетным учреждением в качестве вклада в уставный капитал на первом этапе реализации Закона № 217-ФЗ не могли быть внесены¹;

¹ Кроме того, обсуждается вопрос о внесении изменений и дополнений в законодательство о юридических лицах с целью установления определенного размера капитала, оплачиваемого исключительно в денежной форме. В частности, эти предложения высказывал Совет при Президенте РФ по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства в своей Концепции развития законодательства о юридических лицах. Авторы концепции указали, что в ряде зарубежных стран предусмотрена оплата в денежной форме не менее чем определенной, причем существенной, доли уставного капитала общества (порядка 30–50%). В российском законодательстве подобные правила в общей форме отсутствуют. Однако в перспективе эта ситуация может измениться. В существующих условиях учреждения вынуждены искать соинвесторов по экономическим причинам. Однако особенно актуальным этот вопрос окажется в случае внесения изменений в законодательство о юридических лицах.

б) поскольку производство инновационной продукции предполагает крупные инвестиции в денежной форме, существовала большая вероятность того, что доля бюджетного учреждения, внесенная в виде прав на использование результата интеллектуальной деятельности, могла оказаться далека от «контрольного пакета». Следовательно, оно могло получить весьма ограниченные права по участию в принятии решений в деятельности хозяйственного общества. Закон № 217-ФЗ устанавливает ограничение: доля бюджетного учреждения в капитале создаваемой организации должна быть не менее 25% уставного капитала акционерного общества или $\frac{1}{3}$ капитала общества с ограниченной ответственностью. Согласно Закону № 217-ФЗ, а также Рекомендациям Министерства образования и науки РФ, доля (акции) соучредителей в уставном капитале хозяйственного общества должна быть оплачена денежными средствами не менее чем наполовину. Представляется, что доля в размере 25% уставного капитала АО или $\frac{1}{3}$ капитала ООО сама по себе не гарантирует прав государства по управлению вновь создаваемым хозяйственным обществом. Если доля другого учредителя будет превышать этот размер, бюджетное учреждение, передавшее права на использование результата интеллектуальной деятельности в качестве вноса в уставный капитал, фактически может быть отстранено от принятия решений, связанных с деятельностью общества.

Следует отметить, что последняя проблема осталась актуальной и после внесения поправок в гражданское и в бюджетное законодательство с целью изменения статуса бюджетных учреждений.

В середине 2010 г. ситуация с регулированием вопроса о внесении в уставный капитал создаваемых малых инновационных предприятий денежных средств и иного имущества бюджетными учреждениями изменилась.

В этом случае экономическая необходимость будет подкреплена требованиями закона.

Во-первых, был принят Федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений», изменивший статус бюджетных учреждений и существенно расширивший их права по распоряжению денежными средствами и иным имуществом. С принятием этого закона были внесены поправки в ст. 298–299 Гражданского кодекса РФ, в соответствии с которыми учреждениям было разрешено распоряжаться своим имуществом, за исключением недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества.

Во-вторых, поправки были внесены в Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». В результате внесения этих поправок бюджетным учреждениям было прямо разрешено быть учредителями хозяйственных обществ в случаях и в порядке, предусмотренном федеральными законами (п. 4 ст. 24 Закона № 7-ФЗ).

Таким образом, имущество, в особенности приобретенное учреждением за счет внебюджетных средств, с момента вступления в силу Федерального закона № 83-ФЗ может использоваться учреждениями для вложения в уставный капитал создаваемых хозяйственных обществ практически без рисков.

Денежные средства также могут быть использованы бюджетным учреждением для формирования взноса в уставный капитал создаваемых хозяйственных обществ. Однако такая возможность вытекает не из поправок, внесенных в бюджетное и гражданское законодательство Федеральным законом № 83-ФЗ, а из изменения правоприменительной практики. Закон о федеральном бюджете на 2010 год и плановый период 2011 и 2012 гг. (п. 1 ст. 6) запрещает бюджетным учреждениям использовать для взносов в уставный капитал создаваемых обществ «средства, полученные от приносящей доход деятельности». Однако данный запрет не является безоговорочным, он действует во всех случаях, «за исключением случаев, установленных федеральными законами». При этом Законом № 217-ФЗ прямо предусмотрено такое исключение

из общего правила. Комплексное толкование норм Федерального закона о федеральном бюджете и Закона № 217-ФЗ позволяет утверждать, что учреждение может использовать свои внебюджетные доходы для формирования взноса в уставный капитал создаваемого малого инновационного предприятия.

Таким образом, единственным активом, который по-прежнему не может вноситься в капитал создаваемых инновационных компаний, являются права аренды имущества, принадлежащего учреждению. Невозможность их использования обусловлена необходимостью проведения конкурса среди потенциальных арендаторов.

РИСКИ КОРРУПЦИИ, СВЯЗАННЫЕ С СОЗДАНИЕМ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБЩЕСТВ БЮДЖЕТНЫМИ УЧРЕЖДЕНИЯМИ

Эти риски связаны не столько с техническими дефектами Закона № 217-ФЗ, сколько с общей практикой злоупотреблений, сложившейся в бюджетной сфере. Если бы коммерциализация результатов интеллектуальной деятельности, созданных бюджетными учреждениями, осуществлялась не путем создания хозяйственных обществ, а путем заключения лицензионных соглашений с уже существующими компаниями, у государства была бы возможность провести конкурс на право заключения лицензионного договора. При внесении прав на использование результата интеллектуальной деятельности в уставный капитал организации возможность проведения конкурса отсутствует, что само по себе способствует росту числа злоупотреблений.

Существует и вероятность того, что руководство бюджетных учреждений замкнет на создаваемые с его непосредственным участием общества с ограниченной ответственностью и акционерные общества все основные потоки внебюджетных доходов учреждения. Например, если ранее оплата научных исследований и опытно-конструкторских разработок, программ дополнительного образования и т. д.

оформлялась как внебюджетные доходы вуза или НИИ, то теперь она может оформляться через вновь создаваемые юридические лица. Степень финансового контроля за расходованием средств, перечисляемых на счета создаваемых обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ, будет значительно ниже.

На практике можно столкнуться, например, со следующими особенностями работы хозяйственных обществ, создаваемых вузами: руководство вуза, косвенно участвующее в создании хозяйственного общества, пытается провести все НИОКР, осуществляемые вузом, через это общество, а не через сам вуз. При этом преподавателей вуза принуждают к выполнению этих НИОКР (в ряде случаев бесплатно), а также к поискам дополнительных контрактов для создаваемого хозяйственного общества под угрозой лишения надбавок за преподавательскую деятельность. Так как Единая тарифная сетка отменена, вуз достаточно свободно распоряжается фондом оплаты труда. Создаваемое хозяйственное общество бесплатно использует труд вспомогательного персонала вуза (секретарей, методистов, уборщиц), расходные материалы (бумагу, канцелярские товары и т. д.), а также бесплатно пользуется редакционно-издательским оборудованием вуза. При этом печатается преимущественно коммерческая продукция ненаучного характера (реклама, материалы для политической агитации и т. д.). Ко всему вышеизложенному остается добавить только то, что рассматриваемый вуз имеет финансово-юридический профиль и никакими инновациями на практике не занимается.

Следует отметить, что подобные злоупотребления со стороны руководителей бюджетных учреждений имели место и до разрешения учреждениям создавать юридические лица. Например, такая ситуация возможна в случае, когда ресурсами учреждения пользуется хозяйственное общество, созданное руководством учреждения и без формального участия самого учреждения. Однако разрешение бюджетным учреждениям создавать хозяйственные общества может способствовать распространению такой практики.

**РИСКИ РАЗМЫВАНИЯ ДОЛИ
БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ В УСТАВНОМ КАПИТАЛЕ
СОЗДАВАЕМОЙ ОРГАНИЗАЦИИ
И УТРАТЫ КОНТРОЛЯ
ЗА ЕЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ**

Законом №217-ФЗ не определено, в каком порядке бюджетное учреждение может:

- а) увеличить свою долю в капитале общества с ограниченной ответственностью или акционерного общества, если такое решение принято большинством голосов на общем собрании акционеров/учредителей. Можно предположить, что в этом случае ему потребуется вносить в уставный капитал новые права на использование результатов интеллектуальной деятельности либо переутверждать смету и расходовать для этих целей денежные средства, что может оказаться затруднительно;
- б) выйти из состава общества с ограниченной ответственностью (для этого надо расторгнуть лицензионный договор, а это может быть сделано только при соблюдении условий, установленных в ст. 450 ГК РФ, а также в случае неуплаты лицензиатом лицензионных платежей; прочие участники могут выйти из состава общества без каких-либо дополнительных условий).

Возможность принятия решения об увеличении уставного капитала предусмотрена п. 1 ст.19 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью», где указано, что решение об увеличении капитала может быть принято двумя третями голосов, «если необходимость большего числа голосов для принятия такого решения не предусмотрена уставом общества». В течение трех лет с момента государственной регистрации соответствующих изменений в уставе общества участники общества солидарно несут при недостаточности имущества общества субсидиарную ответственность по его обязательствам в размере стоимости невнесенных дополнительных вкладов.

Также эта возможность содержится в ст. 12 и 28 Федерального закона «Об акционерных обществах», который, в отличие от Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью», не требует квалифицированного большинства голосов для принятия решения об увеличении уставного капитала.

Согласно п. 2 ст. 12 Федерального закона «Об акционерных обществах», внесение в устав общества изменений и дополнений, в том числе изменений, связанных с увеличением уставного капитала общества, осуществляется по результатам размещения акций общества на основании решения общего собрания акционеров об увеличении уставного капитала общества или решения совета директоров (наблюдательного совета) общества, если в соответствии с уставом общества последнему принадлежит право принятия такого решения. При увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций уставный капитал увеличивается на сумму номинальной стоимости размещенных дополнительных акций, а количество объявленных акций определенных категорий и типов уменьшается на число размещенных дополнительных акций определенных категорий и типов.

Статья 28 Федерального закона «Об акционерных обществах» также говорит о том, что «уставный капитал общества может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций. Решение об увеличении уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций принимается общим собранием акционеров. Решение об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций принимается общим собранием акционеров или советом директоров (наблюдательным советом) общества, если в соответствии с уставом общества ему предоставлено право принимать такое решение».

С учетом этого можно сделать вывод, что в результате принятия решений об увеличении капитала создаваемого общества существует вероятность уменьшения доли бюджетного учреждения до размера ниже минимального предела, установленного Законом № 217-ФЗ.

В этом случае оно будет обязано выйти из состава учредителей, а это, скорее всего, будет сделано без расторжения лицензионного договора, так как основания для его расторжения отсутствуют. Следовательно, бюджетное учреждение может утратить контроль за деятельностью хозяйственного общества, но при этом не лишит его прав на использование результатов интеллектуальной деятельности, созданных учреждением.

Преодолеть эти риски можно, включив в типовой устав создаваемых учреждениями обществ с ограниченной ответственности норму о запрете принятия решений об увеличении их капитала без согласия учреждения, вносящего права на использование результатов интеллектуальной деятельности, а также путем включения в лицензионный договор (если он будет заключаться при создании общества) условия о том, что он может быть расторгнут в случае, если учреждение как собственник исключительных прав принимает решение о выходе из состава общества.

РИСК СУБСИДИАРНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ УЧРЕЖДЕНИЯ ПО ДОЛГАМ СОЗДАВАЕМОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Гражданский кодекс РФ, а также законы об акционерных обществах и об обществах с ограниченной ответственностью указывают, что учредитель несет субсидиарную ответственность по долгам нового общества в пределах неоплаченной доли уставного (складочного) капитала. Закон №217-ФЗ не говорит о том, что следует делать, если права на использование результата интеллектуальной деятельности бюджетным учреждением еще не внесены, а вновь созданная организация уже оказалась неплатежеспособна. В этой ситуации бюджетное учреждение будет отвечать по обязательствам вновь созданной организации денежными средствами.

Субсидиарная ответственность возникает и у участника общества с ограниченной ответственностью, не увели-

чившего свой взнос на основании решения об увеличении уставного капитала общества, принятого прочими учредителями.

Этот вопрос не является узко специализированным, он имеет отношение к проблеме ответственности бюджетных учреждений по всем обязательствам, связанным с осуществлением ими деятельности, приносящей доход. В зависимости от того, каким образом будет решен этот, более общий, вопрос, следует решать и частный вопрос о возможной ответственности учреждения по долгам организации, создаваемой с его участием.

РИСКИ, СВЯЗАННЫЕ С ОТСУТСТВИЕМ У СОЗДАВАЕМОГО ОБЩЕСТВА ПРАВА НА ЗАКЛЮЧЕНИЕ СУБЛИЦЕНЗИОННЫХ ДОГОВОРОВ

Согласно Закону № 217-ФЗ, «внесенное в качестве вклада в уставные капиталы хозяйственных обществ право использования результатов интеллектуальной деятельности не может предоставляться хозяйственными обществами третьим лицам по договору, а также передаваться третьим лицам по иным основаниям, если иное не предусмотрено федеральным законом».

Таким образом, законодатель полностью исключил возможность заключения создаваемыми обществами сублицензионных договоров. Однако анализ цикла производства и реализации инновационной продукции заставляет предположить, что такие договоры все же могут понадобиться, например, в случаях, когда право на производство лицензионного товара должно быть передано за рубеж.

По нашему мнению, заключение сублицензионных договоров создаваемыми обществами следует разрешить хотя бы в порядке исключения (в тех случаях, когда схема коммерциализации результатов интеллектуальной деятельности не может быть выстроена без их использования) с согласия собственников бюджетных учреждений.

**РИСКИ ОГРАНИЧЕНИЯ ПРАВА
БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ ПЕРЕДАВАТЬ
ПРАВА НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ
ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ОТЧУЖДАТЬ
РЕЗУЛЬТАТЫ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ВНЕ РАМОК ЗАКОНА № 217-ФЗ**

Разрешение вкладывать права на использование результатов интеллектуальной деятельности в уставный капитал организаций, создаваемых бюджетными учреждениями в порядке, предусмотренном Законом № 217-ФЗ, может трактоваться как единственно возможный вариант распоряжения правами на результаты интеллектуальной деятельности, принадлежащими бюджетному учреждению.

Следствием этого может стать ограничение возможностей бюджетных учреждений по распоряжению правами на результаты интеллектуальной деятельности иными способами, например, на основании лицензионных договоров без передачи прав на использование РИД в уставный капитал.

**РИСКИ, СВЯЗАННЫЕ С НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬЮ
НАПРАВЛЕНИЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СОЗДАВАЕМОЙ
ОРГАНИЗАЦИИ**

Согласно Закону № 217-ФЗ, деятельность создаваемых учреждениями хозяйственных обществ должна заключаться «в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат данным научным учреждениям».

Эта формулировка вызывает следующие вопросы:

- 1) можно ли считать, что хозяйственное общество создано незаконно, если переданные ему права на использование

результатов интеллектуальной деятельности не используются в течение определенного периода времени;

- 2) должно ли бюджетное учреждение выйти из состава созданного с его участием хозяйственного общества, если оно закончило процесс внедрения результатов интеллектуальной деятельности (например, прекратило выпуск инновационной продукции);
- 3) следует ли трактовать требование о внедренческом характере деятельности создаваемого общества как ограничивающее его право на занятие другими видами деятельности?

Представляется, что в процессе реализации положений Закона № 217-ФЗ и доработки его норм законодатель должен ответить на эти вопросы.

3.2. НАЛОГОВЫЕ РИСКИ

В связи с недостаточной урегулированностью юридического оформления операции по внесению в уставный капитал организаций прав использования результатов интеллектуальной деятельности однозначно оценить налоговые последствия такой операции не представляется возможным. Это в свою очередь означает наличие дополнительных рисков.

Прежде всего следует отметить, что при заключении лицензионного договора стоимость нематериального актива, права использования которого предоставляются лицензиату, отраженная в бухгалтерском и в налоговом учете лицензиара, не изменяется. При этом, по общему правилу, лицензионные платежи признаются доходом у лицензиара и расходом у лицензиата. Таким образом, при предоставлении права использования результата интеллектуальной деятельности через заключение лицензионного договора у организации-лицензиара возникают доходы, формирующие налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

При передаче прав использования результатов интеллектуальной деятельности через внесение соответствующих прав в уставный капитал природа операции, по сути,

не меняется. Организация — получатель прав может их использовать, но организация, которая осуществила взнос в уставный капитал, также может их использовать, в том числе передать другим лицам. То же верно и для лицензионных договоров. При этом, по общему правилу ст. 277 Налогового кодекса РФ, ни у организации, осуществляющей взнос в уставный капитал, ни у учреждаемой организации не возникает прибыли (убытка), учитываемой для целей налогообложения при внесении имущества (имущественных прав) в уставный капитал.

Однако если рассмотреть ситуацию подробнее, вывод об отсутствии налогообложения налогом на прибыль организаций при внесении в уставный капитал прав использования результатов интеллектуальной деятельности окажется спорным. Действительно, независимо от природы договора, которым оформляется операция, стоимость нематериального актива, право пользования которым предоставляется другой организации, у организации — собственника актива не изменяется (это прямо следует из правил бухгалтерского и налогового учета операций с нематериальными активами, установленными соответствующими нормативными актами, в частности, ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»¹ и Налоговым кодексом РФ). В то же время право пользования нематериального актива отдельно от самого нематериального актива в учете (ни в бухгалтерском, ни в налоговом) не признано и не оценено, в том числе, потому, что в отношении такого права не соблюдаются критерии его признания в бухгалтерском учете как нематериального актива, например, подп. в) и е) п. 3 ПБУ 14/2007, которые предусматривают возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов и возможность достоверно определить фактическую (первоначальную) стоимость объекта. В налоговом учете соответствующее право не может быть отражено, так как организация не понесла никаких затрат на приобретение такого права, не относящихся к затратам

¹ Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 г. № 153н.

на приобретение самого нематериального актива. Таким образом, в уставный капитал организации передается право, имеющее в учете (и в бухгалтерском, и в налоговом) нулевую оценку. Такая позиция поддерживается, в частности, в письме УФНС по г. Москве от 29 мая 2007 г. № 20–12/049 726¹.

Исходя из нормы абз. 4 п. 1 ст. 277 Налогового кодекса, согласно которой имущество (имущественные права), переданное в уставный капитал, отражается в налоговом учете организации-получателя по данным налогового учета передающей стороны, у учреждаемой организации полученные права использования результата интеллектуальной деятельности в налоговом учете также будут иметь нулевую оценку. Что касается бухгалтерского учета, то соответствующие права могут быть внесены в уставный капитал по стоимости, согласованной учредителями, тогда у передающей организации будут отражены доходы в сумме дооценки актива до стоимости, согласованной учредителями, но на порядок налогообложения это не влияет.

Организация, передающая права использования результата интеллектуальной деятельности в уставный капитал другой организации, признает в учете финансовые вложения. Поскольку вносимое в уставный капитал право имеет в налоговом учете нулевую стоимость, соответствующие финансовые вложения, по общему правилу ст. 277 НК РФ, также могут быть оценены по нулевой стоимости, тогда у организации, осуществляющей взнос в уставный капитал, прироста активов (т. е. доходов) не возникает.

В то же время, как указано в Гражданском кодексе РФ и подтверждено позицией высших судов (см. ранее), основанием для перехода прав к учреждаемой организации является вовсе не учредительный, а лицензионный договор. Тогда финансовые вложения организации, осуществляющей взнос

¹ В данном письме речь идет о внесении в уставный капитал права пользования нежилыми помещениями. При этом указывается: «Вместе с тем право пользования основным средством, которое является имущественным правом, возникает лишь в момент его передачи. Следовательно, в налоговом учете у учредителя такое право не числится и соответственно никакой стоимости не имеет. Поэтому в налоговом учете стоимость доли равна нулю».

в уставный капитал, можно оценить по стоимости будущих лицензионных платежей, которые организация — получатель прав уплатила бы, если сделка была оформлена только лицензионным договором. Соответствующая стоимость финансовых вложений отражает прирост активов организации, осуществившей внос в уставный капитал (так как стоимость вносимого права в учете равна 0), т. е. ее доходы, которые будут включены у нее в налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Исходя из изложенного в части порядка учета и налогообложения налогом на прибыль организаций можно сделать вывод, что юридическая конструкция операции внесения прав использования результатов интеллектуальной деятельности в уставный капитал организаций, предусматривающая заключение лицензионного договора помимо учредительного, влечет дополнительные риски с точки зрения налогообложения налогом на прибыль организаций.

Еще один налоговый риск, который может возникнуть при практической реализации положений Закона № 217-ФЗ, — это риск доначисления налога на прибыль организаций при внесении права использования результата интеллектуальной деятельности, созданного за счет бюджетных средств (некоммерческая деятельность), в уставный капитал (коммерческая деятельность).

Результат интеллектуальной деятельности (нематериальный актив), право использования которого передается в уставный капитал созданного хозяйственного общества, как правило, создан за счет бюджетных средств, т. е. при раздельном учете для целей налогообложения учтен в рамках целевого финансирования. С одной стороны, частичное использование актива, созданного (полученного) за счет целевых средств, в предпринимательской (коммерческой) деятельности, как правило, не влечет доначисления налога по основанию нецелевого использования: например, вузы, являющиеся бюджетными учреждениями, в одном здании обучают студентов за счет бюджетных средств (некоммерческая деятельность) и студентов, оплачивающих свое обучение (коммерческая деятельность). В ситуации передачи

права использования результата интеллектуальной деятельности в уставный капитал (коммерческая деятельность) сам РИД остается на балансе бюджетного учреждения, что снижает риск доначисления налога по основанию нецелевого использования.

С другой стороны, на практике встречаются ситуации, когда организации доначисляют налог в случае, если активы, приобретенные (созданные) за счет целевых средств, начинают использоваться (или могут использоваться) в предпринимательской деятельности: например, на остаточную стоимость оборудования, оставшегося после окончания договора гранта. В налоговом законодательстве вопрос, взимается ли налог на прибыль организаций при использовании активов, полученных (созданных) за счет целевых средств, в предпринимательской деятельности, прямо не урегулирован. Кроме того, неясно, считать ли внесение бюджетным учреждением в уставный капитал хозяйственного общества права использования результата интеллектуальной деятельности, созданного за счет бюджетных средств, нецелевым использованием с точки зрения налогового законодательства (хотя в рамках Закона №217-ФЗ это целевое использование). Отсюда риск, который может быть устранен при внесении поправок в налоговое законодательство или снижен при получении разъяснений Минфина России.

* * *

При рассмотрении рисков, которые могут возникнуть при реализации Закон №217-ФЗ, мы указывали, в частности, на риски, связанные с порядком оформления перехода прав на использование результатов интеллектуальной деятельности к создаваемому хозяйственному обществу. Речь шла о двойственности правовых оснований перехода к хозяйственным обществам права на использование результатов интеллектуальной деятельности, принадлежащих бюджетным учреждениям.

Согласно ст.1 Закона №217-ФЗ, вложение прав на использование результатов интеллектуальной деятельности в уставный (складочный) капитал хозяйственного общества

осуществляется путем заключения лицензионного договора. Однако на этапе создания хозяйственного общества, когда определяются обязательства его учредителей по внесению вкладов, в том числе в виде прав на использование результатов интеллектуальной деятельности, лицензионный договор попросту не может быть заключен, так как одной из его сторон (а именно лицензиата) еще не существует.

Традиционно обязательства учредителей хозяйственных обществ по внесению вкладов, их размер, порядок и сроки оплаты определяются учредительным договором¹. Применительно к денежным вкладам учредительный договор является единственным правовым основанием передачи денежных средств — никаких дополнительных договоров между обществом и учредителем, оплачивающим свой вклад, не требуется. Однако в ситуации, когда вклад выражается в правах на использование результатов интеллектуальной деятельности, для его внесения помимо учредительного договора требуется договор лицензионный. Сосуществование двух договоров, выступающих правовым основанием передачи одних и тех же прав, создает риск коллизии между ними.

Кроме того, выше мы обращали внимание на некоторые налоговые риски использования данной правовой конструкции. Например, хотя передача вклада и получение доли в уставном капитале создаваемой организации налогом на прибыль не облагаются, рассматривая учредительный и лицензионный договоры отдельно друг от друга, налоговые органы теоретически могут попытаться включить в налоговую базу бюджетного учреждения стоимость прав, переданных по «безвозмездному» лицензионному договору. Вместе с тем на практике риск предъявления налоговыми органами соответствующих претензий невысок по следующим причинам.

Налоговые органы подозрительно относятся к искусственным, отклоняющимся от деловых обыкновений схемам сде-

¹ Который называется также «договором об учреждении общества», или «договором о создании общества» (см., напр., п. 5 ст. 11 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» и п. 5 ст. 9 Федерального закона «Об акционерных обществах»).

лок. В данном же случае использование сложной схемы передачи прав на результаты интеллектуальной деятельности не просто разрешено, а прямо предписано законодательством (ст. 1 Закона № 217-ФЗ).

При грамотном оформлении учредительного и лицензионного договоров можно подчеркнуть связь и исключить коллизию между ними. Для этого в учредительном договоре следует прописать, что обязательства бюджетного учреждения по данному договору состоят не в передаче создаваемому хозяйственному обществу прав на использование определенных результатов интеллектуальной деятельности, а в заключении с этим обществом в определенный срок и на определенных условиях лицензионного договора о передаче прав на использование соответствующих результатов интеллектуальной деятельности. Таким образом, учредительный договор в части обязательств бюджетного учреждения приобретает силу предварительного договора, фиксирующего основные положения будущего лицензионного договора. При такой схеме лицензионный договор, заключенный во исполнение обязательств бюджетного учреждения по учредительному договору, уже не может рассматриваться как «безвозмездный» и переквалифицироваться для налоговых целей.

Исходя из изложенного, риск предъявлений претензий со стороны налоговых органов может быть снижен путем дополнения Рекомендаций Министерства образования и науки РФ по применению Закона № 217-ФЗ¹ относительно правильного оформления передачи прав на результаты интеллектуальной деятельности или исключен на уровне разъяснений Минфина России.

Применительно к вопросу о возникновении налоговых последствий при внесении бюджетными научными и образовательными учреждениями прав на использование результатов интеллектуальной деятельности в уставные капиталы хозяйственных обществ, созданных в целях

¹ Утверждены Письмом Минобрнауки России от 7 августа 2009 г. № ВМ-790/04.

практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности представляется целесообразным принять нижеследующий текст разъяснения Министерства финансов РФ:

«В соответствии с Федеральным законом от 2 августа 2009 г. № 217-ФЗ „О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам создания бюджетными научными и образовательными учреждениями хозяйственных обществ в целях практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности“ (далее — Закон № 217-ФЗ) бюджетные научные и образовательные учреждения в установленном законом порядке имеют право выступать учредителями (в том числе совместно с другими лицами) хозяйственных обществ, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат данным учреждениям. В качестве вклада в уставные капиталы таких хозяйственных обществ бюджетные научные и образовательные учреждения вносят право использования вышеперечисленных результатов интеллектуальной деятельности, исключительные права на которые сохраняются за данными учреждениями. Денежная оценка права, вносимого в качестве вклада в уставный капитал хозяйственного общества по лицензионному договору, утверждается решением общего собрания учредителей (участников) хозяйственного общества, принимаемым всеми учредителями (участниками) хозяйственного общества единогласно. Если номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли или акций участника хозяйственного общества в уставном капитале хозяйственного общества, оплачиваемых таким вкладом, составляет более чем пятьсот тысяч рублей, такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком.

В соответствии со статьей 277 Налогового кодекса Российской Федерации при размещении эмитированных акций

(долей, паев) у налогоплательщика-эмитента не возникает прибыли (убытка) при получении имущества (имущественных прав) в качестве оплаты за размещаемые им акции (доли, паи), а у налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых акций (долей, паев). При этом стоимость приобретаемых акций (долей, паев) признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении. При этом имущество (имущественные права), полученное в виде вноса (вклада) в уставный (складочный) капитал организации, в целях налогообложения прибыли принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве вноса (вклада) в уставный (складочный) капитал имущества (имущественных прав). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве вноса (вклада) в уставный (складочный) капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю.

Безотносительно к стоимости (остаточной стоимости) нематериального актива в виде исключительного права на результат интеллектуальной деятельности по данным налогового учета передающей стороны вносимое в уставный капитал хозяйственного общества право использования этого результата интеллектуальной деятельности в налоговом учете имеет нулевую оценку, поскольку соответствующее пра-

во не является самостоятельным объектом бухгалтерского и налогового учета. Таким образом, для целей налогообложения прибыли стоимость права использования результата интеллектуальной деятельности, полученного в виде вноса в уставный капитал хозяйственного общества, а также стоимость приобретаемых бюджетным учреждением в обмен на это право акций (долей) признается равной нулю. При этом в бухгалтерском учете сторон стоимость права использования результата интеллектуальной деятельности, а также номинальная стоимость оплачиваемых этим правом акций (долей) соответствует денежной оценке, утвержденной решением общего собрания учредителей (участников) хозяйственного общества, но не выше оценки независимого оценщика.

В соответствии с Постановлением Пленума Верховного Суда РФ № 5, Пленума ВАС РФ № 29 от 26 марта 2009 г. «в случае внесения исключительного права в качестве вклада в уставный (складочный) капитал помимо указания на это в учредительном договоре необходимо заключение отдельного договора об отчуждении исключительного права или лицензионного договора, отвечающего требованиям, установленным частью четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации». Необходимость заключения лицензионного договора при внесении бюджетными научными и образовательными учреждениями прав на использование результатов интеллектуальной деятельности в уставные капиталы хозяйственных обществ предусмотрена также статьями 1 и 2 Закона № 217-ФЗ. Таким образом, при заключении лицензионного договора во исполнение обязанности бюджетного учреждения по внесению вклада в уставный капитал хозяйственного общества, предусмотренной договором об учреждении (создании) этого общества, у сторон лицензионного договора не возникает прибыли (убытка), учитываемой для целей налогообложения прибыли. Лицензионный договор не учитывается для целей налогообложения прибыли при одновременном наличии двух условий:

- 1) объем передаваемых прав использования результатов интеллектуальной деятельности совпадает с объемом со-

3. Передача в уставный капитал малых инновационных предприятий...

ответствующих прав, закрепленным договором об учреждении (создании) соответствующего хозяйственного общества;

- 2) лицензионный договор не предусматривает иных способов оплаты передаваемых прав использования результатов интеллектуальной деятельности помимо акций (долей) в уставном капитале хозяйственного общества в размере, закрепленном договором об учреждении (создании) соответствующего хозяйственного общества».

4. Специальный режим на территории «Сколково»

Функционирование инновационного центра «Сколково» в настоящее время регулируется несколькими нормативными актами, принятыми в 2010 г. В их числе можно указать:

- 1) Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре „Сколково“ (далее — Закон № 244-ФЗ);
- 2) Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. № 243-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об инновационном центре “Сколково”» (далее — Закон № 243-ФЗ);
- 3) Распоряжение Президента Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 446-рп;
- 4) Постановление Правительства Российской Федерации от 26 июля 2010 г. № 565 «О предоставлении в 2010 году субсидии из федерального бюджета некоммерческой организации “Фонд развития центра разработки и коммерциализации новых технологий” в целях финансового обеспечения основных мероприятий, связанных с созданием и обеспечением функционирования инновационного центра “Сколково”».

Правовая база функционирования инновационного центра «Сколково» представляет серьезный интерес, поскольку содержит целый ряд новелл, практическая реализация которых может повлечь, в том числе, ряд незапланированных последствий, а также потребовать доработки подзаконной базы и судебного толкования.

Особенности функционирования инновационного центра «Сколково» можно кратко описать следующим образом. Инновационный центр представляет собой специально отведенную территорию, на которой действует особый правовой режим, предназначенный для стимулирования исследований и разработок по ряду приоритетных направлений, к числу которых отнесены:

- а) энергоэффективность и энергосбережение, в том числе вопросы разработки инновационных энергетических технологий;
- б) ядерные технологии;
- в) космические технологии, прежде всего в области телекоммуникаций и навигационных систем (включая создание соответствующей наземной инфраструктуры);
- г) медицинские технологии: оборудование, лекарственные средства;
- д) стратегические компьютерные технологии и программное обеспечение.

Здесь может возникнуть проблема следующего характера. Теоретически эффективная модель Силиконовой долины, по аналогии с которой планировалось выстроить модель управления российским инновационным центром, предполагает сочетание четырех видов активности участников проекта в рамках одной территории и одного правового режима, а именно:

- 1) научно-исследовательской деятельности;
- 2) образовательной деятельности;
- 3) деятельности по организации инновационного производства;
- 4) финансовой поддержки инновационных проектов.

Компаниям, ставшим участниками проекта «Сколково», разрешается вести только исследовательскую деятельность в понимании Закона № 244-ФЗ. Определение исследовательской деятельности сформулировано в законе нечетко и включает «осуществление участником проекта исследований, разработок и коммерциализации их результатов по направлениям, определенным в соответствии с настоящим Федеральным законом, а также иных видов деятельности, необходимых для осуществления исследований, разработок и коммерциализации их результатов».

Это определение исследовательской деятельности не в полной мере согласуется с определением научной (научно-исследовательской) деятельности, данным в ст. 2 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», которое значительно уже¹. В связи с этим вопрос о допустимых видах деятельности участников проекта может стать предметом разногласий в процессе его реализации. Особенно это касается возможностей осуществления финансового и производственного компонентов деятельности участников проекта.

Создание инновационного центра «Сколково» сопряжено и с рядом принципиальных новаций для российского законодательства. В том числе, принципиально новыми являются:

- 1) аутсорсинг государственных функций и функций местного самоуправления (их передача юридическому лицу, а также дочерним организациям юридического лица, получившего статус управляющей компании);
- 2) попытка создания «дружественного» режима администрирования деятельности участников проектов;

¹ В статье 2 Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике» научно-исследовательская деятельность определена как «деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе: фундаментальные научные исследования <...> и прикладные научные исследования». То есть это определение охватывает только этап НИР, но не охватывает этап коммерциализации их результатов и этап организации производства инновационной продукции.

- з) беспрецедентный для действующей налоговой системы объем налоговых льгот.

4.1. РИСКИ, СВЯЗАННЫЕ С ФУНКЦИЯМИ УПРАВЛЯЮЩЕЙ КОМПАНИИ ПРОЕКТА «СКОЛКОВО»

Законом № 244-ФЗ определяется особый статус компании, осуществляющей управление проектом «Сколково», а также ее дочерних организаций. Управляющая компания выполняет, в том числе, следующие функции:

- а) является собственником земельных участков в границах территории инновационного центра и объектов инфраструктуры инновационного центра;
- б) осуществляет общее организационное руководство и координацию деятельности по реализации проекта, в частности, утверждает «правила проекта», определяющие совокупность прав и обязанностей лиц, участвующих в реализации проекта;
- в) утверждает документы, применяемые вместо генерального плана поселения, правил землепользования и застройки, а также документацию по планировке территории на основании таких документов;
- г) утверждает технические регламенты, санитарно-эпидемиологические правила и другие аналогичные документы, которыми соответствующие правоотношения регулируются на территории инновационного центра;
- д) оформляет приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранных граждан для работы в центре (на территории «Сколково» применяется льготный порядок привлечения на работу иностранных граждан);
- е) утверждает правила осуществления медицинской и образовательной деятельности на территории инновационного центра и выдает разрешения на осуществление этих видов деятельности (законом предусмотрено, что медицинская и образовательная деятельность на территории центра

- осуществляется частными медицинскими организациями и негосударственными образовательными учреждениями);
- ж) согласовывает вопросы, связанные с инфраструктурой инновационного центра, в том числе такие, как установка на территории центра наружной рекламы;
 - з) принимает решения о предоставлении или лишении статуса участника проекта и т. д.

Управляющей компанией проекта создания территориально обособленного комплекса для развития исследований и разработок и коммерциализации их результатов в настоящее время назначена некоммерческая организация «Фонд развития центра разработки и коммерциализации новых технологий». Фонд призван обеспечивать на территории инновационного центра «Сколково» формирование полного цикла инновационного процесса, включающего в себя образование и научно-исследовательские работы, опытно-конструкторские разработки и коммерциализацию их результатов. Вспомогательными функциями фонда являются предоставление централизованных услуг, связанных с организацией инновационного процесса, и участие в его финансировании. Учредителями фонда являются:

- 1) Российская академия наук;
- 2) Государственная корпорация «Банк развития и внешнеэкономической деятельности» (Внешэкономбанк);
- 3) «Российская корпорация нанотехнологий» (Роснано);
- 4) Московский государственный технический университет им. Н. Э. Баумана;
- 5) ОАО «Российская венчурная компания»;
- 6) Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере.

Управление деятельностью Фонда развития центра разработки и коммерциализации новых технологий осуществляют:

- 1) Совет фонда — высший орган управления, который состоит не менее чем из 10 членов. Его первоначальный состав

формируется учредителями по согласованию с Комиссией при Президенте Российской Федерации по модернизации и технологическому развитию экономики России. Члены Совета фонда выполняют свои обязанности на общественных началах. Возглавляют Совет и руководят его работой два сопредседателя;

- 2) Консультативный научный совет фонда — специальный экспертный орган. Его количественный состав определяется Советом фонда в зависимости от потребностей реализуемых проектов. Возглавляют Консультативный научный совет и руководят его работой два сопредседателя;
- 3) Попечительский совет фонда — коллегиальный орган, утверждающий основные задачи фонда, осуществляющий надзор за его деятельностью и использованием имущества фонда. Попечительский совет фонда осуществляет свою деятельность на общественных началах. Его члены назначаются по решению Комиссии при Президенте Российской Федерации по модернизации экономики России. Попечительский совет формируется сроком на 3 года в составе не менее 7 человек. В Попечительский совет не могут входить члены Совета фонда и президент фонда;
- 4) Президент фонда — назначается Советом фонда сроком на 2 года, при этом Совет вправе досрочно прекратить полномочия президента фонда.

В результате наделения управляющей компании беспрецедентно широкими полномочиями, согласно ст. 20 Закона № 244-ФЗ, региональные власти лишились следующих полномочий:

- 1) резервирование земель, изъятие земельных участков для государственных нужд субъекта Российской Федерации;
- 2) дорожная деятельность в отношении автомобильных дорог регионального или межмуниципального значения;
- 3) организация транспортного обслуживания населения автомобильным, железнодорожным, водным, воздушным транспортом (пригородное и межмуниципальное сообщение);

- 4) установление административной ответственности за нарушение законов и иных нормативных правовых актов субъекта Российской Федерации, нормативных правовых актов органов местного самоуправления;
- 5) утверждение схем территориального планирования субъекта Российской Федерации, утверждение документации по планировке территории для размещения объектов капитального строительства регионального значения, утверждение региональных нормативов градостроительного проектирования, осуществление государственного строительного надзора в случаях, предусмотренных Градостроительным кодексом Российской Федерации;
- 6) создание, содержание и организация деятельности аварийно-спасательных служб и /или аварийно-спасательных формирований;
- 7) организация и проведение мероприятий, предусмотренных законодательством Российской Федерации об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности;
- 8) осуществление регионального государственного контроля за соответствием жилых домов, многоквартирных домов в процессе их эксплуатации требованиям энергетической эффективности и требованиям оснащенности приборами учета используемых энергетических ресурсов, установленным законодательством Российской Федерации об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности.

Органы местного самоуправления утратили следующие полномочия:

- 1) резервирование земель и изъятие земельных участков, в том числе путем выкупа, в границах поселения для муниципальных нужд, осуществление земельного контроля за использованием земель поселения;
- 2) создание, содержание и организация деятельности аварийно-спасательных служб и /или аварийно-спасательных формирований на территории поселения;
- 3) создание условий для деятельности добровольных формирований населения по охране общественного порядка;

- 4) организация строительства и содержания муниципального жилищного фонда, создание условий для жилищного строительства, обеспечение малоимущих граждан, проживающих на их территории и нуждающихся в улучшении жилищных условий, жилыми помещениями в соответствии с жилищным законодательством;
- 5) выдача разрешений на установку рекламных конструкций, аннулирование таких разрешений, выдача предписаний о демонтаже самовольно установленных вновь рекламных конструкций, осуществляемые в соответствии с Федеральным законом от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе»;
- 6) дорожная деятельность в отношении автомобильных дорог местного значения, а также иные полномочия в области использования автомобильных дорог и осуществления дорожной деятельности в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 7) проведение мероприятий, предусмотренных законодательством Российской Федерации об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности;
- 8) организация и осуществление мероприятий по гражданской обороне, защите населения и территории поселения от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера.

Передача вышеуказанных полномочий от органов государственной власти и местного самоуправления управляющей компании, как и создание на территории «Сколково» специализированных подразделений контролирующих органов, призвана ликвидировать часть административных барьеров, создаваемых в процессе согласования решений, принимаемых различными уровнями власти по перечисленным выше направлениям и, как следствие, способствовать созданию дружественной среды для инвесторов.

Следует отметить, что предложенный Законом № 244-ФЗ вариант аутсорсинга функций органа государственной власти является для Российской Федерации уникальным. Его особенность заключается в том, что управляющая компания является частным лицом (не органом государственной

власти и не его подразделением, как это было, например, в случае с Федеральным агентством по управлению особыми экономическими зонами). Более того, возложенные на нее функции управляющая компания сможет передавать своим дочерним организациям.

Отсутствие подобного опыта в Российской Федерации пока что не позволяет полностью оценить возможные последствия практики аутсорсинга государственных и муниципальных функций в сфере нормативного регулирования и контроля, однако можно предположить, что в процессе правоприменения могут возникнуть определенные сложности.

В числе основных рисков можно указать следующие.

Неочевидно, что в случае возникновения споров передача полномочий, закрепленных за субъектами Федерации и муниципальными образованиями, будет признана конституционной. Конституция РФ в ст. 72 прямо указывает на тот факт, что, например, земельные отношения и некоторые другие виды общественных отношений, полномочия по регулированию которых переданы управляющей компании, относятся к предметам совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов. При этом региональные законы, которые передавали бы полномочия, скажем, по резервированию и изъятию для государственных нужд земельных участков, а также по установлению административной ответственности, от органов государственной власти субъекта Российской Федерации к управляющей компании инновационного центра «Сколково», не приняты.

Определенную проблему представляет и отсутствие на законодательном уровне четкого описания границ территории инновационного центра «Сколково». С учетом того что на территории инновационного центра устанавливается особый правовой режим и местное самоуправление лишается части своих полномочий, установить границы его применения также было бы целесообразно на законодательном уровне. На эту проблему, в частности, обращал внимание Комитет Государственной Думы по вопросам местного самоуправления в заключении на законопроект (впоследствии принятый в форме Закона № 244-ФЗ) от 17 июня 2010 г. № 87/1. В част-

ности, комитет указал следующее: «...так и осталось неясно, в каких именно границах будет действовать центр, а также каково соотношение территории центра с территорией Новоивановского городского поселения Одинцовского района Московской области. Неясна и судьба населения, если такое имеется на будущей территории центра, равно как находящихся там же недвижимых объектов частной собственности». С опасениями комитета в целом можно согласиться: и вопрос о границах действия особого правового режима, и вопрос о судьбе населения и объектов недвижимости, находящихся на его территории, могут потребовать дополнительного регулирования.

Неясен статус правил проекта в системе нормативных актов (в частности, не совсем понятно, следует ли их признавать нормативным правовым актом или локальным актом организации). Подпункт 11 ст. 2 Закона № 244-ФЗ определяет правила проекта как «совокупность прав и обязанностей лиц, участвующих в реализации проекта, которые утверждаются управляющей компанией в соответствии с настоящим Федеральным законом в целях создания механизмов взаимодействия лиц, участвующих в реализации проекта, и соответственно наличие и исполнение которых являются обязательными условиями осуществления деятельности указанными лицами».

Определение нормативного правового акта в российском законодательстве не сформулировано, в связи с чем в правоприменительной практике используется определение признаков нормативного акта, приведенное Верховным Судом Российской Федерации в п. 9 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части»¹. В данном постановлении указано, что:

¹ Указанные разъяснения активно используются и судами общей юрисдикции, и арбитражными судами. См.: Определения Верховного Суда Российской Федерации от 19 мая 2010 г. № 45-Г10-7; от 13 января 2010 г. № 88-Г09-7; Определения ВАС РФ от 23 июня 2010 г. № ВАС-7517/10 по делу № А58-2632/09; от 24 мая 2010 г. № ВАС-5892/10 по делу № ВАС-17598/09.

- 1) нормативный правовой акт должен быть издан в установленном порядке уполномоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом;
- 2) в нем должны содержаться правовые нормы (правила поведения), обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение, направленные на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений.

Комментируя статус правил проекта инновационного центра «Сколково», эксперты совершенно верно обращают внимание на тот факт, что правила проекта не полностью соответствуют определению нормативного акта, приведенного Верховным Судом РФ, так как управляющая компания не является органом государственной власти или органом местного самоуправления¹. Однако, по их мнению, факт выполнения управляющей компанией части функций региональных органов государственной власти и органов местного самоуправления позволяет все-таки признать правила проекта «Сколково» нормативным правовым актом.

В целом такой подход следует признать правильным, однако вне судебного толкования он может оказаться неприменим. В частности, вплоть до вынесения соответствующих судебных решений нельзя точно сказать:

- 1) могут ли заинтересованные лица, в том числе не участвующие в проекте, обжаловать правила проекта в порядке, установленном гл. 23 АПК РФ или 24 ГПК РФ, в частности, обратиться в суд с исками о признании отдельных положений правил проекта (как нормативного акта) недействительными;

¹ См., напр.: КонсультантПлюс: Аналитический обзор от 12 октября 2010 г. Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре „Сколково“».

- 2) в каком порядке лица, нарушившие правила проекта, установленные частной (управляющей) компанией, а не органами государственной власти, должны привлекаться к гражданской, а особенно к административной и уголовной ответственности¹. Допустим, гражданско-правовая ответственность может применяться в отношении лиц, участвующих в проекте, на основании заключенных ими соглашений. Однако Уголовный кодекс РФ и Кодекс РФ об административных правонарушениях не содержат статей, устанавливающих ответственность за нарушение правил проекта, введенных частной управляющей компанией, т. е. предположительно не имеющих статуса нормативного правового акта. В связи с этим возможность административного и уголовного преследования лиц, нарушающих санитарные, градостроительные и прочие нормы, установленные на территории инновационного центра «Сколково», может оказаться под вопросом.

При этом в законе не описаны процедуры осуществления контроля со стороны управляющей компании за деятельностью участников проекта, но она наделена правом формировать собственный штат проверяющих. Согласно п. 3 ст. 18 Закона № 244-ФЗ, «управляющая компания обязана утвердить перечень работников управляющей компании, непосредственно осуществляющих контроль за соблюдением требований и правил». Порядок проведения проверок

¹ Согласно п. 1 ст. 18 Закона № 244-ФЗ: «Несоблюдение лицами, участвующими в реализации проекта, установленных и (или) применяемых на территории Центра в соответствии с настоящим Федеральным законом санитарно-эпидемиологических правил и нормативов, требований пожарной безопасности, требований при осуществлении градостроительной деятельности, требований к размещению и распространению рекламы, требований к объектам технического регулирования, правил осуществления медицинской деятельности, образовательной деятельности признается нарушением соответствующего законодательства Российской Федерации и влечет за собой гражданско-правовую, административную, уголовную ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации».

управляющей компанией может быть урегулирован правилами проекта, однако этого может оказаться недостаточно, так как:

- 1) будучи наделенной и нормотворческими, и контрольными функциями, управляющая компания может оказаться не заинтересована в достаточном обеспечении прав прочих участников проекта;
- 2) могут потребоваться процедуры оформления и обжалования результатов проверок, проводимых управляющей компанией, поскольку эти результаты могут послужить основанием для санкций (в том числе досрочного исключения участника из проекта).

В процессе обсуждения проекта Закона № 244-ФЗ экспертами также указывались следующие возможные проблемы правового характера, которые могут возникнуть в процессе работы инновационного центра, в том числе:

- 1) необходимость включения управляющей компании инновационного центра «Сколково» в реестр таможенных брокеров. Согласно ст. 18 Таможенного кодекса Российской Федерации, деятельность любых юридических лиц в качестве таможенных брокеров (представителей) допускается при условии их включения в Реестр таможенных брокеров (представителей). Таким образом, управляющая компания может оказывать услуги таможенного брокера (представителя) при условии выполнения соответствующих требований, установленных действующим таможенным законодательством. Если окажется, что управляющая компания не соответствует условиям включения в Реестр таможенных брокеров, их необходимо будет уточнить;
- 2) необходимость уточнения в Бюджетном кодексе Российской Федерации условий субсидирования таможенных платежей, уплачиваемых участниками проекта. Возмещение таможенных платежей участникам проекта в связи с осуществлением ими деятельности по реализации проекта в соответствии с бюджетным законодательством

Российской Федерации осуществляется в форме субсидий. Согласно ст. 78 БК РФ, возмещение затрат осуществляется посредством предоставления юридическим лицам на безвозмездной и безвозвратной основе субсидий. При этом субсидии предоставляются лицам в связи с производством (реализацией) ими товаров, выполнением работ, оказанием услуг. В соответствии со ст. 5 Закона РФ от 21 мая 1993 г. № 5003–1 «О таможенном тарифе» таможенная пошлина — обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый при перемещении товаров через таможенную границу (при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации или вывозе товаров с этой территории). Перемещение товаров через таможенную границу не является производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг. Таким образом, возмещение затрат по уплате таможенных пошлин (п. 4 ст. 78 БК РФ в редакции Закона № 243-ФЗ) вступает в противоречие с определением субсидии в п. 1 ст. 78 БК РФ.

Последнее замечание экспертов было учтено, и Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 243-ФЗ в Бюджетный кодекс Российской Федерации были внесены поправки. Согласно новой редакции п. 4 ст. 78 БК РФ, «предоставление субсидий на возмещение затрат по уплате таможенных платежей, понесенных юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями, являющимися лицами, участвующими в реализации проекта создания и обеспечения функционирования территориально обособленного комплекса (инновационного центра „Сколково“), осуществляется в форме авансовых платежей за счет средств федерального бюджета. Особенности предоставления субсидий, указанных в настоящем пункте, могут устанавливаться Правительством Российской Федерации с учетом положений Федерального закона «Об инновационном центре „Сколково“».

4.2. РИСКИ, СВЯЗАННЫЕ С КОНСТРУКЦИЕЙ ЛЬГОТ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫХ УЧАСТНИКАМ ПРОЕКТА «СКОЛКОВО»

Помимо принципиальных новаций, правовая база, регулирующая деятельность инновационного центра «Сколково», содержит и ряд классических норм, направленных на предоставление участникам проекта налоговых льгот. Территориальный характер льготного режима позволяет сопоставить его с режимом, применяемым в отношении особых экономических зон, с той разницей, что объем льгот, предоставляемых на территории инновационного центра «Сколково», является беспрецедентно широким. В том числе:

1. Законом предусмотрен возврат ввозных таможенных платежей и налога на добавленную стоимость в отношении импортных товаров, используемых участниками проекта на территории «Сколково» (ст. 11 Закона № 244-ФЗ);
2. Закон № 243-ФЗ освобождает участников проекта «Сколково»:
 - а) от обязанности вести бухгалтерский учет, если годового объема их выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превышает 1 млрд руб. (поправки внесены в ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Федеральным законом от 28 ноября 2011 г. № 339-ФЗ с 1 января 2011 г. данное освобождение трансформировано в отсутствие обязанности вести бухгалтерский учет, если участник проекта воспользовался правом ведения учета доходов и расходов по правилам, установленным гл. 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации. В этом случае в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете ведется только учет основных средств и нематериальных активов;

- б) от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС. Это право они получают на 10 лет с момента регистрации в ка-

честве участника проекта до того момента, когда размер их прибыли превысил 300 млн руб. нарастающим итогом с начала года, в котором годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), полученной участником проекта, превысил 1 млрд руб., либо до утраты статуса участника проекта. При этом участник проекта имеет возможность отказаться от использования права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС по всем своим операциям, однако отказавшемуся участнику оно повторно не предоставляется¹ (гл. 21 Налогового кодекса Российской Федерации дополнена новой ст. 145.1);

- в) от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций. Это право утрачивается при утрате статуса участника проекта либо при достижении порогового значения размера выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) в 1 млрд руб. При этом, если после достижения порогового значения размера выручки участника проекта его прибыль, рассчитанная нарастающим итогом с начала года, не превышает 300 млн руб., прибыль участника проекта облагается налогом по ставке 0% (гл. 25 НК РФ дополнена новой ст. 246.1; ст. 284 НК РФ дополнена новым п. 5.1);

¹ Следует отметить, что проектом федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона „О территориально обособленном комплексе для развития исследований и разработок и коммерциализации их результатов“» изначально было предусмотрено, что участники проекта могут менять свое решение об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС не чаще одного раза в год. В условиях, когда указанное право на освобождение может применяться начинающими организациями, имеющими в течение года незначительное число операций по реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), представляется, что положение налогового законодательства, согласно которому менять решение о применении права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС можно раз в год, создает дополнительные возможности для оптимизации такими организациями своих налоговых обязательств. Таким образом, отказ от повторного предоставления такого права следует признать целесообразным.

г) от уплаты налога на имущество организаций. От налога освобождается имущество организаций, получивших статус участников проекта «Сколково», а также управляющей компании. Право на налоговое освобождение утрачивается с утратой статуса участника проекта или по достижении пороговых значений показателей, указанных в п. 2 ст. 145.1 НК РФ (ст. 381 НК РФ дополнена п. 19 и 20).

Также Законом № 243-ФЗ предусмотрено снижение общего размера страховых взносов, уплачиваемых участниками проекта «Сколково», до 14%¹, если соответствующие организации удовлетворяют критериям, указанным в ст. 145.1 НК РФ (Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 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» дополнен новой ст. 58.1).

Кроме того, п. 10 ст. 395 НК РФ также предусмотрено освобождение управляющей компании, в собственности которой будут находиться земельные участки, предоставленные для непосредственного выполнения возложенных на нее функций, от уплаты в отношении таких объектов земельного налога.

Представляется, что на практике применение перечисленных льгот будет сопряжено с серьезными проблемами.

Так, после создания Таможенного союза с Казахстаном и Беларусью льгота, связанная с освобождением от таможенных платежей при импорте, может повлечь дополнительные прямые бюджетные расходы. Соглашение об установлении и применении в Таможенном союзе порядка начисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие), заключенное в рамках Таможенного союза, предполагает, что таможенные пошлины должны распределяться между странами-участницами в следующем порядке:

¹ Напомним, что обычный тариф страховых взносов в 2010 г., т. е. на момент принятия закона, устанавливающего льготы, составлял 26%.

Республика Беларусь — 4,70%;
Республика Казахстан — 7,33%;
Российская Федерация — 87,97%.

Таким образом, если Российская Федерация взяла с участника проекта таможенную пошлину в размере 100 руб., то при ее возврате она потеряет 112,3 руб., так как 12,3 руб. пойдет в бюджеты Казахстана и Беларуси и возмещать их участнику проекта «Сколково» придется из федерального бюджета за счет прочих доходов.

Кроме того, льгота по таможенным платежам не содержит механизмов противодействия налоговой оптимизации, в связи с чем могут возникнуть риски злоупотребления положениями нового закона. В частности, при посредничестве участников проекта может осуществляться ввоз оборудования из-за рубежа без уплаты таможенных платежей и налога на добавленную стоимость. Впоследствии, по истечении некоторого срока, ввезенное оборудование может быть реализовано лицам, не являющимся участниками проекта «Сколково», в том числе по завышенной стоимости, так как прибыль участника проекта «Сколково» также не облагается налогом (до достижения определенных пороговых значений). При этом приобретатель оборудования сможет увеличить амортизационные расходы и, следовательно, сократить налоговые обязательства.

Поскольку закон не требует от участников проекта «Сколково» уплачивать соответствующие суммы пошлин и НДС при реализации ранее ввезенного с использованием льготы оборудования, такая схема оказывается работоспособной. С целью противодействия ее использованию необходимо внести в ст. 11 Закона № 244-ФЗ норму, обязывающую участников инновационного центра «Сколково» вернуть субсидию в бюджет в случае, если оборудование было передано третьим лицам до завершения срока их участия в проекте.

Освобождение участников проекта «Сколково» от обязанности вести бухгалтерский учет противоречит некоторым положениям Федеральных законов от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и от 8 февраля 1998 г.

№14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Отсутствие у участников проекта «Сколково», воспользовавшихся правом на освобождение, бухгалтерского учета¹ означает отсутствие у них бухгалтерской отчетности, на наличии и показателях которой основаны определенные нормы указанных законов. Отсутствие бухгалтерской отчетности нарушает права акционеров акционерных обществ и участников обществ с ограниченной ответственностью на информацию (а в случае участника общества с ограниченной ответственностью — также на определение действительной стоимости доли при выходе из общества). Отсутствие бухгалтерского учета также не позволяет органам управления и участникам обществ осуществлять контроль сделок с заинтересованностью и крупных сделок в соответствии с положениями указанных федеральных законов.

Кроме того, отсутствие бухгалтерского учета ограничивает возможности самих участников проекта (речь идет прежде всего о выпуске эмиссионных ценных бумаг и выплате дивидендов в случае акционерных обществ). Так, согласно п. 3 ст. 33 Федерального закона «Об акционерных обществах», при отсутствии обеспечения, предоставленного третьими лицами, выпуск облигаций допускается не ранее третьего года существования общества и *при условии надлежащего утверждения годовой бухгалтерской отчетности за два завершённых финансовых года*. В соответствии с п. 2 ст. 42 указанного закона источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения, которая определяется *по данным бухгалтерской отчетности общества*.

Наличие противоречий с корпоративным законодательством означает, что скорее всего правом на отказ от бухгалтерского учета большинство участников проекта «Сколково» воспользоваться не сможет.

¹ Учет основных средств и нематериальных активов по правилам законодательства о бухгалтерском учете не позволяет говорить о наличии в организации бухгалтерского учета; данных об основных средствах и нематериальных активах недостаточно для формирования бухгалтерской отчетности.

Следует отметить, что положения нового Федерального закона «О бухгалтерском учете», вступающего в силу 1 января 2013 г., не освобождают участников проекта «Сколково» от обязанности вести бухгалтерский учет, но предоставляют им право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, установленные для субъектов малого предпринимательства (п. 4 ст. 6 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ). Таким образом, можно говорить о том, что описанные выше противоречия в скором времени могут быть устранены. Однако вопрос о том, насколько эффективными окажутся упрощенный бухгалтерский учет и финансовая отчетность с точки зрения соблюдения интересов пользователей информации, остается открытым.

Кроме того, установленный порядок налогового учета для участников проекта «Сколково» содержит противоречия. С одной стороны, указывается, что участники проекта могут вести учет доходов и расходов согласно ст. 346.24 НК РФ (см. п. 5.1 ст. 284 НК РФ), т. е. по кассовому методу без начисления амортизации; ст. 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете» также содержит отсылку к гл. 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения». С другой стороны, в п. 2 ст. 145.1 НК РФ указывается, что размер прибыли для подтверждения соответствия критериям для применения льгот определяется согласно гл. 25 НК РФ; в ст. 246.1 НК РФ указано, что выручка от реализации определяется по правилам гл. 25 НК РФ, т. е. по начислению. Это первое противоречие.

Второе заключается в том, что участникам проекта «Сколково» предоставлено право отказаться от ведения бухгалтерского учета, а полноценного регулирования налогового учета в России нет¹. Таким образом, при отсутствии обязанности вести бухгалтерский учет практически невозмож-

¹ Согласно ст. 313 НК РФ, в случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями настоящей главы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

но рассчитать прибыль по правилам гл. 25 НК РФ и, даже если такой расчет будет сделан, его невозможно проверить: у участника проекта может не быть соответствующих регистров учета, что ни Федеральному закону «О бухгалтерском учете», ни Налоговому кодексу Российской Федерации не противоречит.

В статье 284 НК РФ сохраняется ссылка на порядок учета доходов и расходов по ст. 346.24 НК РФ, т. е. нулевая ставка, установленная гл. 25, будет применяться к базе, установленной гл. 26.2 НК РФ. Правда, по сравнению с версией этой нормы в соответствующем законопроекте, в законе появилась ссылка на форму расчета налоговой базы, которую утверждает Министерство финансов РФ. Здесь тоже есть вопросы. Во-первых, у участника проекта, которому предоставлено право не вести бухгалтерский учет, может не быть данных в регистрах для такого расчета, соответственно, расчет нельзя проверить. Во-вторых, форма установлена подзаконным актом, таким образом, участник проекта сможет ее оспорить, ссылаясь на то что по Налоговому кодексу Российской Федерации он ведет учет согласно ст. 346.24, а бухгалтерский учет в этом случае вести не обязан. Как это будет работать на практике — неясно.

Таким образом, ссылка в гл. 25 НК РФ на порядок налогового учета, установленный в гл. 26.2 НК РФ, некорректна в связи с существенными различиями в порядке исчисления налоговой базы. Представляется, что указанное несоответствие приведет, в частности, к тому, что ограничения на применение льгот участниками проекта (устанавливаемые, в том числе, по размеру прибыли) работать не будут.

Кроме того, следует отметить, что трактовка¹ разрешенного для участников проекта «Сколково» порядка налогового учета в соответствии с гл. 26.2 НК РФ создает дополнительные риски в части действительности ограничений по примене-

¹ Анализ совокупности норм Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся статуса участника проекта «Сколково», не позволяет однозначно заключить, что ограничения на применение льгот установлены исходя из расчета выручки и прибыли по правилам гл. 25 НК РФ.

нию льгот. Так, участнику проекта, находящемуся на грани установленного порога выручки и прибыли, чтобы не лишиться льгот, достаточно приобрести оборудование или патент. При этом целесообразность такого приобретения не зависит от необходимости данного оборудования или патента в исследовательской деятельности, поскольку впоследствии его можно перепродать (соответствующие операции не запрещены для участников проекта, если их деятельность, осуществляемая на систематической основе, — исследовательская).

Риски в части действенности ограничений по применению льгот создаются также кассовым методом учета доходов и расходов участниками проекта «Сколково», которые воспользовались правом вести учет по правилам гл. 26.2 НК РФ. Поскольку при кассовом методе размер выручки определяется без дебиторской задолженности и момент признания дохода можно легко варьировать (достаточно отсрочить получение платежа), фактический размер выручки участника проекта может превышать 1 млрд руб., но в учете этот порог превышен не будет.

Следует отметить также, что недостаточная определенность видов деятельности, допустимых для участников проекта, при освобождении от налога на прибыль организаций может привести к созданию канала уклонения от налогообложения. В частности, при посредничестве участников проекта могут осуществляться операции по реализации ценных бумаг. Для создания схемы достаточно учредить дочернюю организацию, которая подпадает под статус участника проекта «Сколково», и воспользоваться нормой подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ для передачи ей ценных бумаг для реализации. У участника проекта прибыль от реализации освобождается от налогообложения (или облагается налогом по нулевой ставке), материнская организация может получить доходы без налога в соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Также существует риск, связанный со злоупотреблениями льготой по налогу на имущество организаций. Теоретически данная льгота могла быть сформулирована несколькими способами. Так, можно было освободить от уплаты налога:

- а) только имущество, непосредственно используемое в научных исследованиях;
- б) только имущество, находящееся на территории инновационного центра;
- в) все имущество участника проекта.

Законодатель выбрал последний вариант. Он является наиболее простым с точки зрения администрирования, поскольку не нужно подтверждать и контролировать факт нахождения имущества на территории инновационного центра или цели его использования. Однако он же является наиболее рискованным. Дело в том, что участникам проекта не запрещено иметь обособленные подразделения за пределами территории инновационного центра. Единственное требование, которое предъявляет им закон, сводится к нахождению на территории «Сколково» органов их управления. Таким образом, участник проекта может владеть за пределами территории инновационного центра любым имуществом, в том числе дорогостоящей недвижимостью, не используемой в инновационной деятельности. Это позволяет организовать, по сути, фонд управления недвижимостью, не облагаемый налогом на имущество организаций.

Определенного внимания может потребовать и вопрос, могут ли участники проекта «Сколково» через обособленные подразделения и взаимосвязанных лиц осуществлять деятельность, не связанную с инновациями. Законодатель приложил усилия для того, чтобы исключить возможность осуществления участником проекта иных видов деятельности, за исключением прямо указанных в законе.

В статье 10 Закона №244-ФЗ указано, что учредительными документами участника проекта должна допускаться только исследовательская деятельность, что исключает возможность осуществления иных видов деятельности через обособленные подразделения, хотя они могут иметь отдельный баланс. Однако механизмы противодействия использованию участников проекта «Сколково» взаимосвязанными лицами для концентрации добавленной стоимости всей группы связанных лиц на их балансе не создано. Пожалуй, единственным

барьером для злоупотреблений такого рода являются новые нормы Налогового кодекса Российской Федерации, направленные на совершенствование принципов определения цен для целей налогообложения, однако их практическое применение сопряжено с высокими затратами.

Также для ограничения злоупотреблений может использоваться право управляющей компании на установление дополнительных условий проекта, обязательных для его участников. В этих условиях она может установить дополнительные ограничения на сделки (и взаимодействие вообще) участника проекта с взаимосвязанными лицами. В статье 7 Закона №244-ФЗ по этому поводу указано следующее: «... правила проекта разрабатываются и утверждаются управляющей компанией, относятся к общедоступной информации и являются обязательным условием осуществления деятельности лицами, участвующими в реализации проекта <...> Правила проекта становятся условиями сделок, заключенных лицами, участвующими в реализации проекта, в целях обеспечения его реализации с момента заключения таких сделок <...> Контроль за соблюдением правил проекта осуществляется управляющей компанией <...> Лица, нарушившие правила проекта, утрачивают право на участие в реализации проекта в порядке, установленном управляющей компанией». Необходимость регулирования взаимодействия участников проекта с взаимосвязанными лицами тем более актуальна, что инновационным центром «Сколково» смогут воспользоваться, в первую очередь, крупные (холдинговые) компании, способные профинансировать перемещение в инновационный центр органов управления, а также иные расходы, возникающие в связи с началом осуществления проекта.

Представляется, что условиями проекта должна быть предусмотрена возможность исключения участника, в отношении которого судом установлен факт получения необоснованной налоговой выгоды и /или применения трансфертных цен по сделкам с взаимосвязанными лицами.

4.3. ОСОБЕННОСТИ РЕЖИМА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В ИННОВАЦИОННОМ ЦЕНТРЕ «СКОЛКОВО»

Особенности администрирования участников проекта «Сколково» также установлены Федеральными законами «Об инновационном центре „Сколково“» (Закон № 244-ФЗ) и «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об инновационном центре „Сколково“»» (Закон № 243-ФЗ).

Как отмечалось выше, создание инновационного центра «Сколково» сопряжено с рядом принципиальных новаций для российского законодательства, в том числе предпринятая попытка создания «дружественного» режима администрирования деятельности участников проекта основана на передаче некоторых государственных функций и функций местного самоуправления частной компании.

В процессе создания инновационного центра «Сколково» предполагается реализовать территориальный вариант организации «дружественного» режима администрирования. Причем особый режим сформирован не только в сфере налогового администрирования, но и по ряду других направлений деятельности участников проекта, сопряженных с прохождением разрешительных и контрольных процедур (строительство, землепользование, пожарный и санитарный контроль и т. д.). В связи с этим в рамках данного раздела мы будем говорить не только об особенностях налогового администрирования в рамках «Сколково», но и об особенностях государственного администрирования инновационного центра «Сколково» вообще.

Попытка создания особых условий государственного администрирования на ограниченной территории предпринята российским законодателем впервые. Ранее льготные, в том числе налоговые, режимы предполагали предоставление инвестору материальных льгот в виде: пониженной ставки налогов и таможенных пошлин; бюджетных субсидий; понижения ставки аренды на используемые им госу-

дарственные и муниципальные помещения и т. д. Однако в новом законе предпринята попытка предоставить льготу, формализация которой на уровне законодательства крайне затруднительна, а именно: льготу в виде «дружественного» режима администрирования и снятия части административных барьеров, препятствующих осуществлению предпринимательской деятельности на территории всей страны¹.

На преодоление традиционных для российской экономики административных барьеров направлен ряд мер, установленных Законом № 244-ФЗ.

1. Создание на территории «Сколково» специализированных подразделений органов государственной власти, выполняющих функции контроля, надзора, а также согласования и лицензирования. В том числе предполагается создание специализированных подразделений органов: внутренних дел; миграции; налогового контроля; таможенного дела; предупреждения и тушения пожаров, а также защиты территорий и населения от чрезвычайных ситуаций; защиты прав потребителей и благополучия человека; интеллектуальной собственности, патентов и товарных знаков.

Таким образом, участники проекта «Сколково» по примеру крупнейших налогоплательщиков окажутся на учете в одной специализированной налоговой инспекции, а также будут проходить контрольно-проверочные процедуры в одних и тех же органах государственной власти.

¹ В принципе «дружественный» режим целесообразно было бы обеспечить не только участникам проекта, но и прочим налогоплательщикам, которые сталкиваются с теми же административными барьерами, что и компании, работающие на территории «Сколково». В частности, это могло бы способствовать решению одной из ключевых проблем российского инновационного сектора и стимулировать спрос на инновационную продукцию со стороны реального сектора российской экономики, который в настоящее время низок. Однако модель, предложенная для инновационного центра, в рамках всей страны, скорее всего, окажется неработоспособной, в связи с чем ее массовое распространение маловероятно.

Следует отметить, что само по себе создание специализированных налоговых инспекций (и прочих подразделений контрольных органов) вовсе не гарантирует «дружественного» администрирования на практике¹. Формализовать на уровне закона обязанность проверяющих не нарушать права налогоплательщиков и проводить административные процедуры с минимальными затратами их времени и сил практически невозможно. В частности, опыт крупнейших налогоплательщиков показывает, что переход на учет в специализированные инспекции не привел к улучшению условий их обслуживания. Однако можно предположить, что на неформальном уровне руководство налоговых и прочих контрольных органов осознает свою повышенную ответственность за качество и удобство администрирования деятельности участников проекта «Сколково». В связи с этим эксперимент по улучшению условий их обслуживания в рамках отдельно взятой территории вполне может оказаться успешным.

Вместе с тем, чтобы данный эксперимент мог рассматриваться в качестве пилотного проекта, представляется, что «дружественный» порядок осуществления административных процедур, направленных на улучшение положения участников проекта, целесообразно было бы прописать на уровне регламентов выполнения соответствующих функций контролирующими органами. В перспективе эти регламенты смогут послужить в качестве образцов лучшей практики и стать основой для повышения качества обслуживания, а также ускорения и упрощения администрирования налогоплательщиков за пределами инновационного центра.

Одновременно с этим при реализации идеи «дружественного» администрирования могут возникнуть и некоторые проблемы, в частности, следующие:

- а) нереализованным остался принцип одного окна во взаимодействии с налоговыми органами и органами вне-

¹ То же самое касается остальных направлений государственного контроля, осуществляемого специализированными подразделениями органов государственной власти на территории инновационного центра «Сколково».

- бюджетных фондов¹. И налоговые органы, и органы внебюджетных фондов сохраняют полномочия по самостоятельному осуществлению контроля за деятельностью налогоплательщиков, а также по их привлечению к ответственности. Кроме того, для участников проекта не предусмотрено подачи единой декларации. Таким образом, все негативные последствия передачи функций по администрированию страховых взносов органам внебюджетных фондов воздействуют в равной степени на обычных налогоплательщиков и на участников проекта «Сколково»;
- б) при формировании «дружественного» режима администрирования не задействован опыт предоставления дополнительных процессуальных гарантий, используемых при проверках субъектов малого бизнеса и участников саморегулируемых организаций. Практика установления дополнительных процессуальных гарантий прав проверяемых лиц представлена в тексте Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля».

Так, в числе гарантий прав проверяемых лиц, которые могут быть заимствованы при создании «дружественного» режима налогового администрирования на территории «Сколково», могут использоваться такие дополнительные гарантии, как:

- ведение журнала проверок, наличие которого позволяет отслеживать все контрольные мероприятия, проводимые в отношении хозяйствующего субъекта, и сохранять информацию о должностных лицах, проводящих контроль, что способствует сокращению числа злоупотреблений со стороны должностных лиц контролирующих органов;

¹ Участники проекта «Сколково» не освобождены от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование.

- указание на недействительность результатов проверок, проведенных с грубыми нарушениями, к числу которых относятся, в том числе, пропуск сроков для их проведения и начало проверок без соответствующих оснований;
- указание на необходимость возмещения убытков, причиненных незаконными действиями проверяющих, включая упущенную выгоду и учитываемые для целей налогообложения затраты на юридическую помощь;
- обязательное привлечение к проведению проверки представителей управляющей компании¹.

Вместе с тем следует иметь в виду, что предоставление участникам проекта «Сколково» дополнительных процессуальных гарантий, ограничивающих проверяющие органы в основаниях и сроках проведения проверок, нецелесообразно в связи с беспрецедентными налоговыми льготами, которыми пользуются участники инновационного центра «Сколково». Наличие масштабных льгот, сопровождающееся невозможностью проверки оснований их использования, создает риски злоупотреблений.

2. Ограничение прав региональных органов государственной власти и органов местного самоуправления по проведению контрольно-проверочных мероприятий по ряду направлений, относящихся к их компетенции.

Указанное ограничение имеет место в связи с передачей соответствующих полномочий управляющей компании и также направлено на снижение административных барьеров и сокращение числа согласовательных процедур. В результате нововведения, закрепленные Законом № 244-ФЗ, позволили говорить об аутсорсинге государственных функций и функций местного самоуправления².

¹ Подобные ограничения встречаются в системе проверок саморегулируемых организаций.

² Подробнее см. раздел 4.1 «Риски, связанные с функциями управляющей компании проекта „Сколково“».

Принципиальной особенностью управления инновационным центром «Сколково» стал тот факт, что управляющая компания является частным лицом, а не органом государственной власти и не его подразделением. Более того, возложенные на нее функции она сможет передавать своим дочерним организациям.

Управляющая компания одновременно наделяется и нормотворческими, и контрольными функциями в определенных сферах, в частности, на управляющую компанию возложены разработка и утверждение правил проекта и контроль за их соблюдением участниками (п. 1 и 4 ст. 7 Закона № 244-ФЗ). Совмещение нормотворческих и контрольных функций, сопровождающееся пробелами правового регулирования, в определенных случаях может приводить к ущемлению прав участников (в том числе потенциальных участников) проекта. В связи с этим могут потребоваться процедуры оформления и обжалования результатов проверок, проводимых управляющей компанией, поскольку эти результаты могут послужить основанием для санкций (в том числе досрочного исключения участника из проекта).

Кроме того, такая конструкция локализованной реализации специального режима администрирования является абсолютно непрозрачной, что создает предпосылки для злоупотреблений участниками проекта своим особым положением.

Возвращаясь к проблемам собственно налогового администрирования, необходимо отметить следующее. По нашему мнению, основные риски в данной сфере, так же как и описанные в предыдущем разделе риски злоупотреблений, связаны с конструкцией льгот, которые предоставляются на территории инновационного центра «Сколково».

1. Освобождение участников проекта «Сколково» от ряда налогов (налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций) вовсе не означает их освобождения от камеральных и выездных налоговых проверок. Согласно новой редакции п. 2 ст. 89 НК РФ, решение о проведении выездной налоговой проверки организации, получившей ста-

тус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре „Сколково“», выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в налоговом органе.

При этом выездная проверка также может быть проведена и по решению других налоговых органов по месту нахождения обособленных подразделений участника проекта. Как указывалось ранее, закон не запрещает участникам проекта иметь обособленные подразделения. Единственным требованием, касающимся территориальной локализации их деятельности, является требование о наличии на территории инновационного центра «Сколково» органов управления компании — участника проекта, а также органов, уполномоченных действовать от имени участника проекта без доверенности.

Поскольку участники проекта «Сколково» имеют право не вести бухгалтерский учет¹, могут возникнуть сложности при запросе у них информации об операциях с контрагентами. С 2006 г. из Налогового кодекса Российской Федерации исключено такое понятие, как встречная налоговая проверка, однако его фактически заменило право налоговых органов истребовать сведения о проверяемом налогоплательщике у его контрагентов. Причем за непредоставление требуемых сведений установлена ответственность. Так, согласно п. 2 ст. 126 НК РФ, непредоставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные кодексом, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.

¹ Об этом подробнее см. раздел 4.2 «Риски, связанные с конструкцией льгот, предоставляемых участникам проекта „Сколково“».

2. Вторая проблема в области налогового администрирования, связанная с предоставлением участникам проекта «Сколково» права на отказ от ведения бухгалтерского учета, также касается возможностей проверки, а именно проверки расчета прибыли каждого участника, которая должна определяться по правилам гл.25 НК РФ, — сведений, которые участники проекта не в состоянии предоставить на основе данных из книги учета доходов и расходов (форма и порядок заполнения которой утверждены в настоящее время приказом Министерства финансов РФ от 31 декабря 2008 г. №154н). В связи с этим налоговые органы фактически лишены возможности проверить данные расчета прибыли участника проекта «Сколково» для подтверждения им права на применение масштабных налоговых льгот и освобождений. У организации — участника проекта может не быть соответствующих регистров учета, но ни бухгалтерскому, ни налоговому законодательству это не противоречит.

При этом п. 20 ст.381 НК РФ не установлена даже обязанность участников проекта «Сколково» предоставлять налоговым органам данные о размере прибыли, несмотря на то что право на освобождение от налога на имущество организаций обусловлено, в том числе, недостижением порогового значения этого показателя. Они представляют только данные учета доходов и расходов, на основании которых соответствие критериям, установленным ст.145.1 НК РФ, проверить невозможно.

3. Кроме того, нормы части второй Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Закона №243-ФЗ содержат противоречие, также создающее проблемы с точки зрения налогового администрирования. Участники проекта «Сколково» при использовании нулевой ставки по налогу на прибыль организаций (п. 5.1 ст.284 НК РФ) могут вести налоговый учет в порядке, предусмотренном для совершенно другого налогового режима, — упрощенной системы налогообложения (ст.346.24 НК РФ). При этом методы учета по налогу на прибыль организаций и в рамках

упрощенной системы налогообложения не совпадают: при определении налоговой базы по налогу на прибыль используется метод начисления, а при определении базы в рамках упрощенной системы налогообложения — кассовый метод. С точки зрения налогового администрирования это может создать следующие проблемы:

- 1) непонятно, какой собственно метод — кассовый или начисления — должны использовать участники проекта «Сколково», воспользовавшиеся правом не вести бухгалтерский учет. Налоговый учет в рамках упрощенной системы налогообложения, как было сказано ранее, требует применения кассового метода, а с другой стороны, в ст. 246.1 НК РФ указано, что выручка от реализации определяется участниками проекта по правилам гл. 25 НК РФ, т. е. по начислению;
- 2) учет доходов и расходов, осуществляемый по кассовому методу, в порядке, установленном ст. 346.24 НК РФ, не предусматривает начисления амортизации. Согласно поправкам, внесенным в законодательство о бухгалтерском учете в 2011 г., участники проекта «Сколково», воспользовавшиеся правом ведения учета доходов и расходов по правилам гл. 26.2 НК РФ вместо ведения бухгалтерского учета, учитывают основные средства и нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета. Однако правила начисления амортизации по правилам бухгалтерского и налогового учета различаются, таким образом, налоговые органы лишены возможности проконтролировать корректность расчета финансового результата участников проектов «Сколково» по правилам гл. 25 НК РФ.

* * *

Вышеизложенное позволяет сделать вывод, что предложенный в рамках инновационного центра «Сколково» вариант создания «дружественного» режима администрирования является одним из наиболее радикальных. При этом его работоспособность в настоящее время оценить сложно, так как правоприменительная практика по данному направлению пока не сложилась. Тем не менее новизна предложен-

ного законодателем подхода позволяет предположить, что в процессе реализации данной модели административного взаимодействия государства и частного сектора возникнет необходимость доработки и внесения дополнений в действующее законодательство.

Также следует отметить, что вариант организации «дружественного» режима администрирования, реализуемый в инновационном центре «Сколково», не представляется возможным рассматривать в качестве пилотного проекта по улучшению всей системы взаимодействия государства и бизнеса, поскольку модель управления инновационным центром основана на аутсорсинге ряда государственных функций и функций местного самоуправления, а также на создании специализированных подразделений органов государственной власти, что в рамках всей страны неприемлемо.

5. Инвестиционное товарищество

В 2012 г. в российском правовом поле появилась новая организационно-правовая форма — инвестиционное товарищество. Оно представляет собой договор для осуществления коллективной инвестиционной деятельности без образования юридического лица, обеспечивающий потребности инвесторов и предпринимателей, прежде всего в венчурной и инновационной сфере. Данная организационно-правовая форма коллективного инвестирования призвана соответствовать мировым стандартам, используемым в иностранных юрисдикциях для венчурного финансирования (партнерство с ограниченной ответственностью участников — *limited partnership, limited liability partnership*).

Принятию федеральных законов от 28 ноября 2011 г. № 335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе» (далее — Закон № 335-ФЗ) и № 336-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона „Об инвестиционном товариществе“» (далее — Закон № 336-ФЗ) предшествовала длительная подготовительная работа и серьезные дискуссии, направленные на создание условий в гражданском и в налоговом законодательстве для нормального функционирования новой организацион-

но-правовой формы без значимых препятствий построению нейтральной, справедливой и эффективной налоговой системы.

В данной главе рассматриваются вопросы организации режима налогообложения для инвестиционных товариществ в рамках общего режима налогообложения доходов организаций и индивидуальных предпринимателей¹, предусмотренного российским налоговым законодательством, возникшие в связи с этим проблемы и альтернативные подходы к их решению.

5.1. ОБЩИЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ТОВАРИШЕСТВ

При разработке порядка налогообложения для инвестиционных товариществ возникло множество непростых вопросов. Основная проблема, которую следовало решить в этой связи, — это выбор концепции налогообложения доходов, полученных организациями и индивидуальными предпринимателями от участия в инвестиционных товариществах: по аналогии с простыми товариществами², т. е. на уровне товарищей или на уровне товарищества как единого налогоплательщика.

Данная проблема усугубляется тем, что российское налоговое законодательство фактически не приспособлено для эффективного налогообложения доходов от совместной деятельности лиц, применяющих разные налоговые режимы. В частности, Налоговый кодекс Российской Федерации содержит две отдельные главы, посвященные налогообложению доходов юридических и физических лиц (в том числе индивидуальных предпринимателей³), кроме того, в редакции ко-

¹ Согласно положениям Закона № 335-ФЗ, физические лица могут участвовать в договоре инвестиционного товарищества, только если являются индивидуальными предпринимателями.

² Закон № 335-ФЗ позиционирует договор инвестиционного товарищества в российском гражданском законодательстве как разновидность договора простого товарищества (п. 2 ст.1).

³ Индивидуальные предприниматели могут являться плательщиками налога на доходы физических лиц или (по их выбору) применять упрощенную

декса, действовавшей до принятия Закона № 336-ФЗ, практически отсутствовали нормы, регулирующие налогообложение совместной деятельности, за исключением ст. 278 НК РФ «Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества».

Вместе с тем для лиц, не являющихся плательщиками налога на прибыль организаций, Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит специальных норм, регулирующих налогообложение доходов от участия в простых товариществах. По всей видимости, налогообложение таких доходов у организаций и индивидуальных предпринимателей на упрощенной системе налогообложения, а также у индивидуальных предпринимателей, уплачивающих в рамках своей профессиональной деятельности налог на доходы физических лиц, осуществляется согласно общим принципам формирования налоговой базы, содержащимся в соответствующих главах кодекса. Так, согласно п. 1 ст. 210 НК РФ, при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются *все* доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло. Для налогоплательщиков на упрощенной системе налогообложения доходы от участия в простых товариществах включаются в налоговую базу в силу нормы п. 1 ст. 346.15 НК РФ, согласно которой в составе налогооблагаемых доходов учитываются, в частности, внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Кроме того, установленный порядок налогообложения для простых товариществ не учитывает объективных особенностей венчурного инвестирования, в том числе высокие риски осуществления такой деятельности. Так, убытки простого товарищества не распределяются между его участниками и при

систему налогообложения. Таким образом, при налогообложении доходов, полученных от совместной деятельности, в зависимости от состава участников договора может требоваться применение положений нескольких глав Налогового кодекса РФ, в частности, гл. 23 «Налог на доходы физических лиц», гл. 25 «Налог на прибыль организаций» и гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения».

налогообложении ими не учитываются (п. 4 ст. 278 НК РФ). Это, в частности, означает, что суммы убытка, полученные от деятельности простого товарищества, не могут быть перенесены на будущее. В том числе, если в рамках договора в одном налоговом периоде получен убыток, а в другом — прибыль, такие прибыли и убытки для целей налогообложения не суммируются. Суммы полученной каждым участником договора прибыли включаются в состав внереализационных доходов каждого участника, а суммы убытка не учитываются для целей налогообложения. Такое положение представляет собой пример несимметричного налогообложения, что, в частности, способно оказывать дестимулирующее влияние на склонность налогоплательщиков к риску и, соответственно, на венчурные инвестиции.

Таким образом, ясно, что распространение положений ст. 278 НК РФ на инвестиционные товарищества не позволяет решить поставленные задачи. В связи с этим для нормального функционирования данной организационно-правовой формы потребовалось разработать специальную конструкцию в Налоговом кодексе Российской Федерации, которая снимает существующие неопределенности и недостатки в порядке налогообложения доходов от совместной деятельности и в то же время находится в рамках действующих общих правил налогообложения доходов (в том числе отдельного определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок и по прочей деятельности налогоплательщиков).

Наиболее острым и дискуссионным вопросом в рамках разработки такой специальной конструкции стал порядок учета для целей налогообложения убытков, полученных по операциям инвестиционных товариществ. Необходимость предусмотреть в порядке налогообложения доходов от участия в инвестиционных товариществах некоторые механизмы учета для целей налогообложения убытков, полученных по совместной деятельности, не вызвала сомнений. В то же время введение таких механизмов в российское налоговое законодательство потребовало решить определенные проблемы.

ПРОБЛЕМЫ, СВЯЗАННЫЕ С УЧЕТОМ
ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ УБЫТКОВ
В РАМКАХ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ИНВЕСТИЦИОННЫХ
ТОВАРИЩЕСТВ¹

Положения, обусловленные ограниченной ответственностью участников. Договор инвестиционного товарищества предусматривает наличие двух категорий участников с различным объемом прав и обязанностей, а также с различным объемом ответственности — управляющих товарищей и обычных товарищей.

Обычные товарищи, в отличие от управляющих товарищей, несут ограниченную ответственность по договорным обязательствам товарищества в пределах стоимости их доли в общем имуществе. Ограниченная ответственность часто приводится в качестве обоснования более жесткого налогообложения, в том числе двойного налогообложения при распределении прибыли компании ее владельцам (акционерам): «ограниченная ответственность за возможности раздела собственности и переуступки долей этой собственности более чем компенсируют недостатки, связанные с налогообложением»².

В связи с ограниченной ответственностью положение обычных товарищей в значительной степени сходно с положением акционеров компаний, акции которых не торгуются на организованных рынках. По общему правилу, убытки компании не могут быть учтены на уровне ее акционеров, до тех пор пока акционеры не реализуют свои акции³.

¹ В данном подразделе использованы материалы, предоставленные М. Алексеевым и Р. Конрадом.

² Шарп У., Александер Г., Бэйли Дж. Инвестиции. М.: Инфра-М, 1998. С. 339.

³ Действительно, убытки организации не переносятся на уровень ее акционеров, они учитываются в уменьшение прибыли данной организации, полученной в будущих (иногда в прошлых) периодах. При этом, если акционер реализует свои акции, т. е. выходит из числа акционеров компании, суммы убытка компании могут быть учтены в цене реализации акций (это, в том числе, зависит от механизмов формирования цены акций) и, таким образом, учтены на уровне акционера.

Договор инвестиционного товарищества, как и вклад в уставный капитал общества, предполагает ограниченную ответственность участников. При этом в условиях действующего законодательства налогоплательщик, решивший создать, например, две организации, не сможет суммировать прибыли и убытки, полученные от операций, осуществляемых этими организациями.

Изложенное, в частности, означает, что если полностью следовать аналогии с организациями, обычные товарищи не могут:

- 1) суммировать убытки, полученные в рамках договора инвестиционного товарищества, с прибылью по своей обычной деятельности;
- 2) суммировать убытки, полученные в рамках одного договора инвестиционного товарищества, с прибылью, полученной в рамках другого договора инвестиционного товарищества.

Вместе с тем положение обычных товарищей в договоре инвестиционного товарищества отличается от положения акционеров компаний неограниченной ответственностью, возникающей не из договора, а из закона (в том числе по налоговым обязательствам). В связи с этим, по-видимому, приведенные достаточно жесткие правила могут быть скорректированы.

В целом указанные подходы соответствуют зарубежной практике учета для целей налогообложения убытков, полученных в рамках партнерств с ограниченной ответственностью. В зарубежной практике ограничения, подобные приведенным, как правило, полностью распространяются на обычных партнеров (*limited partners*) и являются менее жесткими для управляющих партнеров (*general partners*), поскольку последние несут неограниченную ответственность. Убытки управляющих партнеров могут учитываться в уменьшение уплачиваемого им вознаграждения, которое не зависит от финансового результата партнерства, т.е. в уменьшение доходов от обычной деятельности. Убытки же обычных партнеров могут уменьшать только доходы от определенных видов деятельности.

Согласно разъяснениям Налоговой службы США (*Internal Revenue Service*)¹, доходы обычных партнеров как правило признаются доходами от пассивной деятельности². В соответствии со специальными правилами в налоговом законодательстве (*passive activity rules*) убытки, полученные от пассивной деятельности, не могут уменьшать доходы от активной деятельности налогоплательщика³.

Доходы от пассивной деятельности не могут быть уменьшены на суммы убытков от реализации активов (*capital losses*), перенесенные на будущие или в прошлые периоды. Это означает, что если налогоплательщиком получен убыток от реализации актива, владение которым относится к пассивной деятельности⁴, и доходы от пассивной деятельности в периоде, в котором получен такой убыток, оказались меньше суммы этого убытка, остаток убытка не будет принят для целей налогообложения.

При этом, согласно разъяснениям Налоговой службы США, все доходы управляющего партнера от участия в партнерстве признаются доходами от активной деятельности. Если лицо участвует в одном партнерстве и в качестве управляющего партнера, и в качестве обычного партнера, его дохо-

¹ <http://www.irs.gov/publications/p925/ar02.html>

² Исключения: партнер затрачивает в налоговом периоде более 500 час. на деятельность, осуществляемую в рамках партнерства; партнер участвует в деятельности партнерства в течение пяти лет (последовательно или нет) из десяти непосредственно предшествующих налоговому периоду лет; партнер осуществляет личное оказание услуг (*personal service activity*, т. е. услуги, в которых капитал не является существенным фактором производства дохода, например, ведение бухгалтерского учета, консалтинг) партнерству в течение не менее трех предшествующих налоговых периодов (последовательно или нет).

³ Исключение: некоторые убытки от деятельности, связанной с арендой недвижимости, могут уменьшать доходы от активной деятельности, но не более 25 тыс. долл. в год.

⁴ По общему правилу, к пассивной деятельности относятся виды деятельности (*trade or business*), в которых налогоплательщик существенным образом (*materially*) не участвует в течение налогового периода. Налоговая служба США также разъясняет понятие «существенное участие в деятельности»: <http://www.irs.gov/publications/p925/ar02.html>

ды от участия в данном партнерстве, относящиеся к налоговым периодам, в которых такое лицо осуществляло функции управляющего партнера, рассматриваются как доходы от активной деятельности.

В таблице 5.1 приводится опыт США и Великобритании в данной сфере.

Таблица 5.1. Учет убытков для целей налогообложения, полученных в рамках партнерств с ограниченной ответственностью

	США	Великобритания
Принимаются ли для целей налогообложения убытки, полученные в рамках партнерств с ограниченной ответственностью?	Да	Да
Ограничивается ли сумма убытка, полученного в рамках партнерств с ограниченной ответственностью, принимаемая для целей налогообложения?	Да. Действуют ограничения по сумме вклада партнера (adjusted basis of the partner's interest) * и по видам осуществляемой деятельности (at-risk rules, passive activity rules). Убытки от пассивной деятельности как правило могут уменьшать только доходы от пассивной деятельности	Да. Вычет убытков допускается как правило только из доходов от того же вида деятельности (the same trade). Уменьшение доходов из другого источника на сумму убытков ограничено суммой вклада партнера, а также годовым лимитом в 25 тыс. фунтов стерлингов (суммы, превышающие лимит, могут быть перенесены на будущие периоды)

* По общему правилу, сумма вклада партнера увеличивается на суммы, дополнительно внесенные им в партнерство, а также на суммы причитающейся партнеру части доходов партнерства, фактически им не полученные, и уменьшается на суммы распределенных в пользу партнера доходов партнерства (в виде денежных средств или имущества), а также приходящихся на долю партнера убытков и не вычитаемых в целях налогообложения расходов партнерства.

Источники: <http://www.irs.gov/publications/p925/ar02.html>;
http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM72_105.htm; http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/bim72_605.htm

Анализ зарубежного опыта также показывает, что при определении в налоговом законодательстве порядка учета для целей налогообложения убытков, полученных в рамках договоров инвестиционного товарищества, целесообразно установить ограничение, противодействующее практике недостаточной капитализации. Данное ограничение имеет следующую форму: в каждом налоговом периоде организация — участник договора инвестиционного товарищества может уменьшить прибыль, полученную в рамках такого договора, на сумму убытка, не превышающую сумму вклада данной организации в соответствующий договор инвестиционного товарищества. При этом суммы убытка, не учтенные в налоговой базе данного периода в связи с указанным ограничением, при соблюдении указанного ограничения могут быть учтены в будущих периодах.

Так, в практике США действуют специальные правила (*at-risk rules*), которые означают, что полученные налогоплательщиком убытки от большинства видов деятельности могут уменьшать соответствующие доходы в сумме, не превышающей ту, которой налогоплательщик рискует в рамках данной деятельности (по сути, это правило, противодействующее недостаточной капитализации). Превышение может быть перенесено на будущие периоды.

Сумма, которой налогоплательщик рискует в рамках данной деятельности, определяется как его вклад в этот вид деятельности, скорректированный на приходящиеся на данного налогоплательщика прибыли и убытки, плюс суммы заемных средств, привлеченные для осуществления данного вида деятельности, если налогоплательщик лично несет обязательства по их выплате или предоставил свою собственность (помимо вклада в данный вид деятельности) как обеспечение кредита.

Указанные правила распространяются как на активную, так и на пассивную деятельность налогоплательщиков.

Налоговая служба США дает разъяснения, в каких случаях осуществляемые налогоплательщиком виды деятельности следует рассматривать совместно, а в каких — раздельно¹. По об-

¹ <http://www.irs.gov/publications/p925/ar02.html>

щему правилу, любые инвестиции, не являющиеся частью обычной деятельности (*trade or business*) налогоплательщика, считаются для целей налогообложения отдельным видом деятельности. Осуществляемые налогоплательщиком виды деятельности могут рассматриваться для целей налогообложения совместно, если налогоплательщик активно участвует в управлении этими видами деятельности или если деятельность осуществляется в рамках партнерства и более 65% убытков, полученных в налоговом периоде, распределяются по налогоплательщикам, которые активно участвуют в управлении такой деятельностью.

Таким образом, ограниченная ответственность участников товарищества (партнерства) обуславливает наличие определенных ограничений на учет ими для целей налогообложения убытков, полученных в рамках совместной деятельности. Рассмотрим виды таких ограничений для российской практики.

Ограничения, связанные с требованиями к разделению налоговой базы по видам деятельности (видам доходов) налогоплательщиков. В российской практике налогообложения нет прямого ограничения, связанного с отдельным определением налоговой базы по доходам от осуществления налогоплательщиками активной и пассивной деятельности. Вместе с тем Налоговый кодекс РФ содержит требование отдельно определять налоговую базу по доходам от обычной деятельности налогоплательщика — организации или физического лица¹ и по доходам от операций с финансовыми инструментами.

Основная (т. е. инвестиционная) деятельность инвестиционного товарищества включает операции с долями в капитале хозяйственных обществ и товариществ, с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных

¹ Такое ограничение отсутствует в гл. 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения», поскольку, исходя из содержания ст. 346.16 НК РФ, организации и индивидуальные предприниматели на упрощенной системе налогообложения не могут учитывать при определении налоговой базы расходы и убытки от операций с ценными бумагами и с производными финансовыми инструментами.

бумаг, а также с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке (ст. 2 Закона № 335-ФЗ).

В настоящее время налоговая база организаций по обычной деятельности и по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок определяется отдельно (кроме лиц, осуществляющих дилерскую деятельность¹), для физических лиц установлено аналогичное правило. Указанные ограничения должны соблюдаться и при учете для целей налогообложения убытков, полученных в рамках договоров инвестиционного товарищества. Это, в частности, означает, что:

- 1) убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученные в рамках договора инвестиционного товарищества, могут уменьшать только прибыль от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученную (в том числе в будущих периодах²) в рамках договора инвестиционного товарищества;
- 2) убытки от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, полученные в рамках договора инвестиционного товарищества, могут уменьшать только прибыль от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, полученную (в том числе в будущих периодах) в рамках договора инвестиционного товарищества.

¹ С 1 января 2010 г. убытки по операциям с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок, полученные профессиональными участниками рынка ценных бумаг, осуществляющими дилерскую деятельность, могут уменьшать прибыль по основной деятельности (но не по операциям с ценными бумагами и с обращающимися финансовыми инструментами срочных сделок).

² Отметим, что налогоплательщики — физические лица, по общему правилу, не имеют возможности переносить на будущее убытки от операций с необращающимися ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок.

Таким образом, в рамках одного инвестиционного товарищества (как на отдельном балансе товарищества, так и на уровне участников) необходимо сформировать несколько налоговых баз, доходы и убытки по которым не суммируются. Таких налоговых баз будет как минимум три:

- 1) по операциям с долями в капитале;
- 2) по операциям с обращающимися ценными бумагами;
- 3) по операциям с обращающимися финансовыми инструментами срочных сделок.

Следует также остановиться на проблеме, связанной с возможными различиями учетной политики для целей налогообложения участников договора инвестиционного товарищества.

Налоговый учет операций, осуществляемых в рамках инвестиционного товарищества, ведется на отдельном балансе. При этом налогоплательщиками являются товарищи, если налоговым законодательством специально не предусмотрено иное, поскольку договор заключается без образования юридического лица. Учетная политика для целей налогообложения товарищей может отличаться (как между товарищами, так и между отдельным товарищем и единым балансом товарищества). В настоящее время Налоговым кодексом РФ предусмотрена классификация некоторых сделок для целей налогообложения в учетной политике, в частности, в соответствии с п. 2 ст. 301 НК РФ налогоплательщик вправе самостоятельно квалифицировать сделку, предусматривающую поставку базисного актива, либо как сделку с отсрочкой исполнения, либо как финансовый инструмент срочных сделок. Эти виды сделок в представленной выше классификации относятся к разным налоговым базам. Таким образом, при различии учетной политики между товарищами и едиными балансами товариществ, в которых они участвуют, при суммировании доходов и убытков между товариществами возможно размывание границ между налоговыми базами по основной деятельности, по ценным бумагам (если базисным активом выступают ценные бумаги) и по фи-

нансовым инструментам срочных сделок. Это, в частности, диктует необходимость разграничения налоговых баз по доходам от участия в инвестиционном товариществе и по доходам от прочих операций, в том числе с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, на уровне одной организации — участника товарищества.

Ограничения, связанные с входом и выходом участников из договора инвестиционного товарищества. Как отмечено выше, по общему правилу, прибыли и убытки, полученные участниками в рамках договора инвестиционного товарищества, облагаются налогом на уровне участников. Соответственно, следует обратить внимание на проблему «торговли убытками».

Под «торговлей убытками» обычно понимаются действия налогоплательщиков по намеренному снижению совокупных налоговых обязательств по налогу на доходы (прибыль) при слиянии и поглощении предприятий. В условиях отсутствия специальных ограничений в налоговом законодательстве при слиянии прибыльного и убыточного предприятия появляются «законные» возможности снизить совокупные налоговые обязательства. Законность в данном случае может быть поставлена под сомнение, если у сделки отсутствует деловая цель, т. е. слияние осуществлялось исключительно или преимущественно с целью сократить совокупные налоговые обязательства. Поскольку доктрина «деловой цели» неизбежно связана с применением оценочных суждений, риски возникают, в том числе, и у добросовестных налогоплательщиков.

В ситуации с инвестиционными товариществами возможности для «торговли убытками» появляются, когда налоговым законодательством предоставлена возможность суммировать на уровне товарищей прибыли и убытки от участия в нескольких товариществах, даже с сохранением границ между налоговыми базами по основной деятельности, по ценным бумагам и по финансовым инструментам срочных сделок.

Схема «торговли убытками» может принимать несколько видов, однако содержание ее всегда одинаково: у одно-

го лица есть убытки, которые необходимо учесть для целей налогообложения, а у другого — прибыль, которую желательно уменьшить. Один из вариантов выглядит следующим образом. Товарищ «А» участвует в убыточном товариществе 1. Понимая, что в ближайшие годы деятельность в рамках этого товарищества прибыли не принесет, если вообще принесет, т. е. что зачесть убытки для целей налогообложения будет практически невозможно, он входит в другое товарищество 2, которое либо уже является прибыльным, либо с высокой вероятностью станет прибыльным в следующем году. Эта сделка позволит товарищу «А» зачесть часть убытков товарищества 1 против прибыли товарищества 2. В результате применения этой схемы также снижаются совокупные налоговые обязательства участников товарищества 2, поскольку часть прибыли данного товарищества, приходящаяся на товарища «А», уменьшается на суммы убытка и, таким образом, не подлежит налогообложению.

По-видимому, как и в случае слияний и поглощений предприятий, в случае изменения состава участников товариществ на суммирование убытков могут быть наложены ограничения различного вида, например, запрет на учет для целей налогообложения убытка, приходящегося на товарища в налоговом периоде его присоединения к ранее заключенному договору инвестиционного товарищества.

ПРОБЛЕМЫ, СВЯЗАННЫЕ С ВЫБОРОМ КОНЦЕПЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ОТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ТОВАРИЩЕСТВ

Как частично отмечалось выше, специальная конструкция в налоговом законодательстве для доходов от деятельности инвестиционных товариществ могла быть разработана исходя из того, что такое товарищество рассматривается как единый налогоплательщик налога на прибыль организаций или же с использованием трансляции на уровень товарищей приходящихся на них долей прибыли и убытка товарищества, сформированных по правилам гл. 25 НК РФ. Каждый из этих вариантов имеет свои преимущества и недостатки.

Сначала за основу была принята концепция инвестиционного товарищества как единого налогоплательщика.

Прежде всего необходимо отметить, что признание налогоплательщиком лица, не являющегося юридическим или физическим лицом, в принципе допустимо. Так, до 1999 г. налогоплательщиками признавались филиалы и обособленные подразделения организаций, не имеющие статуса самостоятельного юридического лица. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118–1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» прямо указывал на это¹.

Можно выделить следующие преимущества признания инвестиционного товарищества самостоятельным налогоплательщиком:

1. Признание инвестиционного товарищества налогоплательщиком освобождает налоговый орган от необходимости контролировать изменение состава его участников и, соответственно, позволяет товариществу обеспечить большую конфиденциальность сведений об участниках и не информировать налоговый орган о входе и выходе участников из состава товарищества, кроме случаев, когда меняется управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета².

Если каждый из товарищей исполняет обязанности по уплате налогов и сборов, возникающие в связи с участием в товариществе, самостоятельно, то налоговому органу необходимо знать момент входа и выхода каждого налогоплательщика из товарищества. То есть товариществу придется постоянно информировать налоговую службу о своих членах. Если же налогоплательщиком признается само

¹ Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118–1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Ст. 3; Ст. 20. П. 3.

² Однако в этом случае инвестиционное товарищество должно заново встать на учет в налоговом органе по месту нахождения нового управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета, что уже нельзя назвать преимуществом концепции инвестиционного товарищества как единого налогоплательщика.

товарищество в целом, то необходимости в такой информации нет.

2. Инвестиционное товарищество как самостоятельный налогоплательщик сможет формировать свою учетную политику. Это снимает проблему, связанную с участием в инвестиционном товариществе лиц, находящихся на разных режимах налогообложения.

Следует отметить, что отсутствие у инвестиционного товарищества единой учетной политики для целей налогообложения ставит непростые вопросы налогового учета и порядка налогообложения доходов участников, находящихся на разных режимах налогообложения¹. Усложняется не только налоговый учет у управляющего товарища, но и процедуры налогового администрирования и контроля.

3. Признание инвестиционного товарищества плательщиком налога на прибыль организаций облегчает участие иностранных лиц² в инвестиционных товариществах с точки зрения применения соглашений об избежании двойного налогообложения.

¹ Выше мы уже говорили о том, что возможные различия между учетной политикой, которую применяет управляющий товарищ в налоговом учете операций инвестиционного товарищества, и учетной политикой, которую применяет организация — участник такого товарищества, требуют выделения операций в рамках инвестиционного товарищества в отдельную налоговую базу. Это означает, в частности, что организация, осуществляющая операции с необращающимися финансовыми инструментами самостоятельно (или через брокера) и в рамках инвестиционного товарищества, отражает такие операции в своем налоговом учете отдельно. Кроме того, особого внимания (по крайней мере с точки зрения юридической техники) требует механизм трансляции доходов и убытков от деятельности в рамках инвестиционных товариществ на уровень участников — физических лиц (этот вопрос рассматривается далее).

² Согласно ст. 3 Закона № 335-ФЗ, в инвестиционных товариществах могут участвовать иностранные юридические лица, а также иностранные организации, не являющиеся юридическими лицами по иностранному праву.

Проведенный анализ соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Россией с другими странами¹, показал, что если исходить из концепции инвестиционного товарищества как единого налогоплательщика, согласно которой доходы от участия в инвестиционном товариществе облагаются налогом на прибыль организаций на уровне товарищества, то практически все проанализированные соглашения (за исключением соглашения с Великобританией) будут применимы к доходам иностранных лиц от участия в инвестиционном товариществе. В этом случае доход, получаемый иностранным участником от инвестиционного товарищества — резидента Российской Федерации, является дивидендами и облагается налогом на дивиденды согласно нормам соглашений об избежании двойного налогообложения по соответствующей ставке.

Если же исходить из того, что налогоплательщиками выступают участники товарищества, то большинство проанализированных соглашений неприменимы к доходам иностранных лиц от участия в инвестиционном товариществе. Исключения составляют соглашения с Германией, Китаем, Бельгией и, вероятно, Францией, в которых либо термин «компания» не увязан со статусом плательщика налога на доходы корпораций, либо имеются специальные положения, позволяющие применить соглашения к доходам от участия в товариществе.

4. По сравнению с вариантом уплаты налогов на уровне товарищей признание инвестиционного товарищества налогоплательщиком требует значительно меньшего числа поправок в часть вторую Налогового кодекса РФ.

Вместе с тем вариант, предполагающий признание инвестиционного товарищества самостоятельным налогоплательщиком, имеет значимые недостатки:

¹ Были проанализированы соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные Россией с Кипром, Великобританией, Францией, Германией, Италией, Испанией, Португалией, Люксембургом, Китаем, Японией, Нидерландами, Польшей, Бельгией, Финляндией, Австрией, Данией, Грецией. Результаты анализа предоставлены А. Д. Левашенко.

- а) при реализации данного варианта доходы от деятельности инвестиционного товарищества, приходящиеся на лиц, применяющих в своей обычной деятельности другие режимы налогообложения, облагаются налогом согласно правилам гл. 25 НК РФ. Это, в частности, означает, что доходы в рамках инвестиционного товарищества, приходящиеся на индивидуального предпринимателя, уплачивающего налог на доходы физических лиц, будут облагаться налогом по ставке не 13, а 20%.

Возможные решения этой проблемы — компенсация переплаченного в связи с разницей в ставках налога либо установление пониженной ставки налога на прибыль на уровне инвестиционного товарищества — усложняют администрирование и исполнение налогового законодательства или приводят к выпадающим доходам бюджета;

- б) для устранения двойного налогообложения доходов, распределяемых инвестиционным товариществом своим участникам, требуются поправки в налоговое законодательство, отражающие полную интеграцию налогообложения таких доходов, т. е. налог, уплаченный на уровне товарищества, уменьшает налоговые обязательства на уровне товарищей;
- в) признание инвестиционного товарищества налогоплательщиком добавляет аргумент против разрешения суммировать убытки, полученные налогоплательщиком в рамках одного инвестиционного товарищества, с прибылью, полученной им в рамках другого инвестиционного товарищества (по соответствующей категории операций): совместное определение налоговой базы лицами, являющимися отдельными налогоплательщиками, обычно не допускается. При этом, даже если суммирование убытков между инвестиционными товариществами разрешить, механизм реализации такого способа учета убытков для целей налогообложения в случае единого налогоплательщика оказывается практически нереалистичным и сложнее администрируемым, чем в случае уплаты налогов на уровне

товарищей. В первом случае он может быть реализован только через зачет или возврат уплаченного налога товарищу, т. е. лицу, не являющемуся юридическим налогоплательщиком по соответствующему основанию (доходам), при этом возможность предоставления возврата или зачета третьему лицу, не осуществлявшему непосредственную уплату налогов, Налоговым кодексом РФ не предусмотрена. Во втором случае механизм реализации намного проще — через подачу единой декларации по всем инвестиционным товариществам, в которых налогоплательщик участвует.

В итоге — и не в последнюю очередь в связи с указанными трудностями для совместного учета доходов и убытков по нескольким инвестиционным товариществам — было принято решение готовить поправки в Налоговый кодекс РФ исходя из концепции, предполагающей трансляцию финансовых результатов инвестиционного товарищества, определенных по правилам гл. 25 НК РФ, на уровень отдельных участников и, соответственно, уплату налогов на доходы (прибыль) на уровне товарищей.

В связи с этим основной проблемой, которую предстояло решить, стал собственно механизм трансляции финансовых результатов инвестиционного товарищества на уровень товарищей, находящихся на других налоговых режимах (налог на доходы физических лиц, упрощенная система налогообложения).

Для обеспечения допуска инвесторов, являющихся плательщиками налога на доходы физических лиц, к участию в инвестиционном товариществе необходимо решить проблему определения видов доходов в соответствии с требованиями к раздельному исчислению налоговой базы. Данный вопрос тесно связан с разрешением принимать для целей налогообложения убытки, полученные в рамках инвестиционного товарищества¹.

¹ Выше говорилось, что убытки, полученные от деятельности простых товариществ, для целей налогообложения не принимаются. Поэтому

Согласно положениям Налогового кодекса РФ, налогоплательщики — организации, не являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, осуществляющими дилерскую деятельность, а также налогоплательщики — физические лица раздельно определяют налоговую базу по доходам:

- а) от основной деятельности¹;
- б) от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- в) от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- г) от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;
- д) от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.

Поскольку перечень операций, налоговая база по доходам от которых определяется раздельно, по сути, одинаков для целей гл. 23 и 25 НК РФ, для товарищей — плательщиков налога на доходы физических лиц было предложено следующее решение:

- 1) управляющий товарищ в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ ведет налоговый учет раздельно по перечисленным операциям;

проблема передачи на уровень участников данных о финансовых результатах товарищества в разрезе операций, налоговая база по которым должна определяться раздельно, отсутствует. Если разрешить принимать убытки по совместной деятельности, требуется, чтобы передаваемые на уровень товарищей были «окрашены» принадлежностью к соответствующей налоговой базе, иначе принцип раздельного учета операций не будет соблюден.

¹ Операции с долями в капитале организаций, как правило, отдельно не выделяются и, соответственно, учитываются в налоговой базе по основной деятельности налогоплательщиков. Вместе с тем необходимо понимать, что убытки физических лиц по таким операциям, по общему правилу, не принимаются для целей налогообложения, что позволяет говорить об отдельной налоговой базе по таким операциям.

- 2) в Налоговом кодексе РФ устанавливается, что управляющий товарищ передает участнику данные о прибыли (убытке) в разрезе операций, налоговая база по которым в соответствии с кодексом определяется отдельно.

Для налогоплательщиков на упрощенной системе налогообложения, если бы им было разрешено участвовать в договоре инвестиционного товарищества, рассматриваемая проблема решается значительно сложнее, поскольку действующая редакция гл. 26.2 НК РФ не предусматривает положений об учете для целей налогообложения расходов (и, соответственно, убытков) по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок.

По смыслу упрощенной системы налогообложения она не может применяться налогоплательщиками, имеющими достаточные возможности для ведения налогового учета в полном объеме. В частности, согласно п. 3 ст. 346.12 НК РФ, не вправе применять упрощенную систему налогообложения банки, профессиональные участники рынка ценных бумаг и инвестиционные фонды. Таким образом, активное инвестирование на финансовых рынках, по сути, противоречит условиям, устанавливаемым Налоговым кодексом РФ для применения гл. 26.2.

Порядок определения расходов налогоплательщиками на упрощенной системе налогообложения устанавливается ст. 346.16 НК РФ. Перечень расходов, приведенный в данной статье кодекса, является закрытым и не содержит положений, позволяющих учесть для целей налогообложения расходы по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, в том числе совершенным от лица налогоплательщика доверительным управляющим.

В связи с этим было решено исключить налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, из числа лиц, которые могут быть участниками договора инвестиционного товарищества. Представляется, что указанный подход не может рассматриваться как ограничивающий право индивидуальных предпринимателей уча-

ствовать в венчурных фондах, поскольку они могут осуществлять вклады в инвестиционное товарищество, уплачивая по доходам из соответствующего источника налог на доходы физических лиц.

Следующий вопрос, который встал перед разработчиками законопроекта, — это квалификация вкладов в инвестиционное товарищество для целей налогообложения. Это имеет значение с точки зрения того, какие доходы налогоплательщика могут быть уменьшены при исчислении налоговой базы, если при выходе из инвестиционного товарищества им получен убыток.

Возможными вариантами квалификации вкладов в инвестиционное товарищество являются следующие:

- 1) по аналогии с приобретением долей в капитале организаций;
- 2) по аналогии с приобретением обращающихся ценных бумаг.

Если рассматривать вклад в инвестиционное товарищество для целей налогообложения по аналогии с приобретением доли в обществе с ограниченной ответственностью, у участников-организаций убытки от участия в инвестиционном товариществе (полученные при выходе из него) должны быть отнесены на основную деятельность. При этом для участников — физических лиц этот вариант не может быть реализован, поскольку, по общему правилу, убытки физических лиц от операций с долями в капитале организаций не учитываются для целей налогообложения.

Принимая во внимание, что квалификация вкладов в инвестиционное товарищество должна быть одинаковой для физических лиц и для организаций, целесообразно рассматривать их для целей налогообложения по аналогии с приобретением обращающихся ценных бумаг. Таким образом, при получении участником — физическим лицом убытка при выходе из товарищества такой убыток может уменьшать только доходы, полученные налогопла-

тельщиком в данном налоговом периоде¹ от реализации (погашения) необращающихся ценных бумаг. Участники — юридические лица находятся в более выгодном положении: они имеют возможность принять убыток, полученный при выходе из инвестиционного товарищества, в счет доходов по операциям с необращающимися ценными бумагами также в будущих периодах.

Не менее важным является вопрос распределения налоговой ответственности между участниками инвестиционного товарищества. До тех пор пока лицо, ответственное за уплату недоимок и пеней, не определено на уровне Налогового кодекса РФ, налоговый орган не обязан распределять доначисления между всеми участниками товарищества. В принципе претензии могут быть предъявлены к любому из товарищей или к нескольким товарищам одновременно, независимо от степени их участия в управлении делами товарищества или от их доли в общем имуществе.

Чтобы этого избежать, было принято решение подготовить поправки в часть первую Налогового кодекса РФ, устанавливающие специальные нормы об ответственности управляющего товарища и прочих товарищей по уплате налогов и сборов, возникающих в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества, включая порядок для применения способов обеспечения обязанности по уплате таких налогов и сборов (подробнее об этом далее).

По результатам проведенных исследований и обсуждений был подготовлен проект федерального закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в связи с созданием организационно-правовой формы инвестиционного товарищества» (см. Приложение). В настоящее время соответствующие поправки внесены в Налоговый кодекс РФ Законом № 336-ФЗ.

¹ Напомним, что убытки физических лиц от операций с необращающимися ценными бумагами по общему правилу на будущее не переносятся.

5.2. КОММЕНТАРИИ К НОВЫМ ПОЛОЖЕНИЯМ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ, КАСАЮЩИМСЯ ПОРЯДКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ТОВАРИШЕСТВ

Новые положения, касающиеся порядка налогообложения и налогового администрирования инвестиционных товариществ, внесенные в Налоговый кодекс РФ Законом № 336-ФЗ, вступили в силу 1 января 2012 г.

Как отмечалось ранее, организационно-правовая форма инвестиционного товарищества в определенной степени является новацией для российской практики, кроме того, некоторые необходимые для ее нормального функционирования условия в совокупности с существующими и требуемыми ограничениями в российской налоговой системе привели к достаточно сложной конструкции налогообложения доходов от деятельности инвестиционных товариществ, в связи с чем у участников и потенциальных участников таких товариществ могут возникать вопросы о порядке применения соответствующих норм налогового законодательства.

Далее новые положения Налогового кодекса РФ, касающиеся порядка налогообложения и налогового администрирования инвестиционных товариществ, рассмотрены подробно. Где это необходимо, применение соответствующих норм налогового законодательства демонстрируется на числовых примерах.

Комментарии разделены на две части. Первая часть посвящена вопросам налогового администрирования деятельности инвестиционных товариществ, а также участия отдельных лиц в договорах инвестиционного товарищества. В ней освещаются такие вопросы, как камеральные и выездные налоговые проверки участников инвестиционных товариществ, обязанности управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета, по сообщению сведений в налоговые органы, ответственность такого управляющего товарища и прочих товарищей по уплате налогов и сборов,

возникающих в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества, порядок обеспечения указанной обязанности и др.

Вторая часть посвящена вопросам налогового учета и уплаты налогов, возникающих в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества как на уровне самого инвестиционного товарищества, так и отдельных его участников. Здесь рассматриваются вопросы формирования налоговой базы по доходам от деятельности инвестиционного товарищества, включая учет для целей налогообложения убытков, полученных в рамках такой деятельности, формирования налоговой базы при выходе участника из договора инвестиционного товарищества, в том числе в результате уступки им прав и обязанностей по такому договору, а также при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества и др.

ВОПРОСЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Полномочия управляющего товарища в сфере налогового администрирования. Договор инвестиционного товарищества предусматривает возможность участия в осуществлении совместной инвестиционной деятельности нескольких управляющих товарищей, один из которых может отвечать, например, за техническую часть реализации проекта, а другой — за финансово-управленческие аспекты совместной деятельности, включая полномочия по ведению налогового учета.

По этой причине в налоговом законодательстве используется формулировка «управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета». Далее в части, посвященной вопросам налогового администрирования, мы будем именовать его «управляющий товарищ», а прочих товарищей — пассивно участвующими в договоре¹.

¹ Выполнение некоторыми из них управленческих функций не в сфере налогообложения для целей налогового администрирования несущественно, кроме специально оговоренных случаев (например, при применении

Товарищи, пассивно участвующие в договоре, не отвечают по налоговым обязательствам управляющего товарища, а управляющий товарищ не отвечает по налоговым обязательствам товарищей, пассивно участвующих в договоре. Таким образом, полного объединения налоговой базы у товарищей не происходит ни по налогу на прибыль организаций, ни по остальным налогам, возникающим в связи с деятельностью каждого из товарищей в отдельности.

Общими для товарищества являются только те налоги (кроме налогов на доходы (прибыль)), которые возникают в связи с совершением сделок в интересах товарищества в целом (НДС, акцизы), а также в связи с наличием у товарищества общего имущества.

Согласно п. 5 ст. 24.1 НК РФ, управляющий товарищ в отношениях, связанных с ведением дел инвестиционного товарищества, имеет те же права, что и налогоплательщики. Это, в частности, позволяет ему проводить сверки расчетов с бюджетом по налогам, которые возникают в связи с деятельностью товарищества (НДС и пр.), требовать зачета и возврата излишне взысканных или уплаченных товариществом налогов, представлять интересы товарищества при проведении выездных проверок, предметом которых является совместная деятельность в рамках договора, а также реализовывать иные права, необходимые для взаимодействия с налоговым органом от имени всех участников договора. Также управляющий товарищ самостоятельно ведет налоговый учет в отношении общих дел товарищества, определяет размер прибыли и убытков, полученных от совместной деятельности.

Обязанности управляющего товарища по отношению к налоговым органам. По отношению к налоговым органам управляющий товарищ выполняет в первую очередь следующие обязанности:

- а) направляет копию договора инвестиционного товарищества;

порядка обращения взыскания на имущество участников договора инвестиционного товарищества).

- б) сообщает о его прекращении;
- в) сообщает о выполнении и прекращении выполнения функций управляющего товарища.

Указанные сведения управляющий товарищ сообщает налоговым органам в срок не позднее пяти дней со дня заключения договора инвестиционного товарищества, его прекращения, начала и прекращения выполнения функций управляющего товарища, соответственно;

- г) ведет обособленный налоговый учет по операциям инвестиционного товарищества;
- д) представляет расчет финансового результата инвестиционного товарищества;
- е) сообщает об открытии и о закрытии счетов инвестиционного товарищества в течение семи дней со дня открытия или закрытия таких счетов.

Все обязанности, связанные с информированием налогового органа о финансовых результатах деятельности инвестиционного товарищества, управляющий товарищ исполняет по месту своего учета. Налоговые органы в свою очередь обязаны обеспечить информационное взаимодействие, позволяющее всем налоговым инспекциям, проводящим проверки товарищей, пассивно участвующих в договоре, сопоставить данные, полученные от управляющего товарища и содержащиеся в их декларациях.

Целям сопоставления данных служат также поправки, внесенные Законом № 336-ФЗ в ст. 88, 89 и 93.1 НК РФ, направленные на расширение перечня документов, которые могут быть истребованы у товарищей в ходе мероприятий налогового контроля (подробнее об этом далее).

Обязанности управляющего товарища по информированию иных участников договора инвестиционного товарищества. Одной из главных обязанностей управляющего товарища по отношению к прочим участникам договора инвестиционного товарищества является их информирование о полученных товариществом прибылях и убытках, приходящихся

на долю каждого из товарищей. Указанные сведения необходимы для того, чтобы каждый из участников товарищества мог рассчитать свою налоговую базу. Обязанность управляющего товарища по информированию прочих участников договора о его финансовых результатах распространяется, в том числе, на случаи представления уточненных данных.

Помимо обязанности информировать участников товарищества о его финансовых результатах, установленной в Налоговом кодексе РФ, существует и ряд других обязанностей управляющего товарища по предоставлению информации прочим участникам договора, который установлен Законом №335-ФЗ. В том числе, согласно подп. 2 п. 2 и п. 4 ст. 4 указанного закона, управляющий товарищ обязан:

- а) предоставлять товарищам, пассивно участвующим в договоре, возможность знакомиться со всей документацией по ведению общих дел товарищей, в том числе получить копию нотариально удостоверенного договора инвестиционного товарищества;
- б) информировать товарищей о суммах расходов, произведенных управляющими товарищами в интересах всех товарищей для ведения общих дел товарищей, в том числе приходящихся на каждого участника договора инвестиционного товарищества;
- в) информировать товарищей о суммах вознаграждения управляющих товарищей за ведение общих дел товарищей, в том числе приходящихся на каждого товарища;
- г) информировать товарищей о текущем размере доли каждого участника договора инвестиционного товарищества в общем имуществе.

Прочие детали информационного взаимодействия участников должны регулироваться самим договором инвестиционного товарищества, в связи с чем в Налоговом кодексе РФ они не отражены. Договор может предусмотреть сколь угодно подробное информирование пассивно участвующих товарищей, а также установить иные обязанности управляющего товарища.

В том числе на усмотрение сторон оставлен вопрос о санкциях, которые могут применяться по отношению к управляющему товарищу прочими товарищами в случае, если его ошибки в налоговом учете привели к образованию у них недоимок и пеней или же повлекли иные потери. Иными потерями, в том числе, можно считать административные затраты товарищей, пассивно участвующих в договоре, на исправление собственной налоговой отчетности и подачу уточненной декларации.

Очередность обращения взыскания на денежные средства и иное имущество участников договора инвестиционного товарищества. При решении вопроса о том, с какого участника договора инвестиционного товарищества должны взыскиваться недоимки (пени и штрафы) по налогам на доходы (прибыль), вопросов не возникает, поскольку все участники договора исполняют обязанность по уплате соответственно налога на доходы физических лиц и налога на прибыль организаций самостоятельно.

Однако проблемы потенциально могли появиться при решении вопроса о том, в каком порядке налоговый орган должен взыскивать прочие налоги, обязанность по уплате которых возникает в связи с осуществлением совместной деятельности (в первую очередь НДС).

По этой причине одной из задач, стоявших перед разработчиками Закона № 336-ФЗ, стало обеспечение баланса интересов товарищей, пассивно участвующих в договоре инвестиционного товарищества, и государства при взыскании недоимок, пеней и штрафов в связи с неуплатой налогов (а также грубыми нарушениями правил учета), возникающих в процессе осуществления совместной деятельности.

С одной стороны, товарищи, пассивно участвующие в договоре, не совершают виновных действий, приводящих к образованию недоимок. Отсутствие их вины обусловлено отсутствием их участия в принятии управленческих решений, связанных с совместной деятельностью. И поскольку перед государством стоит задача привлечения максимально широкого круга частных инвесторов в инновационную сферу, необходимо было создать систему, при которой инвестор,

пассивно участвующий в договоре, не принимал бы на себя избыточных и неожиданных для него рисков.

С другой стороны, в случае их полного освобождения от ответственности по обязательствам, вытекающим из совместной деятельности, договор мог бы использоваться как притворная сделка для сокрытия лиц, реально принимающих решения в отношении совместной деятельности. Допустить это также было нельзя.

По этой причине законом была установлена очередность взыскания недоимок, пеней и штрафов, которая, с одной стороны, защищает интересы товарищей, пассивно участвующих в договоре инвестиционного товарищества, а с другой стороны, снижает стимулы для создания схем, при которых управляющим товарищем назначалось бы заведомо неплатежеспособное лицо.

Процедура обращения взыскания на денежные средства и имущество участников договора инвестиционного товарищества может быть представлена следующим образом.

Шаг 1. Обращение взыскания на денежные средства (п. 1.1 ст. 46 НК РФ):

- а) взыскание обращается на денежные средства на счетах инвестиционного товарищества;
- б) взыскание обращается на средства на счетах управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета;
- в) взыскание обращается на средства на счетах прочих управляющих товарищей;
- г) взыскание обращается на средства товарищей, пассивно участвующих в договоре, пропорционально доле каждого из них в общем имуществе товарищей, определяемой на дату возникновения задолженности.

Шаг 2. Обращение взыскания на иное имущество (п. 7 ст. 47 НК РФ):

- а) взыскание обращается на общее имущество товарищей;
- б) взыскание обращается на имущество управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета;

- в) взыскание обращается на имущество прочих управляющих товарищей;
- г) взыскание обращается на имущество товарищей, пассивно участвующих в договоре, пропорционально доле каждого из них в общем имуществе товарищей, определяемой на дату возникновения задолженности.

Рассмотрим условный пример¹. Пусть в договоре инвестиционного товарищества участвуют компании «А» с долей в общем имуществе 20%, «Б» с долей 40% и «В» с долей 40%. Функции управляющего товарища выполняет компания «А».

В ходе налоговой проверки была выявлена недоимка размером 350 ед. Из них 50 ед. были взысканы за счет денежных средств, имеющихся на расчетном счете инвестиционного товарищества, а 80 ед. удалось взыскать за счет денежных средств на счетах компании «А», выполняющей функции управляющего товарища. Таким образом, на долю товарищей «Б» и «В», пассивно участвующих в договоре, приходится по 110 ед. задолженности.

Допустим, 110 ед. удалось взыскать за счет средств на счетах компании «В», а у компании «Б» средств на счетах не оказалось. Оставшиеся 110 ед. подлежат взысканию за счет имущества, принадлежащего товарищам.

Предположим, общее имущество товарищей было реализовано на торгах за 10 ед., а имущество компании «А», выполняющей функции управляющего товарища, — за 20 ед. В результате за счет имущества компаний «Б» и «В», пассивно участвующих в договоре, должно быть взыскано в совокупности еще на 80 ед. Однако компания «В» уже выплатила свою часть задолженности за счет средств на счете, в связи с чем оставшиеся 80 ед., по нашему мнению, должны быть взыска-

¹ Для большей наглядности порядка обращения взыскания на денежные средства и иное имущество участников договора инвестиционного товарищества и возникающих в связи с его применением проблем для обозначения размера недоимки и взысканных сумм в примере используется условное число — единица (ед.).

ны с компании «Б». Допустим, что имущество компании «Б» было реализовано приставами по цене 10 ед.

К вопросу о том, что следует делать с оставшейся недоимкой в размере 70 ед., возможны два принципиально разных подхода в зависимости от позиции, принятой Минфином России, налоговыми органами и судами.

Проблема заключается в том, что ст. 46 и 47 НК РФ недостаточно взаимосвязаны. Это одна из системных проблем части первой Налогового кодекса РФ. Так, направив в банк решение о взыскании недоимки за счет средств на счетах налогоплательщика, налоговый орган может незамедлительно вынести решение о ее взыскании за счет его имущества. Поскольку «период ожидания» не установлен, есть вероятность, что недоимка будет взыскана дважды — и за счет имущества налогоплательщика, и за счет денежных средств, поступивших на его счета с некоторой задержкой.

В случае с недоимкой, непогашенной неплатежеспособными товарищами, для платежеспособного товарища также появляются дополнительные риски при переходе от процедуры ее взыскания за счет средств на счетах (по ст. 46 НК РФ) к процедуре ее взыскания за счет имущества (по ст. 47 НК РФ).

Первый из возможных подходов к вопросу об оставшейся недоимке, не погашенной компанией «Б», основан на комплексном толковании ст. 46 и 47 НК РФ. Обе статьи говорят о необходимости распределения налоговой задолженности пропорционально долям в общем имуществе товарищей. Таким образом, компания «В» должна считаться погасившей свою долю недоимки на этапе ее взыскания за счет денежных средств на счетах товарищей. Оставшиеся 70 ед. задолженности, непогашенной товарищем «Б», со временем могут быть признаны безнадежными ко взысканию.

Второй подход к вопросу о недоимке, непогашенной компанией «Б», напротив, основывается на том факте, что четкая правовая связь между процедурами взыскания налоговой задолженности, установленными ст. 46 и 47 НК РФ, отсутствует. Статья 47 НК РФ может рассматриваться как устанавливающая самостоятельную процедуру, в рамках которой недоимка, оставшаяся после обращения взыскания на счета

товарищей, может быть снова разделена между ними пропорционально долям каждого из них в общем имуществе товарищей. В этом случае платежеспособный товарищ «В» окажется перед необходимостью погасить как минимум часть долгов неплатежеспособного товарища «Б».

Налоговые органы при этом могут руководствоваться нормой подп. 1 п. 5 ст. 47 НК РФ, говорящей о том, что взыскание может быть произведено, в том числе, за счет средств на счетах налогоплательщика, на которые взыскание не обращалось в порядке, установленном ст. 46 НК РФ.

По нашему мнению, более справедливым является первый подход. Однако в данной ситуации целесообразно получить разъяснения Минфина России относительно порядка действий налогового органа в ситуации, когда не все товарищи, пассивно участвующие в договоре, оказались платежеспособны. Непогашенная ими недоимка должна признаваться безнадёжной ко взысканию и списываться в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

Приостановление операций по счетам товарищества и наложение ареста на имущество. Последовательность действий налогового органа при вынесении решения о приостановлении операций по счетам участников договора инвестиционного товарищества (п. 2.1 ст. 76 НК РФ) и об аресте принадлежащего им имущества (п. 3.1 ст. 77 НК РФ) полностью повторяет последовательность действий налогового органа при обращении взыскания на безналичные средства, а также на общее имущество товарищей, имущество управляющего товарища и товарищей, пассивно участвующих в договоре. При этом, исходя из содержания нормы п. 1 ст. 77 НК РФ, арест не может быть наложен на имущество товарищей — физических лиц.

Порядок администрирования взносов во внебюджетные фонды в связи с деятельностью инвестиционного товарищества. Закон № 336-ФЗ не регулирует вопрос о принудительном взыскании взносов во внебюджетные фонды, которые должны уплачиваться в связи с возможным участием в реализации инвестиционных проектов физических лиц — работников организаций, выполняющих функции управляющего товарища.

Отказ от регулирования данного вопроса обусловлен тем фактом, что инвестиционное товарищество, не будучи лицом, не может выступать в качестве работодателя. Как следствие, весь персонал, участвующий в совместной инвестиционной деятельности, должен числиться в одной из организаций, являющихся стороной договора (или в нескольких таких организациях). Именно их работодатель, а не инвестиционное товарищество в целом, должен нести всю полноту ответственности за уплату взносов в государственные внебюджетные фонды, а также за исполнение обязанности налогового агента по налогу на доходы физических лиц с выплат таким работникам.

Ограничение ответственности товарищей, пассивно участвующих в договоре. В целях повышения привлекательности вложений в инновационный сектор необходимо было ограничить (именно ограничить, а не исключить) риски применения штрафов по отношению к товарищам, пассивно участвующим в договоре инвестиционного товарищества, за недоимки, возникающие не по их вине.

Ситуация отсутствия их вины складывается, в первую очередь, когда управляющий товарищ исполнил свою обязанность по их информированию о финансовых результатах деятельности товарищества ненадлежащим образом. Тем не менее даже в такой ситуации риски инвесторов не исключаются полностью, в связи с тем что отказ от применения по отношению к ним штрафных санкций мог бы спровоцировать использование договора инвестиционного товарищества в схемах уклонения от уплаты налогов.

Налоговый кодекс РФ содержит следующие нормы, устанавливающие ответственность товарищей, пассивно участвующих в договоре:

- 1) согласно абз. 1 п. 7 ст. 108 НК РФ, ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, допущенные в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества, по общему правилу, несет управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета;
- 2) в абзаце 2 п. 7 ст. 108 НК РФ указано, что товарищи, пассивно участвующие в договоре, несут ответственность

только за неисполнение обязанности по уплате налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц соответственно с прибыли (дохода), приходящейся на долю каждого из них.

Это означает, что товарищ, пассивно участвующий в договоре, может быть оштрафован даже в тех случаях, когда недоминка образовалась в результате виновных действий управляющего товарища. При этом договором инвестиционного товарищества может быть предусмотрена обязанность последнего компенсировать убытки инвесторам;

- 3) целям ограничения ответственности инвесторов служит также п. 6.1 ст. 81 НК РФ, которым установлено, что товарищи, пассивно участвующие в договоре, при получении от управляющего товарища уточняющих данных обязаны подавать уточненную налоговую декларацию (расчет). Уточненная налоговая декларация (расчет) должна быть представлена в налоговый орган по месту учета участника договора инвестиционного товарищества не позднее пятнадцати дней со дня, когда ему была передана копия уточненного расчета финансового результата инвестиционного товарищества.

В тех случаях, когда уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в срок, участник договора инвестиционного товарищества, не являющийся управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, освобождается от ответственности.

Установление ответственности управляющего товарища за предоставление недостоверных данных. Симметрично с ограничением ответственности товарищей, пассивно участвующих в договоре инвестиционного товарищества, возникла необходимость усилить ответственность управляющего товарища.

Поскольку расчет финансового результата инвестиционного товарищества, который должен представляться управляющим товарищем в налоговый орган, не может считать-

ся его налоговой декларацией¹, законодателю потребовалось установить отдельные санкции:

- а) за непредставление расчета финансового результата инвестиционного товарищества в установленный законодательством о налогах и сборах срок: согласно п. 2 ст. 119 НК РФ, это деяние влечет взыскание штрафа в размере 1 тыс. руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления;
- б) за предоставление ложных данных в составе расчета финансового результата инвестиционного товарищества: согласно ст. 119.2 НК РФ, представление расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 40 тыс. руб.; те же деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 80 тыс. руб.

Распределение обязанностей по информированию налогового органа в процессе налогового контроля. Одной из проблем, которую налоговый орган должен будет решить в процессе налогового администрирования и налогового контроля деятельности инвестиционных товариществ, является неполнота информации об исполнении налоговых обязанностей всеми его участниками.

Проверяя одного из участников договора, налоговый орган должен сопоставить данные, содержащиеся в его декларациях (налоговых расчетах), с данными о деятельности инвестиционного товарищества в целом. В противном случае выявить недоимки невозможно.

Для того чтобы обеспечить возможность сопоставления данных в процессе камерального и выездного налогового контроля, в ст. 88 и 89, а также в ст. 93.1 НК РФ были внесены дополнения, обязывающие:

- 1) товарищей, пассивно участвующих в договоре, предоставлять в ходе камеральных проверок сведения о периоде

¹ Он содержит данные, как относящиеся, так и не относящиеся к налоговой базе управляющего товарища.

- их участия в договоре, о приходящейся на них доле прибыли (расходов, убытков) инвестиционного товарищества (п. 8.1 ст. 88 НК РФ);
- 2) всех участников договора инвестиционного товарищества предоставлять в процессе проведения выездной налоговой проверки любую информацию, касающуюся их совместной деятельности (п. 7.1 ст. 89 НК РФ);
 - 3) управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета, предоставлять по запросу налогового органа, проводящего налоговую проверку в отношении одного из участников договора, следующие сведения (п. 1.1 ст. 93.1 НК РФ):
 - а) о составе участников договора инвестиционного товарищества, включая сведения об изменениях состава участников указанного договора;
 - б) о составе участников договора инвестиционного товарищества — управляющих товарищей, включая сведения об изменениях состава таких участников указанного договора;
 - в) о доле прибыли (расходов, убытков), приходящейся на каждого из управляющих товарищей и товарищей, а также о доле участия каждого из управляющих товарищей и товарищей в прибыли инвестиционного товарищества, установленной договором инвестиционного товарищества, и о доле каждого из управляющих товарищей и товарищей в общем имуществе товарищей;
 - г) об изменениях в порядке определения участником договора инвестиционного товарищества — управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел, в случае если такой порядок установлен договором инвестиционного товарищества.

Камеральные проверки инвестиционного товарищества. Камеральные проверки в отношении расчета финансового результата инвестиционного товарищества проводятся в порядке, установленном ст. 88 НК РФ, а также внутренними

регламентами налоговых органов, утверждаемыми для служебного пользования.

Законом № 336-ФЗ было четко определено место проведения камеральной проверки расчета финансового результата инвестиционного товарищества: она проводится налоговым органом по месту учета управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета (абз. 2 п. 1 ст. 88 НК РФ).

Последнее вроде бы очевидно в силу того, что расчет финансового результата представляется управляющим товарищем по месту своего нахождения. Однако данные уточнения были внесены в налоговое законодательство во избежание рисков истребования расчета всеми инспекциями по месту нахождения всех товарищей в обязательном порядке (не в процессе выездной проверки).

В настоящее время камеральные проверки автоматизированы и до определенного этапа охватывают 100% отчетности, поступающей в налоговую инспекцию. Этап работы, осуществляемый отделами камеральных проверок вручную, затрагивает только «подозрительные» декларации, а также декларации, содержащие ошибки, неточности и несоответствия, выявленные в ходе автоматизированного этапа. Можно предположить, что расчет финансового результата инвестиционного товарищества в первое время после появления этой новой формы в практике налоговых органов будет проверяться ими как в автоматизированном, так и в ручном режиме.

Для того чтобы, с одной стороны, предоставить налоговому органу возможность проведения сопоставления данных, а с другой — защитить налогоплательщика от избыточных требований дать пояснения и представить дополнительные документы, в ст. 88 НК РФ были внесены поправки, учитывающие особенности проверки расчета финансового результата инвестиционного товарищества. В их числе:

- 1) четкое определение места камеральной проверки финансового результата товарищества;
- 2) предоставление налоговым органам, проводящим проверку налоговой декларации товарища, пассивно участвующим

- щего в договоре, права на истребование у него сведений о периоде его участия в таком договоре, а также о приходящейся на него доле прибыли (расходов, убытков) инвестиционного товарищества;
- 3) предоставление налоговым органам, проводящим проверки налоговых деклараций товарищей, пассивно участвующих в договоре, права на сопоставление данных, представленных в декларации такого товарища, с любыми сведениями о деятельности инвестиционного товарищества, имеющимися в распоряжении налогового органа.

Предполагается, что налоговые органы сформируют программный информационный комплекс (базу данных) «Инвестиционные товарищества», в который будут вноситься данные всех налоговых деклараций участников договора и расчетов финансовых результатов инвестиционных товариществ, представляемых управляющими товарищами (подробнее об этом в разд. 5.3). На основе сведений из этой базы данных налоговые органы, проводящие проверку налоговых деклараций каждого из товарищей, смогут провести анализ и выявить имеющиеся расхождения.

У налоговых органов есть большой опыт по формированию узкопрофильных баз данных, помогающих объединить сведения по тому или иному проблемному направлению, таких как ПИК «Таможня», ПИК «Однодневка», массовых адресов регистрации юридических лиц и т. д. Таким образом, формирование еще одной базы большой сложности для них не представляет.

Выездные проверки инвестиционного товарищества. Выездные проверки участников договора инвестиционного товарищества проводятся в порядке, установленном ст. 89 НК РФ, а также внутренними регламентами налоговых органов, утверждаемыми для служебного пользования.

Серьезных отличий в порядке проведения выездной проверки участников договора инвестиционного товарищества от проверки прочих налогоплательщиков нет. При этом хотелось бы обратить внимание на некоторые аспекты проведения выездных проверок.

Во-первых, выездная проверка не может быть назначена в отношении договора, она назначается в отношении лиц, которые в нем участвуют. Как следствие, проводя выездную проверку одного из товарищей, налоговый орган всегда будет видеть только часть деятельности инвестиционного товарищества. Для того чтобы ликвидировать неполноту информации, налоговым органам предоставлено право истребовать любую информацию, касающуюся совместной деятельности участников товарищества, у любого из них (п. 7.1 ст. 89 НК РФ), а также истребовать перечисленные выше сведения у управляющего товарища (п. 1.1 ст. 93.1 НК РФ). Истребование информации у контрагентов проверяемого налогоплательщика заменяет так называемые «встречные проверки», проводившиеся налоговыми органами до 2006 г.

Во-вторых, участникам договора инвестиционного товарищества следует иметь в виду, что ст. 89 НК РФ не требует их одновременной проверки. Однако выявление любых подозрительных моментов в деятельности одного из товарищей может привести к включению в план выездных проверок всех остальных участников данного договора. Порядок планирования выездных проверок на уровне Налогового кодекса РФ не регулируется, он определен на уровне подзаконных актов (Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ с изм. и доп.). Причем требования к порядку отбора налогоплательщиков, включаемых в план выездных проверок, не являются жесткими, т. е. руководитель налогового органа сохраняет возможность включить в план выездных мероприятий то или иное лицо по собственному усмотрению. Это означает, что для каждого из участников договора инвестиционного товарищества риски включения в план выездных проверок повышаются — недобросовестное поведение одного из участников может спровоцировать комплексную проверку всех остальных.

В-третьих, следует обратить внимание на тот факт, что обязанность по уплате налогов и сборов, возникающих в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества, возложенная п. 2 ст. 24.1 НК РФ на управляющего товарища, а также предоставленные ему права налогоплательщика

(п. 5 ст. 24.1 НК РФ) позволяют ему присутствовать при проведении выездной проверки, предметом которой является деятельность инвестиционного товарищества, подписывать акт выездной проверки и получать его копию, присутствовать при вынесении решения по итогам выездной проверки и обжаловать его как в вышестоящем налоговом органе, так и в суде.

Вопросы налогового учета и уплаты налогов. Поскольку в части вопросов налогового учета и уплаты налогов по деятельности инвестиционных товариществ порядок применения некоторых положений налогового законодательства целесообразно иллюстрировать числовыми примерами, сначала зададим общие условия для таких примеров. Далее они будут дополняться иными условиями, необходимыми для иллюстрации действия того или иного положения налогового законодательства.

Допустим, что инвестиционное товарищество изначально создается тремя лицами, одно из которых — российская организация — выступает управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета (далее — Управляющий товарищ), второе — российский индивидуальный предприниматель (далее — Товарищ 1) и третье — иностранное лицо (далее — Товарищ 2). Пусть договор инвестиционного товарищества предусматривает, что на момент создания товарищества участники вносят вклады в указанном размере (табл. 5.2). Пусть также, согласно условиям договора инвестиционного товарищества, участники не должны вносить дополнительные вклады в первый год функционирования данного товарищества.

Таблица 5.2

Участники	Сумма, руб.	Вид вклада
Управляющий товарищ	100 000	Денежные средства
	50 000	Патент*
	50.000	Управленческие навыки*
Товарищ 1	200 000	Денежные средства
Товарищ 2	200 000	Денежные средства

* Данные оценки в соответствии с российским законодательством об оценочной деятельности.

При этом договор инвестиционного товарищества предусматривает следующие доли участия товарищей в прибыли товарищества (табл. 5.3). Отметим, что, согласно положениям Закона № 335-ФЗ, в договоре инвестиционного товарищества могут быть предусмотрены иные доли участия товарищей в прибыли товарищества, чем определяемые пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело (подп. 1 п. 2 ст. 4). В частности, распределение долей участия в прибыли инвестиционного товарищества в пользу управляющих товарищей может выступать одной из форм выплаты им вознаграждения.

Таблица 5.3

Участники	Доля участия
Управляющий товарищ	40%
Товарищ 1	30%
Товарищ 2	30%

Внесение вкладов участниками инвестиционного товарищества. Внесение вкладов участниками инвестиционного товарищества следует рассмотреть с точки зрения налогового режима деятельности инвестиционных товариществ по двум основным причинам:

- 1) оплаченные вклады участвуют в определении налоговой базы участника договора инвестиционного товарищества при его выходе из такого договора в результате уступки прав и обязанностей по договору, а также выдела доли из имущества, находящегося в общей собственности товарищей;
- 2) при внесении вклада имуществом, по которому ранее был принят к вычету налог на добавленную стоимость, возникает обязанность восстановить суммы налога.

Прежде всего необходимо отметить, что вклады участников инвестиционных товариществ не являются расходами на уровне участников (п. 3 ст. 270 НК РФ) и доходами на уровне инвестиционного товарищества; в общем случае налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при

внесении вкладов также не возникает, поскольку нет реализации (подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ). В этой части нормы налогового законодательства применяются для инвестиционных товариществ и их участников аналогично внесению вкладов в простое товарищество или в уставный (складочный) капитал организации.

Следует отметить, что для участников инвестиционных товариществ решена коллизия в действующем налоговом законодательстве, касающаяся внесения вкладов имущественными правами. Данная коллизия возникает, так как в норме подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, которая говорит о том, что не признается реализацией передача имущества, имеющая инвестиционный характер, имущественные права не поименованы. При формальном применении указанной нормы передача в качестве вклада в товарищество (равно как и в капитал организации) нематериального актива, например, патента, считается для целей налогообложения реализацией, что влечет необходимость исчислить и уплатить налог на добавленную стоимость¹.

Чтобы устранить риск начисления НДС при внесении вклада в инвестиционное товарищество имущественными правами, п. 3 ст. 149 НК РФ был дополнен новым подп. 34: согласно новой норме, передача имущественных прав в виде вклада по договору инвестиционного товарищества освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость.

Важно, что, согласно положениям Закона № 335-ФЗ, товарищи, не являющиеся управляющими, вносят вклады только денежными средствами; управляющие товарищи могут вносить в качестве вклада любое имущество, кроме подакцизных товаров, и имущественные права, в том числе профессиональные и иные знания, навыки и умения, деловую репутацию (ст. 6). Указанное положение относительно управляющих товарищей требует комментария в части налоговых последствий.

Прежде всего необходимо определиться, каким образом вклады управляющих товарищей, внесенные денежными

¹ Налоговая база по налогу на прибыль организаций в этом случае не возникает в силу норм ст. 277 НК РФ.

средствами, будут оцениваться для целей применения налогового законодательства. Это имеет значение, в частности, для определения налоговой базы по доходам при выходе управляющего товарища из инвестиционного товарищества, включая расторжение или прекращение соответствующего договора.

Согласно п. 3 ст. 6 Закона № 335-ФЗ, денежная оценка вклада, вносимого управляющим товарищем неденежными средствами, производится оценщиком в соответствии с российским законодательством об оценочной деятельности. Вместе с тем данные такой оценки не учитываются для целей налогообложения.

Вернемся к числовому примеру выше, в нем Управляющий товарищ внес в инвестиционное товарищество 100 тыс. руб., а также патент, оцененный в 50 тыс. руб., и свои управленческие навыки, оцененные также в 50 тыс. руб. Однако для целей налогообложения имеет значение только оценка вклада по данным налогового учета передающей стороны (ст. 277 НК РФ). Таким образом, при последующем исчислении налоговой базы в случае выхода участников из инвестиционного товарищества их вклады будут приняты в следующей оценке (табл. 5.4), если дополнительные вклады ими не вносились.

Таблица 5.4

Участники	Сумма, руб.	Вид вклада
Управляющий товарищ	100 000	Денежные средства
	10 000	Патент*
	0	Управленческие навыки*
Товарищ 1	200 000	Денежные средства
Товарищ 2	200 000	Денежные средства

* Данные налогового учета Управляющего товарища.

Оценка патента в налоговом учете Управляющего товарища взята в данном примере произвольно. Важно, что именно оценка по данным налогового учета передающего лица на дату внесения вклада, независимо от того, больше она или меньше суммы, в которую патент был оценен оценщиком,

и будет приниматься для целей налогообложения. Если остаточная стоимость патента в налоговом учете Управляющего товарища на дату внесения вклада будет равна 0, например, вся стоимость патента уже списана в составе амортизации или организация изначально сформировала нулевую первоначальную стоимость патента, списав соответствующие расходы до получения исключительных прав, то в качестве вклада в инвестиционное товарищество патент также будет принят для целей налогообложения в нулевой оценке. При этом следует отметить, что переоценка амортизируемого имущества для целей налогообложения не учитывается (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Оценка управленческих навыков Управляющего товарища в налоговом учете всегда будет равна 0, поскольку такие навыки, равно как иные знания и умения, а также в общем случае и деловая репутация¹, объектами налогового учета не являются. Таким образом, управляющие товарищи, вносящие в качестве вклада в инвестиционное товарищество свои профессиональные навыки, при выходе из товарищества в результате выдела их доли из общего имущества товарищей² уплатят большую сумму налога на доходы (прибыль), чем товарищи, вносившие вклады денежными средствами.

Следует отметить также, что управляющими товарищами в терминах Закона № 335-ФЗ, но не управляющими товарищами, ответственными за ведение налогового учета, могут выступать физические лица — индивидуальные предприниматели и иностранные предприятия, деятельность которых не образует постоянного представительства на территории Российской Федерации.

Указанные лица могут не иметь данных налогового учета, требуемых для организаций в соответствии с российским налоговым законодательством. Для них при внесении вклада

¹ При приобретении предприятия как имущественного комплекса деловая репутация, т. е. положительная разница между ценой покупки предприятия и величиной его чистых активов, рассматривается для целей налогообложения как уплачиваемая покупателем надбавка к цене (ст. 268.1 НК РФ).

² Закон № 335-ФЗ запрещает управляющим товарищам уступку прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества.

да имуществом или имущественными правами стоимостью вклада признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации (износа), начисленной в целях налогообложения прибыли (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства (п. 1 ст. 277 НК РФ).

Таким образом, для управляющих товарищей — российских индивидуальных предпринимателей и иностранных лиц в целом действует тот же принцип, что и для российских организаций. Дополнительное требование возникает для иностранных участников: их вклады в инвестиционное товарищество, внесенные неденежными средствами, необходимо оценивать не только по правилам российского законодательства об оценочной деятельности (требование Закона № 335-ФЗ), но и в соответствии с законодательством государства, налоговым резидентом которого является иностранное лицо (требование Налогового кодекса РФ). При этом, если оценка вносимого актива по данным налогового учета передающего лица превышает его оценку по данным независимого оценщика, для целей применения российского налогового законодательства принимается последняя.

Если управляющий товарищ — российская организация вносит вклад в инвестиционное товарищество имуществом, по которому ранее был принят к вычету налог на добавленную стоимость, возникает обязанность восстановить суммы налога. При этом суммы налога, которые должны быть восстановлены, подлежат налоговому вычету у управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета, в порядке, установленном гл. 21 Налогового кодекса РФ (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). Применение указанных норм налогового законодательства в случае инвестиционных товариществ в целом аналогично внесению вкладов в простое товарищество или в уставный (складочный) капитал организации.

В нашем примере Управляющий товарищ вносит в качестве вклада в инвестиционное товарищество патент,

стоимость которого, по данным налогового учета, на момент внесения составляет 10 тыс. руб. Согласно норме подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, он должен восстановить ранее принятую к вычету сумму НДС в размере, пропорциональном остаточной стоимости нематериального актива без учета переоценки. Таким образом, в своем налоговом учете Управляющий товарищ восстановит 1526 руб. ($10\,000 \times 18/118$) НДС.

Далее указанная сумма может быть принята им к вычету в налоговом учете инвестиционного товарищества. Согласно п. 3 ст. 174.1 НК РФ, право на вычет сумм налога возникает при ведении управляющим товарищем раздельного учета товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав, используемых при осуществлении операций в соответствии с договором инвестиционного товарищества, и используемых им при осуществлении иной деятельности. Однако на практике с получением данного вычета возникают определенные проблемы (подробнее в подразделе, посвященном налогу на добавленную стоимость).

Общий порядок формирования налоговой базы по доходам от участия в инвестиционном товариществе. Для иллюстрации общего порядка формирования налоговой базы по доходам от участия в инвестиционном товариществе рассмотрим далее наш пример и предположим, что в первый год функционирования инвестиционного товарищества состав его участников не менялся. Также предположим, что в первый месяц своей деятельности инвестиционное товарищество совершило следующие операции:

- 1) приобрело долю в капитале малого инновационного предприятия за 400 тыс. руб.;
- 2) передало патент, ранее внесенный Управляющим товарищем в качестве вклада, в уставный капитал данного малого инновационного предприятия;
- 3) приобрело облигации организации, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, по номинальной стоимости за 100 тыс. руб., предполагающие выплату процентов по ставке 15% годовых каждые 6 месяцев.

Через полгода после приобретения инвестиционное товарищество реализовало половину из приобретенных облигаций за 80 тыс. руб., чтобы приобрести на вырученные средства акции малой инновационной компании, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг.

Прежде всего следует отметить, что несмотря на то что налоги с доходов (прибыли), полученных от операций, совершенных в рамках инвестиционного товарищества, уплачивают товарищи, а не товарищество, финансовый результат по таким операциям, исходя из которого формируется потом налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе у товарищей, рассчитывается на уровне товарищества управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета. При этом управляющий товарищ, независимо от состава участников товарищества, ведет налоговый учет операций по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ (подп. 2 п. 4 ст. 24.1, п. 1 ст. 278.2 НК РФ).

Исходя из условий нашего примера, в первом году своего функционирования инвестиционное товарищество получило следующие доходы, учитываемые для целей налогообложения:

- 1) доходы от реализации облигаций, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в размере 80 тыс. руб.

При этом важно понимать, что несмотря на то что полученные доходы не были распределены между товарищами, а были сразу инвестированы в приобретение акций малой инновационной компании, прибыль от реализации облигаций включается в финансовый результат товарищества и в налоговую базу у товарищей в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были реализованы облигации;

- 2) доходы в виде процентов по облигациям за 6 месяцев в размере 7,5 тыс. руб.¹

¹ Для простоты примера предположим, что инвестиционное товарищество начало свою деятельность с января года, в котором было создано.

Согласно п. 2 ст. 280 НК РФ доходы от реализации ценных бумаг уменьшаются на величину расходов на их приобретение (в нашем примере — 50 тыс. руб.¹). Таким образом, финансовый результат от данной операции в рамках инвестиционного товарищества составил 30 тыс. руб.

Статьями 214.5 и 278.2 НК РФ соответственно установлено, что налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется налогоплательщиками — физическими лицами и организациями на основании сведений о доходах (прибылях) и убытках инвестиционного товарищества, представляемых управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета. При этом, согласно подп. 5 п. 4 ст. 24.1 НК РФ, управляющий товарищ представляет товарищам сведения о доле прибыли (убытка) инвестиционного товарищества, приходящейся на каждого из них, по каждому виду доходов, налоговая база по которым в соответствии с требованиями налогового законодательства определяется отдельно.

Согласно п. 3 ст. 214.5 и п. 4 ст. 278.2 НК РФ налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется раздельно по следующим операциям:

- 1) с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- 2) с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- 3) с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке;
- 4) с долями участия в уставном капитале организаций;
- 5) по прочим операциям.

Здесь следует отметить, что Закон № 335-ФЗ существенно ограничивает виды деятельности, которые могут осуществляться в рамках инвестиционных товариществ. Согласно п. 2 ст. 11 указанного закона, инвестиционные товарищества

¹ Поскольку была реализована половина из приобретенного за 100 тыс. руб. пакета облигаций.

не могут осуществлять иную деятельность, кроме совместной инвестиционной деятельности, под которой понимается приобретение и /или отчуждение не обращающихся на организованном рынке акций (долей), облигаций хозяйственных обществ, товариществ, финансовых инструментов срочных сделок и долей в складочном капитале хозяйственных партнерств (п. 1 ст. 2 Закона № 335-ФЗ). Однако наличие операций с обращающимися ценными бумагами и прочих операций в числе операций, доходы от осуществления которых включаются в финансовый результат инвестиционных товариществ и формируют налоговую базу по доходам от участия в инвестиционном товариществе у товарищей, не является излишним. Так, инвестиционные товарищества могут получать прибыли и убытки по операциям с обращающимися ценными бумагами, если за время, прошедшее с момента приобретения товариществом ценной бумаги до момента ее реализации (погашения), она перешла из категории не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг в категорию обращающихся, в том числе в результате проведенного инновационной компанией *IPO*.

Доходы по прочим операциям инвестиционного товарищества (п. 5 в перечне выше) могут включать, в частности, доходы от реализации имущества и имущественных прав, полученных инвестиционным товариществом в результате ликвидации организации, в капитале которой товарищество ранее приобрело долю. Представляется, что положения Закона № 335-ФЗ не ограничивают инвестиционные товарищества в возможности получения таких доходов, поскольку понятие «деятельность» предусматривает систематический характер осуществляемых операций (п. 1 ст. 2 ГК РФ).

С учетом того что прибыль (убыток) каждого участника договора инвестиционного товарищества определяется пропорционально установленной договором инвестиционного товарищества доле участия каждого товарища в прибыли инвестиционного товарищества (п. 2 ст. 278.2 НК РФ), в конце первого года функционирования инвестиционного товарищества Управляющий товарищ представит товарищам данные о финансовых результатах товарищества для определе-

ния налоговой базы по соответствующим доходам на уровне каждого из них (табл. 5.5).

Таблица 5.5

	Всего	Управляющий товарищ	Товарищ 1	Товарищ 2
Доходы по видам операций, руб.:				
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	0
2) с необрацающимися ценными бумагами	37 500	15 000	11 250	11 250
3) с необрацающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	0	0	0	0
5) по прочим операциям	0	0	0	0
Справочно:				
Доля участия в прибыли товарищества, %	100	40	30	30

Необходимо обратить внимание, что доходы в виде процентов по ценным бумагам включаются в состав доходов, полученных по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, соответственно. Поскольку Налоговый кодекс РФ предусматривает соответствующие положения для налогоплательщиков — и организаций, и физических лиц (п. 7 ст. 214.1, п. 2 ст. 280 НК РФ), управляющему товарищу, ответственному за ведение налогового учета, нет необходимости указывать доходы в виде процентов по приобретенным инвестиционным товариществом ценным бумагам отдельной строкой.

Таким образом, если в нашем условном примере в первом году функционирования инвестиционного товарищества Управляющий товарищ не произвел расходов в интересах всех товарищей для ведения общих дел и вознаграждение

ему по условиям договора инвестиционного товарищества не выплачивалось¹, то каждый из товарищей должен уплатить налог на доходы (прибыль) с указанных сумм (табл. 5.6)².

Таблица 5.6

	Управляющий товарищ	Товарищ 1	Товарищ 2
Налоговая база, руб.	15 000	11 250	11 250
Ставка налога, %	20	13	20
Сумма налога к уплате, руб.	3000	1463	2250
Справочно:			
Налоговая база, по которой налог должен быть удержан управляющим товарищем как налоговым агентом, руб.	0	2250	11 250
Сумма налога к удержанию налоговым агентом, руб.	0	293	2250
Сумма налога к уплате налогоплательщиком, руб.	3000	1170	0

Здесь следует обратить внимание на несколько моментов, связанных со статусом конкретных участников инвестиционного товарищества. Во-первых, так как Товарищ 1 по условиям нашего примера является индивидуальным предпринимателем, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, с доходов от участия в инвестиционном товариществе он уплачивает налог на доходы физических лиц, причем независимо от того, на каком режиме налогообложения он находится по своей основной деятельности. Таким образом, даже если

¹ О распределении таких расходов при определении налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах см. далее.

² В данном примере мы предполагаем, что каждый из товарищей участвует только в одном инвестиционном товариществе. Пример с участием одного лица в нескольких инвестиционных товариществах рассмотрен далее.

участники инвестиционного товарищества — физические лица применяют по своей предпринимательской деятельности упрощенную систему налогообложения или единый налог на вмененный доход, с доходов от участия в инвестиционном товариществе они уплачивают налог на доходы физических лиц (п. 1 ст. 214.5 НК РФ).

Кроме того, для участников инвестиционных товариществ — физических лиц имеет место особый порядок уплаты налога с доходов в виде процентов (в том числе купона и дисконта): согласно норме п. 14 ст. 214.5 НК РФ, если суммы налога с таких доходов не были удержаны или были удержаны эмитентом ценных бумаг не в полном объеме, управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, признается налоговым агентом. Таким образом, в нашем примере Управляющий товарищ обязан удержать налог на доходы физических лиц с сумм процентов по облигациям, приобретенным инвестиционным товариществом, принадлежащих на долю Товарища 1 (см. табл. 5.6), независимо от факта перечисления соответствующих денежных средств их получателю.

Во-вторых, поскольку Товарищ 2 по условиям примера является иностранным лицом, то согласно норме п. 3 ст. 24.1 НК РФ Управляющий товарищ признается налоговым агентом по всем его доходам от участия в инвестиционном товариществе (см. табл. 5.6). При этом, поскольку, согласно п. 3 ст. 278.2 НК РФ, доходом иностранной организации от участия в инвестиционном товариществе признается сумма именно прибыли (а не дохода) товарищества, соответствующая доле участия данной организации в прибыли инвестиционного товарищества, у налоговых органов отсутствуют основания отказать в вычете приходящейся на такого участника доли расходов на приобретение реализованных товариществом ценных бумаг.

Впоследствии иностранные лица могут воспользоваться применимыми положениями соглашений об избежании двойного налогообложения.

В-третьих, все участники инвестиционных товариществ — юридические лица уплачивают налог на прибыль организа-

ций независимо от того, какой режим налогообложения они применяют по своей основной деятельности. Формально положения законодательства не запрещают организациям, применяющим специальные налоговые режимы, становиться участниками договоров инвестиционного товарищества. В то же время главы Налогового кодекса РФ, посвященные специальным налоговым режимам, не содержат норм, позволяющих применять их к доходам от участия в инвестиционных товариществах. Так, гл. 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения» содержит закрытый перечень учитываемых для целей налогообложения расходов (ст. 346.16 НК РФ), при этом в данном перечне расходы на приобретение ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок и долей участия в капитале организаций не предусмотрены.

Кроме того, упрощенная система налогообложения предполагает применение кассового метода в налоговом учете, в то же время норма абз. 2 п. 4 ст. 273 НК РФ обязывает организации, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, в случае заключения договора инвестиционного товарищества с начала налогового периода, в котором организация присоединилась к такому договору, перейти на применение метода начисления.

Таким образом, если организация, применяющая по своей основной деятельности упрощенную систему налогообложения, будет участвовать в договоре инвестиционного товарищества, по соответствующей деятельности она должна уплачивать налог на прибыль.

Как видно из таблицы 5.6, совокупная налоговая нагрузка на доходы, полученные инвестиционными товариществами, при прочих равных условиях будет ниже для тех из них, в которых участвуют физические лица, поскольку ставка налога на доходы физических лиц ниже ставки налога на прибыль организаций. Вместе с тем на размер свободных средств для реинвестирования после уплаты налогов наличие в составе участников инвестиционного товарищества физических лиц (равно как и иностранных лиц) может оказывать негативное влияние, поскольку товарищи — российские организации уплачивают налог с доходов от участия в инвестици-

онных товариществах самостоятельно, а участие физических лиц и иностранцев предполагает удержание налога налоговым агентом, т. е. управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, из сумм, поступающих на счет инвестиционного товарищества.

Налог на добавленную стоимость по операциям инвестиционного товарищества. Поскольку совместная инвестиционная деятельность, осуществляемая инвестиционными товариществами, предполагает совершение по большей части финансовых операций (приобретение и отчуждение ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок, долей участия в капитале организаций), налог на добавленную стоимость в их деятельности будет возникать нечасто. Освобождение финансовых операций от НДС в современной налоговой практике относится к числу стандартных налоговых освобождений, и российское законодательство здесь исключением не является. Так, норма подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ устанавливает освобождение от НДС реализации долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок.

Вместе с тем реализация базисного актива финансовых инструментов срочных сделок может облагаться НДС, если операции по реализации таких активов в общем случае не освобождаются от данного налога. Таким образом, если речь идет, например, об опционе на акции, то реализация базисного актива в рамках исполнения опционного контракта не будет объектом обложения НДС, так как реализация ценных бумаг от данного налога освобождена. Если речь идет о производных финансовых инструментах на товары (например, нефть, зерно), то реализация таких базисных активов в рамках исполнения финансового инструмента срочной сделки облагается НДС. В целом приобретение, реализация и исполнение таких производных финансовых инструментов инвестиционными товариществами не запрещено положениями Закона № 335-ФЗ, если эти инструменты не обращаются на организованном рынке, хотя к венчурному инвестированию осуществление соответствующих операций не относится.

Налог на добавленную стоимость по операциям, не относящимся к совместной инвестиционной деятельности, но необходимым в интересах всех товарищей для ведения общих дел, связанных с ее осуществлением, на уровне инвестиционного товарищества также не возникает. Поскольку управляющие товарищи осуществляют такие операции (например, приобретение оргтехники и канцелярских товаров для офиса) от своего имени и за свой счет (п. 12 ст. 9 Закона № 335-ФЗ), налог на добавленную стоимость по ним уплачивается управляющими товарищами как самостоятельными налогоплательщиками. При этом договором инвестиционного товарищества может быть предусмотрено включение сумм уплаченного НДС по таким операциям в состав расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел, подлежащих компенсации управляющему товарищу иными участниками договора¹.

Вместе с тем НДС по операциям инвестиционного товарищества может возникать в случае реализации им имущества и имущественных прав, ранее внесенных управляющими товарищами в качестве вклада в общее дело или полученных в результате выхода из организаций (в т. ч. по причине их ликвидации), в капитале которых инвестиционное товарищество владело долями. В этом случае обязанности налогоплательщика возлагаются на управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета (п. 2 ст. 24.1; абз. 2 п. 1 ст. 174.1 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 174.1 НК РФ, управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав в соответствии с договором инвестиционного товарищества обязан выставить соответствующие счета-фактуры в общем порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

При этом налоговый вычет по товарам (работам, услугам) и по имущественным правам, приобретаемым для

¹ Об учете таких расходов для целей налогообложения см. далее в подразделе, посвященном распределению расходов, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел.

производства и/или реализации товаров (работ, услуг), *признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость*, в соответствии с договором инвестиционного товарищества предоставляется только управляющему товарищу, ответственному за ведение налогового учета, при наличии соответствующих документов (п. 3 ст. 174.1 НК РФ).

Здесь следует обратить внимание на то, что в связи с характером осуществляемой инвестиционными товариществами деятельности (преимущественно финансовые операции, не облагаемые НДС), исходя из содержания нормы п. 3 ст. 174.1 НК РФ, для них проблематично получить вычет сумм налога, ранее восстановленных по переданным в качестве вклада в общее дело основным средствам и нематериальным активам, особенно по нематериальным активам. Поскольку дальнейшее внесение таких активов инвестиционным товариществом в качестве вкладов в уставные (складочные) капиталы хозяйственных обществ и товариществ налогом на добавленную стоимость не облагается, а осуществление производственной деятельности инвестиционными товариществами противоречит положениям Закона № 335-ФЗ, представляется, что вычет восстановленных сумм НДС по основным средствам может быть получен на уровне инвестиционного товарищества только в случае реализации таких активов. При этом указанный вычет будет предоставлен управляющему товарищу, ответственному за ведение налогового учета, в том отчетном (налоговом) периоде, в котором соответствующие активы были реализованы инвестиционным товариществом.

По нематериальным активам, внесенным в качестве вклада в общее дело, вычет ранее восстановленных сумм НДС, по-видимому, не может быть применен инвестиционными товариществами на практике, поскольку производственную деятельность (в том числе с использованием таких активов) они осуществлять не могут, а иные операции с нематериальными активами, включая их реализацию и передачу прав их использования по лицензионному договору¹, налогом на добавленную стоимость не облагаются. Таким образом,

¹ Подпункт 26 п. 2 ст. 149 НК РФ.

инвестиционное товарищество из нашего примера выше не сможет принять к вычету 1526 руб. НДС, ранее восстановленных Управляющим товарищем в своем налоговом учете при внесении патента в качестве вклада в общее дело.

В связи с тем что совместная инвестиционная деятельность, осуществляемая инвестиционными товариществами, по общему правилу, освобождена от налога на добавленную стоимость, для них, как, например, для банков, налоговым законодательством предусмотрена возможность применения особого порядка учета и уплаты НДС. Согласно норме п. 5 ст. 170 НК РФ, управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, вправе включать в затраты, принимаемые к вычету при определении за отчетный (налоговый) период прибыли (убытка) от деятельности в рамках инвестиционного товарищества в соответствии со ст. 278.2 НК РФ, суммы налога, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам); при этом вся сумма налога, полученная инвестиционным товариществом по облагаемым НДС операциям, подлежит уплате в бюджет.

Если инвестиционное товарищество принимает решение применять указанный особый порядок налогового учета по налогу на добавленную стоимость, соответствующее положение следует закрепить в учетной политике для целей налогообложения. Поскольку инвестиционное товарищество не является юридическим лицом, а управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета (российская организация¹), может, помимо управления данным инвестиционным товариществом, управлять другими инвестиционными товариществами, а также осуществлять собственную деятельность, представляется, что положения учетной политики для целей налогообложения, применяемые данным

¹ Согласно п. 1 ст. 278.2 НК РФ, управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, может выступать только организация — налоговый резидент Российской Федерации. Иностранная организация может выступать в данном качестве, только если ее деятельность создает постоянное представительство на российской территории, что определяется ст. 306 НК РФ.

инвестиционным товариществом, следует закрепить в договоре инвестиционного товарищества (например специальным приложением к нему).

Рассмотрим пример, иллюстрирующий описанный выше особый порядок налогового учета по налогу на добавленную стоимость. Предположим, что инвестиционное товарищество получает в результате выхода из капитала хозяйственного партнерства основные средства, оцененные по установленным налоговым законодательством правилам в 100 тыс. руб. Пусть эта сумма превышает величину оплаченного вклада инвестиционного товарищества в хозяйственное партнерство на 50 тыс. руб. В том же отчетном периоде инвестиционное товарищество продает эти основные средства за 118 тыс. руб. Результаты данной операции для целей налогообложения представлены в таблице 5.7.

Таблица 5.7

Показатель	Сумма, руб.
НДС, подлежащий уплате в бюджет при реализации основных средств	18 000
Суммы НДС, подлежащие уплате при получении основных средств	9000
Финансовый результат от реализации основных средств, учитываемый по правилам гл.25 НК РФ	18 000
Финансовый результат от реализации инвестиционным товариществом основных средств, учитываемый при определении налоговой базы товарищами*	9000

* Доходы и расходы, учитываемые для целей налогообложения при реализации инвестиционным товариществом основных средств, отражаются в налоговом учете инвестиционного товарищества в разделе «Прочие операции».

Если управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, выполняет данную функцию в нескольких инвестиционных товариществах, то в соответствии с п. 5 ст.174.1 НК РФ он ведет учет операций, совершенных в процессе выполнения договоров инвестиционного товарищества, и представляет в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по каждому такому договору отдельно.

Присоединение участника к договору инвестиционного товарищества. Предположим, что в мае второго года функционирования инвестиционного товарищества из нашего примера к соответствующему договору присоединился еще один участник — российское производственное предприятие (далее — Товарищ 3). По условиям договора инвестиционного товарищества новый участник в момент присоединения к договору внес вклад в размере 200 тыс. руб. При этом договором были установлены доли участия каждого из товарищей в прибыли инвестиционного товарищества (табл. 5.8).

Таблица 5.8

Участники	Доля участника
Управляющий товарищ	25%
Товарищ 1	25%
Товарищ 2	25%
Товарищ 3	25%

Кроме того, по условиям договора инвестиционного товарищества все участники в августе довели еще по 100 тыс. руб. вкладов, и, таким образом, величина оплаченного вклада каждого из товарищей изменилась (табл. 5.9).

Таблица 5.9

Участники	Сумма, руб.	Вид вклада
Управляющий товарищ	300 000	Денежные средства
	10 000	Патент*
	0	Управленческие навыки*
Товарищ 1	300 000	Денежные средства
Товарищ 2	300 000.	Денежные средства
Товарищ 3	300 000	Денежные средства

* Данные налогового учета.

Предположим, что инвестиционное товарищество во втором году своего функционирования совершило следующие операции:

- 1) в марте была реализована половина пакета имеющихся у товарищества акций малой инновационной компании за 60 тыс. руб.;
- 2) в сентябре были приобретены доли участия в складочном капитале двух хозяйственных партнерств — за каждую 200 тыс. руб.;
- 3) в декабре была продана соответствующему хозяйственному партнерству одна из таких долей за 150 тыс. руб.;
- 4) в декабре был продан также оставшийся у товарищества пакет облигаций за 40 тыс. руб.

Таким образом, во втором году своего функционирования инвестиционное товарищество получило следующие прибыли и убытки:

- 1) прибыль от реализации не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг акций в размере 20 тыс. руб.¹;
- 2) убыток от реализации доли в складочном капитале хозяйственного партнерства в размере 50 тыс. руб.;
- 3) убыток от реализации облигаций, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в размере 10 тыс. руб.²

Кроме того, в июне инвестиционное товарищество получило доходы в виде процентов по облигациям (которые были проданы им только в декабре) в размере 3750 руб.³

¹ Как говорилось выше, пакет акций малой инновационной компании, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, был приобретен инвестиционным товариществом за 80 тыс. руб. Соответственно при реализации половины пакета данных ценных бумаг для целей налогообложения доходы от их реализации могут быть уменьшены на стоимость приобретения в сумме 40 тыс. руб.

² После реализации в первом году половины пакета облигаций у инвестиционного товарищества осталась еще половина, стоимость которого по данным налогового учета товарищества составляет 50 тыс. руб. Эта величина уменьшает для целей налогообложения доходы от реализации данных ценных бумаг.

³ Условия выплаты процентов по облигациям, приобретенным инвестиционным товариществом в первом году своего функционирования, обозначены выше.

Рассмотрим, как финансовые результаты указанных операций инвестиционного товарищества распределятся между его участниками с учетом присоединения в мае данного года нового участника.

Прежде всего необходимо отметить, что распределение финансовых результатов по операциям инвестиционного товарищества между товарищами с целью последующего формирования ими налоговой базы по доходам от участия в инвестиционном товариществе в случае присоединения к договору нового участника имеет значение с точки зрения следующего:

- а) уплаты налога на прибыль и авансовых платежей по данному налогу организациями — участниками инвестиционного товарищества¹;
- б) учета для целей налогообложения убытков, полученных по операциям инвестиционного товарищества в году присоединения к договору нового участника.

Поскольку по условиям нашего примера новый участник к договору инвестиционного товарищества присоединился в мае, а прибыль от реализации акций была получена товариществом в марте, финансовые результаты от операций, совершенных инвестиционным товариществом, будут распределены Управляющим товарищем так, как показано в таблице 5.10.

По данным таблицы 5.10, прежде всего необходимо отметить, что, согласно норме п. 2 ст. 278.2 НК РФ, управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, определяет за отчетный (налоговый) период прибыль (убыток) от деятельности в рамках инвестиционного товарищества нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода. Это, в частности, означает, что финансовые результаты операций инвестиционного товарищества

¹ Согласно норме п. 3 ст. 286 НК РФ, организации — участники инвестиционных товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в инвестиционных товариществах, уплачивают квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Таблица 5.10

	Управляющий товарищ			
	Всего	Товарищ 1	Товарищ 2	Товарищ 3
Доходы (убытки) по видам операций, руб.:				
I квартал:				
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	-
2) с необращающимися ценными бумагами	20 000	6000	6000	-
3) с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	-
4) с долями в капитале организаций	0	0	0	-
5) по прочим операциям	0	0	0	-
II квартал:				
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	0
2) с необращающимися ценными бумагами	3750	937,5	937,5	937,5
3) с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	0	0	0	0
5) по прочим операциям	0	0	0	0
III квартал – не было операций				
IV квартал:				

5. ИНВЕСТИЦИОННОЕ ТОВАРИЩЕСТВО

Окончание табл. 5.10

	Управляющий товарищ			
	Всего	Товарищ 1	Товарищ 2	Товарищ 3
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	0
2) с необращающимися ценными бумагами	(10 000)	(2500)	(2500)	(2500)
3) с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	(50 000)	(12 500)	(12 500)	(12 500)
5) по прочим операциям	0	0	0	0
Итого по году				
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	0
2) с необращающимися ценными бумагами	13 750	4437,5	4437,5	(1562,5)
3) с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	(50 000)	(12 500)	(12 500)	(12 500)
5) по прочим операциям	0	0	0	0
Справочно – доля участия в прибыли товарищества, %:				
I квартал	100	40	30	-
II–IV кварталы	100	25	25	25

(прибыли и убытки) в рамках каждой из обозначенных категорий операций суммируются внутри одного периода¹.

Следует также обратить внимание на то, как финансовые результаты второго года функционирования инвестиционного товарищества распределились на нового участника, присоединившегося к договору в данном году (Товарищ З). Так, прибыль, полученная от реализации в марте акций, не формирует налоговую базу у Товарища З, поскольку он присоединился к договору только в мае, т. е. между датой совершения операции и датой присоединения нового участника к договору проходит граница отчетных периодов по налогу на прибыль организаций. При этом, если бы речь шла об операции, совершенной инвестиционным товариществом до даты присоединения нового участника к договору, но в том же отчетном периоде по налогу на прибыль организаций (квартале), доходы по такой операции формировали налоговую базу у данного участника. Соответственно все финансовые результаты операций, совершенных в отчетном (налоговом) периоде присоединения нового участника к договору инвестиционного товарищества, распределяются управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, в том числе на нового участника.

Важно отметить также, что приведенный порядок распределения финансовых результатов по операциям инвестиционного товарищества с учетом входа нового участника не меняется в зависимости от того, является ли новый участник договора юридическим или физическим лицом. Несмотря на то что товарищи — физические лица в соответствии с положениями налогового законодательства не уплачивают авансовые платежи, управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, не может распределить финансовые результаты операций инвестиционного товарищества, совершенных в отчетных периодах до присоединения таких участников к договору, на них. Это связано с тем, что, согласно норме подп. 3 п. 4 ст. 24.1 НК РФ, расчет финансового

¹ Учет для целей налогообложения убытков, полученных по операциям инвестиционного товарищества, подробно рассмотрен далее.

результата инвестиционного товарищества представляется в налоговый орган в сроки, установленные для представления налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций, и, таким образом, результаты таких операций уже были распределены управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, между фактически участниками договора на момент завершения предыдущего отчетного периода по налогу на прибыль организаций.

Анализируя ситуацию присоединения нового участника к договору инвестиционного товарищества, необходимо обратить внимание на нормы п. 11 ст. 214.5 и абз. 3 п. 1 ст. 283 НК РФ, согласно которым убытки от участия в инвестиционном товариществе, полученные в налоговом периоде (году), в котором налогоплательщик присоединился к ранее заключенному другими участниками договору инвестиционного товарищества, в том числе в результате уступки прав и обязанностей по договору иным лицом, не учитываются для целей налогообложения доходов физических лиц и прибыли организаций. В нашем примере это означает, что Товарищ 3 не сможет учесть для целей налогообложения 12,5 тыс. руб. убытка, приходящегося на него по операциям инвестиционного товарищества с долями в капитале организаций, и 1562,5 руб. убытка, приходящегося на него по операциям с необращающимися ценными бумагами (см. табл. 5.10). Соответствующие нормы предусмотрены в налоговом законодательстве с целью противодействия возможностям торговли убытками, когда лицо присоединяется к договору инвестиционного товариществ только или преимущественно с целью снизить свои налоговые обязательства, возникающие из участия в других договорах инвестиционного товарищества.

Распределение расходов, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел. В соответствии с п. 12 ст. 9 Закона № 335-ФЗ управляющий товарищ от своего имени и за свой счет совершает сделки, не относящиеся к совместной инвестиционной деятельности, но необходимые в интересах всех товарищей для ведения общих дел товарищей, связанных с осуществлением совместной инвестиционной деятельности. Впоследствии расходы,

понесенные управляющим товарищем по таким сделкам, возмещаются ему иными участниками в порядке, установленном договором инвестиционного товарищества.

Согласно нормам п. 6 ст. 214.5 и п. 6 ст. 278.2 НК РФ, налогоплательщики — участники инвестиционных товариществ вправе учесть при определении налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах приходящуюся на них долю в расходах, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел, определяемую в соответствии с долей их участия в прибыли товарищества, которая установлена таким договором. При этом, если указанные расходы осуществляются за счет средств на счете инвестиционного товарищества, сумма соответствующих расходов налогоплательщика определяется им на основании сведений, предоставляемых управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета.

При определении налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах суммы, соответствующие доле налогоплательщика (как организации, так и физического лица) в расходах, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел, уменьшают доходы по указанным в п. 3 ст. 214.5 и п. 4 ст. 278.2 НК РФ операциям пропорционально суммам доходов по соответствующим операциям. Таким образом, участники инвестиционных товариществ (в том числе на основании сведений, предоставляемых управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета) самостоятельно учитывают указанные расходы при определении налоговой базы¹.

Рассмотрим порядок распределения расходов, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел, на примере. Предположим, что во втором году функционирования инвестиционного това-

¹ Согласно абз. 4 п. 6 ст. 278.2 НК РФ, расходы управляющего товарища в интересах всех товарищей для ведения общих дел, в том числе произведенные за счет средств на счете инвестиционного товарищества, не учитываются управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, при определении прибыли (убытка) от деятельности в рамках инвестиционного товарищества на уровне товарищества.

рищества из нашего примера выше такие расходы составили 20 тыс. руб. (по 5 тыс. руб. в квартал). Суммы, приходящиеся на каждого участника, приведены в таблице 5.11.

Таблица 5.11

	Всего	Управ- ляющий товарищ	Товарищ 1	Товарищ 2	Товарищ 3
I квартал:					
Расходы на ведение общих дел, руб.	5000	2000	1500	1500	-
II–IV кварталы:					
Расходы на ведение общих дел, руб.	15 000	3750	3750	3750	3750
Итого по году, руб.	20 000	5750	5250	5250	3750
Справочно – доля участия в прибыли товарищества, %:					
I квартал	100	40	30	30	-
II–IV кварталы	100	25	25	25	25

Далее покажем, как расходы, произведенные в интересах всех товарищей для ведения общих дел, учитываются при определении налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах у товарищей. Поскольку механизм распределения таких расходов одинаков, независимо от того, является налогоплательщик физическим лицом или организацией, рассмотрим его на примере одного из участников инвестиционного товарищества – Управляющего товарища. Результаты представлены в таблице 5.12.

Таблица 5.12

	Финансовый результат, руб.	Доля в общих доходах, %	Расходы на ведение общих дел, руб.	Налоговая база, руб.
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	0

Окончание табл. 5.12

	Финансовый результат, руб.	Доля в общих доходах, %	Расходы на ведение общих дел, руб.	Налоговая база, руб.
2) с необращающимися ценными бумагами	6437,5	100	5750	688
3) с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	(12 500)	0	0	0
5) по прочим операциям	0	0	0	0
Всего		100	5750	

Чтобы пример лучше иллюстрировал порядок распределения расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел, дополнительно предположим, что в рассматриваемом году инвестиционное товарищество получило не убыток, а прибыль по операциям с долями участия в уставном капитале организаций, размер которой, приходящийся на данного товарища, составил 12 500 руб. Тогда результаты будут выглядеть так, как показано в таблице 5.13.

Таблица 5.13

	Финансовый результат, руб.	Доля в общих доходах, %	Расходы на ведение общих дел, руб.	Налоговая база, руб.
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	0

Окончание табл. 5.13

	Финансовый результат, руб.	Доля в общих доходах, %	Расходы на ведение общих дел, руб.	Налоговая база, руб.
2) с обращающимися ценными бумагами	6437,5	34	1955	4483
3) с обращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	12 500	66	3795	8705
5) по прочим операциям	0	0	0	0
Всего	18 937,5	100	5750	

Здесь необходимо обратить внимание на вопрос, который, на наш взгляд, требует решения на уровне толкования Минфином России новых положений налогового законодательства, введенных Законом № 336-ФЗ. Речь идет о распределении расходов, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел, на иностранных участников инвестиционных товариществ.

Как отмечалось выше, по доходам таких участников управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, выступает налоговым агентом. Вместе с тем, согласно описанному в данном разделе комментария положениям налогового законодательства, учет для целей налогообложения расходов на ведение общих дел товарищей производится не на уровне инвестиционного товарищества, а самими участниками. Таким образом, если применить эти нормы закона буквально, управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, будет вынужден удержать налог с сумм доходов по операциям в рам-

ках инвестиционного товарищества, приходящихся на иностранных участников, до вычета приходящейся на них доли расходов на ведение общих дел товарищей. Впоследствии при заполнении налоговой декларации иностранные участники смогут получить зачет или возврат излишне уплаченного налога, однако даже в этом случае они находятся в менее выгодном положении, чем российские участники инвестиционных товариществ.

В то же время у управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета, имеются все данные, необходимые для производства расчета налоговой базы по доходам от участия в инвестиционном товариществе иностранных лиц с учетом приходящейся на них доли расходов, произведенных в интересах всех товарищей на ведение общих дел.

Также необходимо обратить внимание на вопрос, который, по-видимому, потребует внесения уточняющих поправок в Налоговый кодекс РФ, при этом до вступления в силу таких поправок целесообразно получить позицию Минфина России по данному вопросу. Речь идет о законодательной неопределенности ситуации с порядком распределения при исчислении налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел, в тех отчетных (налоговых) периодах, в которых одним или несколькими участниками по всем категориям операций¹ в рамках инвестиционного товарищества получены убытки.

Для иллюстрации проблемы предположим, что в рассматриваемом году инвестиционное товарищество получило не прибыль, а убыток по операциям с обращающимися ценными бумагами, размер которого, приходящийся на Управляющего товарища, составил 6 тыс. руб. Тогда результаты могут выглядеть, например, так, как в таблице 5.14.

¹ Под категориями операций понимаются операции в рамках инвестиционного товарищества, налоговая база по которым в соответствии со ст. 214.5 и 278.2 НК РФ определяется отдельно, а именно: с обращающимися ценными бумагами; с обращающимися ценными бумагами; с обращающимися финансовыми инструментами срочных сделок; с долями участия в капитале организаций; прочие операции инвестиционного товарищества.

Таблица 5.14

	Финансовый результат, руб.	Доля в общих доходах, %	Расходы на ведение общих дел, руб.	Сумма убытка, учитываемого в налоговой базе будущих периодов, руб.
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	0
2) с необращающимися ценными бумагами	(6000)	32	1840	(7840)
3) с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	(12 500)	68	3910	(16 410)
5) по прочим операциям	0	0	0	0
Всего	(18 500)	100	5750	

Определенно сказать, как должны выглядеть результаты распределения расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел, в случае когда по всем категориям операций в рамках инвестиционного товарищества получены убытки, в настоящее время не представляется возможным, поскольку действующие нормы налогового законодательства (п. 6 ст. 214.5 и п. 6 ст. 278.2 НК РФ) говорят о распределении таких расходов пропорционально суммам *доходов* по соответствующим операциям.

По-видимому, нормы п. 6 ст. 214.5 и п. 6 ст. 278.2 НК РФ требуют дополнить специальными положениями, регулирующими описанную ситуацию. При этом, по нашему мнению, изменение (а не дополнение) действующих норм нецелесообразно, поскольку порядок распределения расходов на ведение общих дел пропорционально только положительным финансовым результатам по операциям в рамках инвестиционного товарищества лучше для налогоплательщиков по сравнению с ситуацией, когда часть таких расходов должна была бы увеличивать сумму полученных убытков.

При этом вопрос о том, каким именно должен быть механизм распределения расходов на ведение общих дел, если по всем категориям операций инвестиционного товарищества получены убытки: как в таблице 5.14 или каким-то иным, — остается открытым. Механизм, показанный в таблице 5.14, имеет серьезный недостаток: он делает большую сумму убытка налогоплательщика еще больше за счет распределяемой пропорционально величине убытков сумме расходов. В связи с этим может быть предложено альтернативное решение: в случаях когда по всем категориям операций инвестиционного товарищества получены убытки, суммы, соответствующие доле налогоплательщика в расходах, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей на ведение общих дел, автоматически переносить на будущие периоды и учитывать при исчислении налоговой базы в будущих периодах пропорционально полученным доходам по категориям операций.

Предложенный подход также позволит решить вопрос о праве налогоплательщиков, присоединившихся к договору инвестиционного товарищества в году, в котором по всем категориям операций данным товариществом были получены убытки, признать для целей налогообложения приходящуюся на них долю в расходах, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел, который в настоящее время в налоговом законодательстве однозначно не решен.

С одной стороны, как указывалось выше, налогоплательщики не вправе учесть для целей налогообложения убытки, полученные от участия в инвестиционном товариществе в году присоединения к соответствующему договору. С другой стороны, нормы налогового законодательства не ограничивают налогоплательщиков, присоединившихся к договорам инвестиционного товарищества, в праве вычета затрат в сумме приходящейся на них доли в расходах на ведение общих дел товарищей, поскольку формально эти суммы в определении финансового результата на уровне инвестиционного товарищества не участвуют.

Таким образом, исходя из действующих положений налогового законодательства, можно заключить, что товарищи в году

присоединения к договору инвестиционного товарищества имеют право на вычет своей доли в расходах, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел (в отличие от сумм полученных от операций в рамках инвестиционного товарищества убытков¹), но механизм для учета таких расходов в налоговой базе отсутствует. Перенос сумм таких расходов на будущее, если по всем категориям операций в рамках инвестиционного товарищества в данном периоде получены убытки, мог бы стать этим механизмом.

Еще раз подчеркнем, что предложенные решения могут применяться на практике только после внесения соответствующих поправок в налоговое законодательство.

Выплата вознаграждения управляющим товарищам. Согласно ст. 5 Закона № 335-ФЗ, управляющие товарищи имеют право получать вознаграждение за ведение общих дел товарищей в размере и в порядке, которые устанавливаются договором инвестиционного товарищества. Это вознаграждение может быть фиксированным, зависеть от размера прибыли товарищей или определяться иным образом в соответствии с договором инвестиционного товарищества. При этом вознаграждение управляющих товарищей за ведение общих дел входит в состав общих расходов, связанных с совместной инвестиционной деятельностью.

Выделение вознаграждения управляющим товарищам в отдельную категорию расходов для целей определения налоговой базы по доходам от участия организаций и физических лиц в инвестиционных товариществах связано с тем, что такие расходы, в отличие от иных статей расходов на ведение общих дел товарищей, не распределяются между участниками пропорционально установленной договором инвестиционного товарищества доле участия в прибыли товарищества, а определяются в соответствии с условиями та-

¹ В условиях нашего примера это означает, что Товарищ 3 не может учесть для целей налогообложения убытки в размере 12,5 тыс. руб. (по операциям инвестиционного товарищества с долями в капитале организаций) и 1562,5 руб. (по операциям с обращающимися ценными бумагами), но может вычесть свою долю в расходах на ведение общих дел в размере 3750 руб.

кого договора. Это связано с тем, что у управляющих товарищей такие расходы не возникают (они не выплачивают вознаграждение сами себе) и поэтому не учитываются для целей налогообложения.

В остальном порядок учета при исчислении налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах расходов на выплату вознаграждения управляющим товарищам (п. 7 ст. 214.5 и п. 7 ст. 278.2 НК РФ) полностью аналогичен описанному выше порядку для расходов, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел. Описанные выше в соответствующем разделе данного комментария проблемы для иностранных участников инвестиционных товариществ, для участников, присоединившихся в данном году к договору инвестиционного товарищества, а также для всех участников договора, если в каком-то периоде по всем категориям операций в рамках инвестиционного товарищества получены убытки, в части вычета расходов на выплату вознаграждения управляющим товарищам также актуальны. Решения для данного вида расходов товарищей аналогичны предложенным выше для расходов на ведение общих дел.

Вознаграждение, выплачиваемое управляющим товарищам, является их налогооблагаемым доходом¹. Согласно п. 8 ст. 278.2 НК РФ, доходы в виде сумм вознаграждения за ведение общих дел товарищей включаются у управляющих товарищей в состав доходов от реализации, определяемых в соответствии со ст. 249 НК РФ, и таким образом формируют налоговую базу по налогу на прибыль организаций от обычной деятельности, а не налоговую базу по доходам от участия в инвестиционных товариществах².

¹ Для иных статей расходов на ведение общих дел товарищей налоговое законодательство прямо предусматривает, что соответствующие суммы, уплачиваемые участниками договора инвестиционного товарищества в возмещение таких расходов, не признаются доходами управляющего товарища (абз. 5 п. 6 ст. 278.2 НК РФ).

² Как будет показано далее, по общему правилу, налоговая база по доходам от участия в инвестиционных товариществах определяется отдельно от налоговой базы по доходам от прочих операций налогоплательщиков.

Вместе с тем на сумму вознаграждения управляющим товарищам налог на добавленную стоимость не начисляется. Согласно норме подп. 33 п. 3 ст. 149 НК РФ, оказание управляющими товарищами услуг по ведению общих дел товарищей освобождено от НДС.

Необходимо отметить, что, как было показано выше, вознаграждение управляющему товарищу может быть установлено договором инвестиционного товарищества, в том числе в виде завышенной по сравнению с оценкой внесенного в общее дело вклада доли участия в прибыли товарищества. В этом случае товарищи напрямую (а также за счет средств на счете инвестиционного товарищества) не несут расходов на выплату такого вознаграждения и соответствующие вычеты при определении у них налоговой базы по доходам от участия в инвестиционном товариществе не производятся. При этом управляющий товарищ, как было показано в нашем примере, в каждом отчетном (налоговом) периоде, пока для него установлена повышенная доля участия в прибыли инвестиционного товарищества, уплачивает налог на прибыль (доходы) с большей части прибыли товарищества, чем иные товарищи.

Учет для целей налогообложения убытков, полученных по операциям инвестиционного товарищества. Для иллюстрации порядка учета для целей налогообложения убытков, полученных по операциям инвестиционного товарищества, вернемся к нашему примеру и напомним, что во втором году своего функционирования оно получило следующие убытки:

- а) от реализации облигаций, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, — в размере 10 тыс. руб.;
- б) от реализации долей участия в капитале организаций — в размере 50 тыс. руб.

Первый убыток, как было показано, был учтен для целей налогообложения на уровне инвестиционного товарищества, так как в соответствии с п. 2 ст. 278.2 НК РФ внутри одного отчетного (налогового) периода прибыль (убыток) по операциям инвестиционного товарищества в рамках одной и той же категории операций определяется совместно на-

растающим итогом. Таким образом, убыток от реализации инвестиционным товариществом из нашего примера необращающихся облигаций уменьшил для целей налогообложения полученные им в том же году доходы в виде процентов по этим облигациям и прибыль от реализации акций малой компании, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг¹. Вместе с тем, поскольку прибыль по операциям с необращающимися ценными бумагами была получена инвестиционным товариществом в I и II кварталах года, а убыток — в IV квартале, по результатам первых двух кварталов года участники товарищества — организации уплатили авансовые платежи по налогу на прибыль (ст. 286 НК РФ).

Как было указано, убыток, полученный инвестиционным товариществом по операциям с долями участия в капитале организаций, не уменьшает прибыль, полученную им по итогам года от операций с необращающимися ценными бумагами, поскольку, согласно п. 4 ст. 278.2 НК РФ, налоговая база по данным категориям операций определяется раздельно. Сумма такого убытка распределяется управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, между товарищами пропорционально установленным договором долям их участия в прибыли инвестиционного товарищества и далее учитывается на уровне товарищей (п. 11 ст. 278.2 НК РФ).

При этом необходимо обратить внимание на то, что убытки от операций в рамках инвестиционного товарищества могут формироваться также на уровне отдельных товарищей в результате учета ими для целей налогообложения сумм компенсации управляющему товарищу расходов, произведенных им в интересах всех товарищей для ведения общих дел, а также выплаты вознаграждения управляющим товарищам. Так, в описанных выше условиях нашего примера товарищи (кроме Управляющего товарища) после вычета расходов на ведение общих дел получают не прибыль, а убытки по операциям с необращающимися ценными бу-

¹ См. выше подраздел «Присоединение участника к договору инвестиционного товарищества».

магами (табл. 5.15). Напомним, что, поскольку Товарищ 3 присоединился к договору в рассматриваемом году, он не может учесть полученные в этом году убытки от операций инвестиционного товарищества для целей налогообложения.

Таблица 5.15

	Управляющий товарищ	Товарищ 1	Товарищ 2
Финансовый результат по операциям с обращающимися ценными бумагами, сообщенный Управляющим товарищем, руб.	6437,5	4437,5	4437,5
Расходы на ведение общих дел, руб.	5750	5250	5250
Финансовый результат по операциям с обращающимися ценными бумагами с учетом вычета расходов на ведение общих дел, руб*	688	(812,5)	(812,5)

* Так как инвестиционное товарищество в нашем примере получило прибыль только по одной категории операций – с обращающимися ценными бумагами, вся сумма компенсации расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел, приходится на каждого товарища, уменьшает прибыль по данной категории операций.

Таким образом, по результатам второго года функционирования инвестиционного товарищества из нашего примера участники могут учесть для целей налогообложения суммы убытков, указанные в таблице 5.16.

Таблица 5.16

	Управляющий товарищ	Товарищ 1	Товарищ 2
Сумма убытка, руб.:			
С обращающимися ценными бумагами	-	(812,5)	(812,5)
С долями в капитале организаций	(12 500)	(12 500)	(12 500)

Согласно положениям п. 10 ст. 214.5 и п. 11 ст. 278.2 НК РФ, убытки, полученные участниками договора инвестиционного товарищества от операций в рамках товарищества, учитываются для целей налогообложения через механизм переноса убытков на будущие периоды. При этом для товарищей — физических лиц перенос убытков на будущее реализуется через механизм получения налоговых вычетов, установленных ст. 220.2 НК РФ, которые предоставляются при представлении налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода (года).

Следует отметить, что, в отличие от налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, совершаемых физическими лицами не через договоры инвестиционного товарищества (ст. 220.1 НК РФ), по операциям в рамках инвестиционного товарищества участники — физические лица могут получить вычеты на суммы убытков по операциям не только с обращающимися, но и с необрачающимися на организованном рынке ценными бумагами и производными финансовыми инструментами, а также по операциям с долями участия в капитале организаций и по прочим операциям в рамках инвестиционных товариществ.

В целом предусмотренные налоговым законодательством механизмы учета для целей налогообложения убытков, полученных налогоплательщиками по операциям в рамках инвестиционных товариществ, аналогичны механизмам, предусмотренным для учета при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций и по налогу на доходы физических лиц иных убытков, которые учитываются для целей налогообложения прибыли организаций и доходов физических лиц, соответственно¹. Так, полученные убытки при наличии подтверждающих их размер документов могут быть

¹ В настоящее время плательщики налога на доходы физических лиц вправе учесть при исчислении налоговой базы в соответствии со ст. 214.1 НК РФ убытки, полученные по операциям с обращающимися на организованном рынке ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок. На суммы таких убытков им могут быть предоставлены налоговые вычеты в соответствии со ст. 220.1 НК РФ.

перенесены на будущие периоды в течение десяти лет, следующих за годом их получения, при этом убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен полностью или частично на следующий год из последующих девяти лет. Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, их перенос на будущие периоды производится в той очередности, в которой они понесены.

Важно, что при переносе на будущие периоды убытков, полученных как физическими лицами, так и организациями по операциям в рамках инвестиционных товариществ, сохраняется принцип отдельного определения налоговой базы по категориям операций, указанным в п. 3 ст. 214.5 и п. 4 ст. 278.2 НК РФ. Это означает, что убытки по одной из категорий операций, например, с обращающимися ценными бумагами, полученные в прошлых налоговых периодах, не могут уменьшать прибыль, полученную по другим категориям операций — с обращающимися ценными бумагами, с обращающимися финансовыми инструментами срочных сделок, с долями участия в капитале организаций или по прочим операциям инвестиционного товарищества — в текущем и будущих налоговых периодах (п. 10 ст. 214.5 и п. 1.1 ст. 283 НК РФ). Сохраняется также отдельное определение налоговой базы по доходам от операций в рамках инвестиционного товарищества и по прочим операциям налогоплательщиков — организаций и физических лиц¹.

Далее для иллюстрации порядка учета для целей налогообложения убытков, полученных налогоплательщиками от операций в рамках инвестиционного товарищества, нам потребуются предположения об операциях, которые совершило инвестиционное товарищество из нашего примера в третьем и четвертом году своего функционирования.

Пусть в третьем году оно осуществило следующие операции:

- 1) за 130 тыс. руб. была продана половина ранее приобретенной доли участия в складочном капитале хозяйственного партнерства;

¹ Подробнее об этом далее.

- 2) за 150 тыс. руб. были приобретены акции трех малых компаний, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, каждый пакет стоимостью 50 тыс. руб.

Таким образом, инвестиционное товарищество в третьем году своей деятельности получило прибыль от операций с долями в капитале организаций в размере 30 тыс. руб.¹

Пусть в четвертом году инвестиционное товарищество совершило следующие операции:

- 1) за 200 тыс. руб. была реализована на организованном рынке ценных бумаг оставшаяся половина пакета акций малой инновационной компании, которая в прошлом году осуществила IPO, прибыль составила 160 тыс. руб.²;
- 2) за 118 тыс. руб. была продана вторая половина доли в складочном капитале хозяйственного партнерства, прибыль составила 18 тыс. руб.;
- 3) за 80 тыс. руб. был продан один из приобретенных в прошлом году пакетов акций, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, прибыль составила 30 тыс. руб.

При предположении, что в третьем и четвертом году функционирования инвестиционного товарищества состав его участников и установленные договором доли их участия в прибыли товарищества не менялись, на каждого участника будет приходиться 25% полученных финансовых результатов.

¹ Напомним, что, согласно условиям нашего примера, инвестиционное товарищество ранее приобрело долю в складочном капитале хозяйственного партнерства за 200 тыс. руб. Соответственно при реализации половины указанной доли оно может вычесть для целей налогообложения расходы на ее приобретение в размере 100 тыс. руб.

² Напомним, что по условиям нашего примера эти акции инвестиционное товарищество приобрело в первом году своей деятельности за 80 тыс. руб. и в марте второго года продало половину пакета. Таким образом, уменьшающие налоговую базу расходы на приобретение реализованных сейчас акций составляют 40 тыс. руб.

Рассмотрим порядок учета для целей налогообложения убытков, полученных налогоплательщиком от операций в рамках инвестиционного товарищества, на примере одного из товарищей — Товарища 1. Предположим, что он участвует только в одном инвестиционном товариществе¹. Результаты представлены в таблице 5.17. Для простоты примера в нем не учитываются приходящиеся на данного товарища суммы компенсации расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел, и суммы вознаграждения Управляющего товарища, которые учитываются в обычном порядке (как описано выше).

Участие лица в нескольких инвестиционных товариществах. Согласно нормам п. 9 ст. 214.5 и п. 10 ст. 278.2 НК РФ, если налогоплательщик — физическое лицо или организация участвует в нескольких инвестиционных товариществах, налоговая база по доходам от участия в инвестиционных товариществах определяется им совокупно по всем инвестиционным товариществам, в которых он участвует, но с сохранением раздельного исчисления налоговой базы по категориям операций, перечисленных соответственно в п. 3 и 4 указанных статей кодекса. Данный порядок определения налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах распространяется также на суммы убытков, перенесенные на будущие периоды и учитываемые у налогоплательщиков — физических лиц и организаций по правилам ст. 220.2 и 283 НК РФ, соответственно.

Для иллюстрации описанного порядка определения налоговой базы воспользуемся условиями примера выше для третьего и четвертого года функционирования инвестиционного товарищества. Дополнительно предположим, что Товарищ 3 из нашего примера, помимо данного инвестиционного товарищества (Товарищество 1), участвует еще в одном инвестиционном товариществе (Товарищество 2), в рамках операций которого он получил следующие финансовые результаты в рассматриваемых периодах:

¹ Пример с участием налогоплательщика в нескольких инвестиционных товариществах приводится в следующем подразделе.

Таблица 5.17

Год третий:	Финансовый результат, приходящийся на Товарища 1 по данному Управляющему товарища, руб.	Сумма убытка прошлого периода, уменьшающая налоговую базу в текущем периоде, руб.	Сумма убытка прошлого периода к учету в будущих периодах, руб.	Налоговая база, руб.
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	0
2) с необращающимися ценными бумагами	0	0	(812,5)	0
3) с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	7500	(7500)	(5000)	0
5) по прочим операциям	0	0	0	0
Год четвертый:				
1) с обращающимися ценными бумагами	40 000	0	0	40 000
2) с необращающимися ценными бумагами	7500	(812,5)	0	6688
3) с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0

Окончание табл. 5.17

	Финансовый результат, приходящийся на Товарища 1 по данным Управляющего товарища, руб.	Сумма убытка прошлого периода, уменьшающая налоговую базу в текущем периоде, руб.	Сумма убытка прошлого периода к учету в будущих периодах, руб.	Налоговая база, руб.
4) с долями в капитале организации	4500	(4500)	(500) *	0
5) по прочим операциям	0	0	0	0

* Оставшаяся неучтенной при исчислении налоговой базы по доходам от участия в инвестиционном товариществе, сумма убытка может быть учтена в налоговой базе по данной категории операций еще в течение восьми лет.

- 1) в году третьем: убыток по операциям с необращающимися ценными бумагами в размере 10 тыс. руб.;
- 2) в году четвертом:
 - а) прибыль по операциям с необращающимися ценными бумагами в размере 8 тыс. руб.;
 - б) убыток по операциям с долями участия в капитале организаций в размере 10 тыс. руб.

При этом для простоты примера предположим, что накопленного убытка, не учтенного в предыдущих периодах, от операций в рамках Товарищества 2 у Товарища 3 нет.

Пусть также доля Товарища 3 в расходах, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел, по каждому инвестиционному товариществу, в которых он участвует, в каждом году составила 5 тыс. руб. Тогда его налоговая база по доходам от участия в инвестиционных товариществах будет рассчитана как в таблице 5.18.

Следует отметить, что приведенный в таблице 5.18 порядок определения налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах неоднозначно следует из положений действующего налогового законодательства. Так, ст. 214.5 и 278.2 НК РФ прямо не установлено, какое действие надо производить сначала: суммирование финансовых результатов по категориям операций всех инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, или распределение расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел в каждом из инвестиционных товариществ, пропорционально доходам по соответствующим операциям.

По нашему мнению, это не является существенным пробелом налогового законодательства, поскольку результат практически не зависит от порядка осуществления указанных действий в связи с тем, что суммы убытков, которые не могут быть учтены для целей налогообложения в текущем периоде, впоследствии также учитываются по всем инвестиционным товариществам, в которых участвует налогоплательщик, в совокупности, соблюдаются только границы категорий операций, налоговая база по доходам от которых определяется раздельно. Таким образом, варьируя порядок действий в за-

висимости от значений финансовых результатов, налогоплательщики в принципе могут получить некоторую налоговую выгоду, оформив учет определенных сумм убытков ранее, чем при осуществлении указанных действий в другом порядке.

В связи с этим во избежание споров с налоговыми органами целесообразно оформить применяемый налогоплательщиками — организациями, участвующими в инвестиционных товариществах, порядок расчета налоговой базы по доходам от участия в нескольких инвестиционных товариществах в учетной политике для целей налогообложения. Для налогоплательщиков — физических лиц, по-видимому, потребуется получить позицию Минфина России.

Несмотря на то что это однозначно не определено в действующем налоговом законодательстве, представляется, что порядок осуществления действий при исчислении налогоплательщиками налоговой базы по доходам от участия в нескольких инвестиционных товариществах, приведенный в таблице 5.18, следует из совокупности норм п. 8 и 9 ст. 214.5 и п. 9 и 10 ст. 278.2 НК РФ, соответственно.

В пункте 8 ст. 214.5 и п. 9 ст. 278.2 НК РФ указано, что налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется как суммы доходов по отдельным категориям операций, уменьшенные на суммы компенсации расходов на ведение общих дел и расходов на выплату вознаграждения управляющим товарищам, приходящихся на долю налогоплательщика, а также убытков (в том числе убытков предыдущих налоговых периодов) по соответствующим операциям. Таким образом, можно заключить, что определение налогоплательщиком, участвующим в нескольких инвестиционных товариществах, налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах совокупно по всем таким товариществам (п. 9 ст. 214.5 и п. 10 ст. 278.2 НК РФ) предполагает сначала суммирование значений финансовых результатов в разрезе отдельных категорий операций, сообщенных управляющими товарищами каждого из инвестиционных товариществ, а затем вычет совокупных сумм указанных расходов и убытков, приходящихся на данного налогоплательщика по всем инвестиционным товариществам, в которых он участвует.

Таблица 5.18

Год третий:	Финансовый результат по операциям в рамках Товарищества 1, руб.	Финансовый результат по операциям в рамках Товарищества 2, руб.	Совокупный финансовый результат, руб.	Доля в общих доходах, %	Расходы на ведение общих дел, руб.	Сумма убытка, учтены в налоговой базе бухгалтерского периода, руб.	Сумма убытка прошлых периодов, руб.	Сумма убытка прошлых периодов, уменьшающая налоговую базу в текущем периоде, руб.	Налоговая база, руб.
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2) с необращающимися ценными бумагами	0	(10 000)	(10 000)	0	0	(10 000)	0	0	0
3) с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	7500	0	7500	100	10 000	(2500)	0	0	0
5) по прочим операциям	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Всего			-	100	10 000				
Год четвертый:									

5. ИНВЕСТИЦИОННОЕ ТОВАРИЩЕСТВО

Окончание табл. 5.18

	Финансовый результат по операциям в рамках Товарищества 1, руб.	Финансовый результат по операциям в рамках Товарищества 2, руб.	Совокупный финансовый результат, руб.	Доля в общих доходах, %	Расходы на ведение общих дел, руб.	Сумма убытка, учтенного в налоговой базе бухгалтерских периодов, руб.	Сумма убытка прошлых периодов, уменьшающая налоговую базу в текущем периоде, руб.	Налоговая база, руб.
1) с обращающимися ценными бумагами	40 000	0	40 000	73	7300	0	0	32 700
2) с необращающимися ценными бумагами	7500	8000	15 000	27	2700	0	(10 000)	2 300
3) с обращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	4500	(10 000)	(5500)	0	0	(8000) *	0	0
5) по прочим операциям	0	0	0	0	0	0	0	0
Всего			55 000	100	10 000			

* Из оставшейся неучтенной при определении налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах суммы в 8 тыс. руб. 2,5 тыс. руб. могут быть учтены в налоговой базе по данной категории операций еще в течение девяти лет, а 5,5 тыс. руб. – в течение десяти лет.

Обособление налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах от налоговой базы по прочим операциям налогоплательщиков. В соответствии с нормами п. 4 ст. 214.5 и п. 5 ст. 278.2 НК РФ, по общему правилу¹, налоговая база по доходам от участия в инвестиционных товариществах определяется отдельно от налоговой базы по доходам от прочих операций налогоплательщиков — физических лиц и организаций, в том числе операций с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, осуществляемыми не через договоры инвестиционного товарищества.

Это означает, в частности, что какую бы деятельность ни осуществлял налогоплательщик, причем независимо от того, является ли он организацией или физическим лицом, убытки по операциям в рамках инвестиционного товарищества не могут уменьшать доходы (прибыль) от его основной деятельности, и наоборот — убытки от основной деятельности не могут уменьшать его доходы (прибыли), полученные от участия в инвестиционных товариществах.

Если налогоплательщик — организация или физическое лицо совершает операции с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, в том числе в качестве основной деятельности, например, профессионального участника рынка ценных бумаг или через финансового посредника (брокера, доверительного управляющего и т. п.), убытки по операциям в рамках инвестиционного товарищества, даже по тем же самым категориям операций, не уменьшают иные доходы (прибыли) от операций с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами, и наоборот — убытки от операций с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, совершенных не в рамках договора инвестиционного товарищества, не уменьшают доходы (прибыли) от таких операций в рамках договоров инвестиционного товарищества.

¹ Исключения из данного правила рассмотрены ниже в подразделе «Уступка участником прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества».

Для Товарища 3 из нашего примера последнее означает, в частности, что даже если он, самостоятельно или через брокера осуществляя операции, получит прибыль в размере, предположим, 15 тыс. руб. по операциям с необращающимися ценными бумагами в году третьем, он не сможет уменьшить ее на сумму полученных по данной категории операций в рамках инвестиционного товарищества убытков в размере 10 тыс. руб. Таким образом, убытки, полученные в рамках деятельности инвестиционных товариществ по той или иной категории операций, могут быть учтены для целей налогообложения только в счет доходов (прибыли) от участия в инвестиционных товариществах по той же категории операций, правда, как показано выше, по всей совокупности инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик.

Следует обратить внимание, что участники инвестиционных товариществ — иностранные лица не могут воспользоваться автоматическим зачетом убытков, полученных от операций в рамках одного инвестиционного товарищества, в счет прибыли, полученной в рамках другого инвестиционного товарищества с их участием. Это связано с тем, что по доходам иностранных лиц от участия в инвестиционных товариществах управляющие товарищи, ответственные за ведение налогового учета, выступают налоговыми агентами, при этом инвестиционные товарищества, в которых участвует иностранное лицо, могут быть никак не связаны между собой.

Российские участники инвестиционных товариществ производят суммирование доходов (прибыли) и убытков по соответствующим категориям операций в рамках нескольких инвестиционных товариществ при подаче налоговой декларации, то же может сделать и иностранный участник, однако управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, в каждом из инвестиционных товариществ, в которых это иностранное лицо участвует, уже удержал соответствующие суммы налога. Таким образом, на практике возможны ситуации, когда с доходов иностранного лица от участия в инвестиционных товариществах удерживается

больше налога, чем уплатило бы российское лицо при самостоятельном исчислении налоговой базы по таким доходам. В этом случае иностранное лицо имеет право получить зачет или возврат излишне уплаченных сумм налога.

Выплата дивидендов по ценным бумагам, приобретенным инвестиционным товариществом. Следует отметить, что выплаты дивидендов по ценным бумагам, приобретенным инвестиционными товариществами, никак не отражаются на финансовых результатах, определяемых управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, на уровне инвестиционного товарищества, если строго следовать положениям действующего налогового законодательства.

Так, нормой абз. 2 п. 2 ст. 278.2 НК РФ предусмотрено, что при определении прибыли (убытка) от деятельности в рамках инвестиционного товарищества управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, не учитывает выплачиваемые участникам договора доходы в виде дивидендов по ценным бумагам и долям участия в уставном капитале организаций, приобретенным в рамках инвестиционного товарищества. При этом указанные доходы включаются в доходы от долевого участия в деятельности организаций у участников инвестиционного товарищества.

Пунктом 5 ст. 214.5 НК РФ в соответствии с приведенной нормой ст. 278.2 НК РФ уточнено, что для участников инвестиционных товариществ — физических лиц дивиденды по ценным бумагам (а также долям участия в уставном капитале организаций), приобретенным в рамках деятельности инвестиционного товарищества, учитываются в соответствии со ст. 214 НК РФ, которая определяет особенности уплаты налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации.

Другими словами, доходы в виде дивидендов, полученные участниками по ценным бумагам и долям участия в капитале организаций, приобретенным инвестиционными товариществами, учитываются для целей налогообложения так же, как другие доходы в виде дивидендов, без каких-либо особенностей. Обособления налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах здесь не происходит, поскольку

доходы в виде дивидендов не предполагают учитываемых для целей налогообложения соответствующих им расходов.

Такой порядок налогового учета доходов в виде дивидендов, полученных по ценным бумагам, приобретенным инвестиционными товариществами, в частности, освобождает управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета, от выполнения функций налогового агента, если их не выполнил или выполнил не в полной мере эмитент.

Вместе с тем необходимо отметить, что указанные нормы налогового законодательства исходят из того, что эмитент будет перечислять дивиденды не на счет инвестиционного товарищества, а на счета каждого из товарищей. Это обусловлено тем, что собственниками приобретенных инвестиционным товариществом ценных бумаг выступают именно товарищи — пропорционально стоимости внесенных ими вкладов в общее дело. Однако в настоящее время нормативная база для обязательного применения такого порядка выплаты дивидендов по ценным бумагам, приобретенным инвестиционными товариществами, отсутствует. Это способствует сохранению налоговых рисков, в частности, связанных с квалификацией передаваемых от инвестиционного товарищества его участникам дивидендов, в условиях, когда инвестиционное товарищество является договором, а не лицом.

Уступка участником прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества. Согласно ст. 15 Закона № 335-ФЗ, товарищи, не являющиеся управляющими товарищами, вправе передать свои права и обязанности по договору инвестиционного товарищества полностью или частично другому товарищу либо третьему лицу, если иное не установлено таким договором. При этом передача прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества управляющими товарищами не допускается.

Согласно нормам п. 12 ст. 214.5 и п. 12 ст. 278.2 НК РФ, при выходе налогоплательщика — физического лица или организации из инвестиционного товарищества в результате уступки прав и обязанностей по договору налоговая база определяется как полученные им при выходе из инвестиционного товарищества доходы, уменьшенные на величину оплаченного

им к моменту выхода вклада в общее дело и/или сумм, уплаченных им за приобретение прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества. Таким образом, по сути, налоговая база при уступке участником инвестиционного товарищества прав и обязанностей по договору определяется по тем же общим правилам, что и налоговая база при реализации доли участия в капитале организаций.

Для иллюстрации указанного порядка определения налоговой базы предположим, что Товарищ 3 из нашего примера выше в январе пятого года функционирования инвестиционного товарищества решил частично (на 50%) уступить свои права и обязанности по договору другой российской организации (далее — Товарищ 4) за 200 тыс. руб. Результаты этой операции для целей налогообложения представлены в таблице 5.19.

Таблица 5.19

	Сумма дохода от операции, руб.	Величина оплаченного вклада на момент операции, руб.	Уступаемая доля	Сумма, уменьшающая доходы от операции, руб.	Налоговая база, руб.
Товарищ 3	200 000	300 000	50%	150 000	50 000
Справочно:					
Доля участия в прибыли товарищества			12,5%		
Справочно — Товарищ 4:					
Величина оплаченного вклада, руб.			0		
Сумма, уплаченная за приобретение прав и обязанностей по договору, руб.			200 000		
Доля участия в прибыли товарищества			12,5%		

Несмотря на то что Товарищ 4 в нашем примере не вносил вклад в общее дело, при его выходе из инвестиционного товарищества (в результате дальнейшей уступки прав и обя-

занностей по договору или выдела доли из общего имущества товарищей) 200 тыс. руб., т.е. сумма, уплаченная им за приобретение прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества, будет приниматься для целей налогообложения в уменьшение полученных при выходе из товарищества доходов. Если впоследствии по условиям договора инвестиционного товарища этот товарищ внесет, к примеру, 100 тыс. руб. в качестве вклада в общее дело, сумма, уменьшающая для целей налогообложения доходы, полученные им при выходе из товарищества, составит уже 300 тыс. руб.

Теперь предположим, что Товарищ 3 из нашего примера частично уступил свои права и обязанности по договору инвестиционного товарищества не за 200 тыс. руб., а за 100 тыс. руб. Тогда его убыток от этой операции составит 50 тыс. руб.

Согласно положениям п. 12 ст. 214.5 и п. 12 ст. 278.2 НК РФ, убытки, полученные налогоплательщиками — физическими лицами и организациями при выходе из инвестиционных товариществ в результате уступки прав и обязанностей по договору или выдела доли из общего имущества товарищей, учитываются для целей налогообложения в составе налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг¹. Это единственное исключение из правила раздельного определения налоговой базы по доходам от участия в инвестиционных товариществах и от прочих операций налогоплательщиков, которое описано выше.

Таким образом, если Товарищ 3 в нашем примере получил убыток от уступки своих прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества, он сможет учесть его для целей налогообложения (в т.ч. в будущих налоговых периодах в течение десяти лет, следующих за налоговым периодом получения соответствующего убытка) только в счет доходов от осуществляемых не в рамках инвестиционных товариществ (т.е. самостоятельно, через брокера и т.п.) операций с необращающимися ценными бумагами.

¹ Для налогоплательщиков — физических лиц это операции, указанные в подп. 2 п. 1 ст. 214.1 НК РФ.

Необходимо обратить внимание на следующий момент. Нормы п. 12 ст. 214.5 и п. 12 ст. 278.2 НК РФ говорят о *выходе* налогоплательщика из инвестиционного товарищества, т. е. формально регулируют ситуацию полной, но не частичной уступки участниками своих прав и обязанностей по договору. При этом Закон № 335-ФЗ говорит не о выходе, а о прекращении участия лица в договоре инвестиционного товарищества. Таким образом, трактовка понятия «выход налогоплательщика из договора инвестиционного товарищества» остается на усмотрение правоприменителей.

На наш взгляд, это создает определенные налоговые риски для участников в случае частичной уступки ими прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества с убытком. Такие убытки могут быть не приняты для целей налогообложения, исходя из того что соответствующий товарищ формально из договора не выходил, он продолжает оставаться его участником, только с меньшей долей участия в прибыли товарищества. А иных норм, позволяющих учесть для целей налогообложения убытки от таких операций, в Налоговом кодексе РФ нет.

Это, по-видимому, диктует необходимость дополнения ст. 214.5 и 278.2 НК РФ положениями, регулирующими учет для целей налогообложения убытков при частичной уступке прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества. При этом следует отметить, что убытки, полученные участниками договора инвестиционного товарищества при частичной, а не при полной уступке своих прав и обязанностей по договору, при разработке для их учета положений в налоговом законодательстве не обязательно относить на налоговую базу по операциям с необращающимися ценными бумагами, осуществляемым не в рамках договоров инвестиционного товарищества.

Для случаев полной уступки прав и обязанностей по договору такой порядок, закрепленный в налоговом законодательстве, обусловлен необходимостью предоставить налогоплательщикам, участвующим только в одном инвестиционном товариществе, возможность учесть для целей налогообложения полученные при выходе из него убытки. В случае ча-

стичной уступки прав и обязанностей налогоплательщики продолжают оставаться участниками по крайней мере одного договора инвестиционного товарищества, таким образом, полученные при уступке убытки могут приниматься в счет доходов от участия в инвестиционном товариществе по категориям операций пропорционально суммам таких доходов, т. е. по аналогии с компенсацией расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел, и с расходами на выплату вознаграждения управляющим товарищам.

Порядок определения налоговой базы при выходе налогоплательщика — физического лица или организации из инвестиционного товарищества в результате выдела доли из имущества, находящегося в общей собственности товарищей¹, также регулируется нормами п. 12 ст. 214.5 и п. 12 ст. 278.2 НК РФ и аналогичен описанному в данном разделе комментария для уступки прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества.

В частности, в случае выхода налогоплательщика из инвестиционного товарищества в результате выдела его доли из общего имущества товарищей возможно (например, при выделе его доли в натуре по требованию кредитора для обращения на нее взыскания) получение им доходов не в виде денежных средств, а в виде имущества и/или имущественных прав, находившихся в общей собственности товарищей. В этой ситуации, согласно п. 12 ст. 214.5 и п. 12 ст. 278.2 НК РФ, сумма соответствующих доходов определяется по данным налогового учета инвестиционного товарищества. При этом, если товарищу в результате выдела доли из общего имущества товарищей передается имущество и/или имущественные права, отрицательная разница между оценкой такого имущества и/или имущественных прав и оценкой, по которой эти активы ранее были переданы в качестве вклада в общее дело, не признается убытком для целей налогообложения. Это положение

¹ Согласно положениям Закона № 335-ФЗ, выдел доли участника из общего имущества товарищей допускается по требованию кредитора такого участника (ст. 16), а также по требованию участника, если это предусмотрено договором инвестиционного товарищества (п. 2 ст. 7).

налогового законодательства предотвращает повторный вычет амортизации таких объектов для целей налогообложения¹.

Согласно нормам подп. 6 п. 3 ст. 39 и подп. 34 п. 3 ст. 149 НК РФ, передача имущества и /или имущественных прав в пределах первоначального взноса участнику договора инвестиционного товарищества или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности товарищей, не облагается налогом на добавленную стоимость.

Расторжение или прекращение договора инвестиционного товарищества. В соответствии с нормами п. 13 ст. 214.5 и п. 13 ст. 278.2 НК РФ при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества у его участников — физических лиц и организаций в налоговом периоде, в котором договор перестал действовать, налоговая база рассчитывается по общим, описанным выше правилам. При этом с разницы между фактически полученными при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества доходами и величиной оплаченного вклада в общее дело налоги на доходы (прибыль) не взимаются.

Такой порядок позволяет избежать двойного налогообложения доходов (прибыли), полученных налогоплательщиками — физическими лицами и организациями от участия в инвестиционных товариществах, в том числе при прекращении и расторжении таких договоров. Поскольку товарищи уплачивают налоги на доходы (прибыль) соответственно в каждом налоговом периоде, все средства, которые инвестиционное товарищество распределяет между своими участниками, уже обложены налогом на доход (прибыль). Поэтому при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества остается включить в налоговую базу только доходы (прибыли), полученные от операций в рам-

¹ Амортизация по переданным управляющими товарищами в качестве вклада в общее дело основным средствам и /или нематериальным активам может начисляться для целей налогового учета у инвестиционного товарищества, в частности, если оно передает в уставные (складочные) капиталы организаций не сами эти активы, а право их использования.

ках товарищества в том налоговом периоде, в котором договор прекратил действие.

Для иллюстрации порядка расчета налоговой базы при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества продолжим наш пример и предположим, что в конце пятого года договор был прекращен. При этом в течение пятого года своей деятельности инвестиционное товарищество совершило следующие операции:

- 1) за 50 тыс. руб. были проданы акции малых компаний, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, стоимость которых при приобретении составляла 100 тыс. руб.;
- 2) доля в малом инновационном предприятии, в уставный капитал которой товарищество на первом году своего функционирования вложило 400 тыс. руб. и патент, оцениваемый, по данным налогового учета, в 10 тыс. руб., была реализована за 2 млн руб.

Пусть расходы, произведенные Управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел, в данном году составили 30 тыс. руб.

Финансовые результаты инвестиционного товарищества в расчете на каждого участника представлены в таблице 5.20.

Как можно видеть из данных таблицы, в году расторжения или прекращения договора инвестиционного товарищества налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе, как и обычно, рассчитывается по отдельным категориям операций, совершенных в рамках товарищества, с вычетом сумм компенсации управляющему товарищу произведенных им расходов в интересах всех товарищей для ведения общих дел (а также расходов на выплату вознаграждения управляющему товарищу¹), а также сумм убытков прошлых периодов, учитываемых в текущем периоде (т. е. перенесенных на будущее).

¹ В примере данный вид расходов товарищей не представлен, поскольку они учитываются в целом аналогично расходам на ведение общих дел.

Таблица 5.20

	Управляющий товарищ				
	Всего	Товарищ 1	Товарищ 2	Товарищ 3	Товарищ 4
Доходы (убытки) по категориям операций, руб.:					
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	0	0
2) с необращающимися ценными бумагами	(50 000)	(12 500)	(12 500)	(6250)	(6250)
3) с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	1 590 000	397 500	397 500	198 750	198 750
5) по прочим операциям	0	0	0	0	0
Расходы на ведение общих дел, руб.*	30 000	7 500	7 500	3 750	3 750
Сумма убытка прошлого периода, уменьшающая налоговую базу в текущем периоде, руб.:					
1) с обращающимися ценными бумагами	0	0	0	0	0
2) с необращающимися ценными бумагами	0	0	0	0	0
3) с необращающимися финансовыми инструментами срочных сделок	0	0	0	0	0
4) с долями в капитале организаций	(500)	(500)	(500)	(500)	-
5) по прочим операциям	0	0	0	0	0
Налоговая база (по операциям с долями в капитале организаций), руб.	389 500	389 500	389 500	194 500	195 000
Ставка налога на доходы (прибыль), %	20	13	20	20	20

Окончание табл. 5.20

	Управляющий товарищ				
	Управляющий товарищ	Товарищ 1	Товарищ 2	Товарищ 3	Товарищ 4
Всего	77 900	50 635	77 900	38 900	39 000
Сумма налога на доходы (прибыль), руб.					
Справочно:					
Доля участия в прибыли товарищества, %	25	25	25	12,5	12,5

* Поскольку инвестиционное товарищество получило в данном году доходы (прибыль) только по одной из категорий операций, вся сумма, соответствующая доле каждого из товарищей в общей сумме расходов, произведенных Управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел, уменьшается доходы по данной категории операций.

Как видно из таблицы 5.20, участники инвестиционного товарищества в году прекращения действия договора получили убытки по операциям с необращающимися ценными бумагами. И если Товарищ 4 не может учесть приходящуюся на него сумму убытка для целей налогообложения, поскольку по условиям нашего примера присоединился к договору инвестиционного товарищества в этом году, то остальные товарищи вправе это сделать. При этом, несмотря на то что по операциям с долями участия в капитале организаций ими получены налогооблагаемые доходы (прибыль) и договор инвестиционного товарищества прекращает действие, они не могут уменьшить такие доходы (прибыль) на суммы таких убытков.

Убытки, полученные налогоплательщиками — физическими лицами и организациями при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества, согласно нормам п. 13 ст. 214.5 и п. 13 ст. 278.2 НК РФ, учитываются ими по соответствующей категории операций в рамках других договоров инвестиционного товарищества, в которых они участвуют, или же переносятся на будущие периоды. Это означает, что если, например, Управляющий товарищ участвует еще хотя бы в одном инвестиционном товариществе в году прекращения рассматриваемого договора, причем необязательно в качестве управляющего товарища, и в рамках этого инвестиционного товарищества получает прибыль от операций с необращающимися ценными бумагами, он вправе уменьшить сумму такой прибыли на 12,5 тыс. руб. (см. табл. 5.20).

В то же время, если, например, Товарищ 1 участвовал только в одном инвестиционном товариществе, то он сможет учесть для целей налогообложения приходящиеся на него 12,5 тыс. руб. убытка по операциям с необращающимися ценными бумагами, только если в течение ближайших десяти лет войдет в состав участников другого договора инвестиционного товарищества, в рамках которого за этот период времени получит доходы от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке. Если он больше не будет участвовать в инвестиционных товариществах, принять такой убыток для целей налогообложения он не сможет.

Необходимо отметить, что, как и в случае выхода налогоплательщиков из договора инвестиционного товарищества в результате уступки ими прав и обязанностей по договору или выдела их доли из общего имущества товарищей, при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества у участников — физических лиц и организаций не признается убытком отрицательная разница между оценкой переданных им имущества и /или имущественных прав и оценкой, по которой эти активы ранее были внесены в качестве вклада в общее дело.

Также следует отметить, что, исходя из содержания норм подп. 6 п. 3 ст. 39 и подп. 34 п. 3 ст. 149 НК РФ, передача имущества и /или имущественных прав участнику договора инвестиционного товарищества или его правопреемнику в случае раздела общего имущества товарищей не облагается налогом на добавленную стоимость, только если эти активы не превышают величины оплаченного вклада данного участника. Положительная разница между оценкой передаваемых активов по правилам налогового учета и суммой оплаченного вклада участника на момент расторжения или прекращения договора инвестиционного товарищества является объектом обложения НДС.

Налог на имущество организаций в деятельности инвестиционного товарищества. Согласно п. 1 ст. 374 НК РФ, налог на имущество организаций взимается с объектов основных средств. Таким образом, поскольку, как указывалось выше, совместная инвестиционная деятельность в определении Закона № 335-ФЗ прямо не предусматривает приобретения и создания основных средств, данный налог будет встречаться в практике инвестиционных товариществ достаточно редко.

Основные средства могут возникать на балансе инвестиционных товариществ, в частности, в результате внесения вклада таким имуществом управляющими товарищами, а также в результате распределения при ликвидации организаций, в капитале которых инвестиционное товарищество ранее приобрело долю (в т. ч. хозяйственных партнерств).

В соответствии с п. 1 ст. 377 НК РФ налог на имущество организаций уплачивается:

- а) по основным средствам, переданным в совместную деятельность, — передавшими их участниками договора инвестиционного товарищества (управляющими товарищами);
- б) по основным средствам, приобретенным и /или созданным в процессе совместной деятельности, — всеми товарищами пропорционально стоимости их вкладов в общее дело.

При этом в последнем случае налоговая база определяется участниками договора инвестиционного товарищества на основе сведений, сообщаемых управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета (п. 2 ст. 377 НК РФ).

Рассмотрим пример. Предположим, что на каком-то этапе своей деятельности инвестиционное товарищество из нашего примера получило основные средства в результате ликвидации хозяйственного партнерства, в складочном капитале которого оно ранее приобрело долю. Имущество было принято к налоговому учету инвестиционного товарищества по стоимости 100 тыс. руб., тогда налог на имущество организаций распределится между участниками так, как показано в таблице 5.21.

Таблица 5.21

	Всего	Управляющий товарищ	Товарищ 1	Товарищ 2	Товарищ 3
Налоговая база: 100 тыс. руб.					
Ставка налога: 2,2%					
Величина оплаченного вклада по данным налогового учета, руб.	1 200 010	310 000	300 000	300 000	300 000
Доля в общей величине оплаченных вкладов, %	100	25	25	25	25
Сумма налога, руб.	2200	550	550	550	550

Необходимо отметить, что несмотря на то что по условиям нашего примера Товарищ 1 является физическим лицом, он

все равно уплачивает свою долю налога на имущество организаций, поскольку ст. 377 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы в рамках договора инвестиционного товарищества независимо от состава участников такого договора.

5.3. О порядке информационного взаимодействия участников инвестиционного товарищества и налоговых органов

В связи с тем что в процесс контроля за деятельностью инвестиционного товарищества может быть вовлечен ряд территориальных налоговых органов (если участники товарищества состоят на учете в разных налоговых инспекциях), возникает необходимость четкой организации их взаимодействия.

Для того чтобы предложить схему информационного обмена, необходимо в первую очередь проанализировать состояние информационно-технического обеспечения налоговых органов и ответить на вопрос, позволяет ли существующий уровень информационно-технологической обеспеченности налоговой службы организовать движение информации о деятельности инвестиционного товарищества без потери качества налогового контроля.

Информационные системы налоговых органов активно развились на протяжении последних десяти лет. Первым этапом стало формирование единых реестров юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ЕГРЮЛ и ЕГРИП), которые были созданы в результате принятия Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». До этого регистрация создаваемых организаций осуществлялась на уровне субъектов Федерации и единство информационных ресурсов по данному направлению не обеспечивалось.

Создание ЕГРЮЛ и ЕГРИП позволило сформировать организационные и функциональные основы работы налого-

вых органов, выстроить структуру налоговой службы. Была создана разветвленная информационно-телекоммуникационная инфраструктура, охватывающая все территориальные налоговые органы¹.

Вторым этапом стало активное формирование информационных ресурсов Федеральной налоговой службы, в частности:

- 1) постоянно совершенствовалась информационная система АИС «Налог»². Хотя идеи АИС «Налог» были заложены еще в середине 1990-х гг., широкое внедрение в регионах она получила с 2002 по 2009 г.³ Позднее в результате ее доработки была создана ЭОД «Налог» — система электронной обработки данных;
- 2) были созданы межрегиональная инспекция по централизованной обработке данных (ЦОД ФНС)⁴ и пять специализированных процессинговых центров по централизованной обработке данных в Волгограде, Нижнем Новгороде, Санкт-Петербурге, Кемерове и Москве.

Результатами этого стали:

- 1) автоматизация камеральных проверок;
- 2) завершение перехода к электронной форме работы с налоговой отчетностью (поправками в Налоговый кодекс РФ, внесенными в 2006 г. и вступившими в силу в 2007 г., был

¹ См.: Для повышения качества налогового администрирования необходима комплексная модернизация налоговой службы. Интервью с М. В. Мишустиним // Российский налоговый курьер. 2010. № 22.

² См., напр.: Приказ Госналогслужбы РФ от 3 февраля 1995 г. № ВП-3-12/4 «Об упорядочении разработки и внедрения программно-технических средств автоматизированной информационной системы в налоговых органах».

³ См., напр.: Кузнецова В. Камеральные проверки налоговых деклараций с применением информационной системы налоговых органов // Клуб главных бухгалтеров. 2010. № 11.

⁴ Межрегиональная инспекция по централизованной обработке данных ФНС России (федеральный ЦОД) создана в 2002 г. и расположена в Москве.

предусмотрен обязательный переход к системе электронной отчетности всех крупных и средних организаций, среднесписочная численность сотрудников у которых превышает 100 человек). При этом отчетность малых организаций, сохранивших право сдавать ее в бумажном виде, вводится в электронную систему налоговыми органами и проверяется так же, как и отчетность прочих налогоплательщиков в электронной форме¹.

В системе ЭОД «Налог» сформировано направление «Учет и контроль», которое предоставляет пользователю возможность автоматизировать²:

- ¹ Представление и прием налоговых деклараций, расчетов и иных налоговых документов осуществляется в порядке, установленном:
 - ст. 80 Налогового кодекса РФ;
 - Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
 - Приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. № БГ-3-32/169 (Порядок представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи);
 - Приказом МНС России от 10 декабря 2002 г. № БГ-3-32/705 (Методические рекомендации об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи);
 - Приказом Минфина России от 18 января 2008 г. № 9н (Административный регламент ФНС России по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в т. ч. в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и 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, а также представлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения);
 - Приказом ФНС России от 2 ноября 2009 г. № ММ-7-6/534@ (Методические рекомендации по организации электронного документооборота при представлении налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи).
- ² См.: Кузнецова В. Камеральные проверки налоговых деклараций с применением информационной системы налоговых органов // Клуб главных бухгалтеров. 2010. № 11; Налоговый процесс. М.: Юнити-Дана, 2009.

- а) регистрацию документов налоговой отчетности;
- б) ввод и камеральную проверку документов налоговой отчетности;
- в) междокументальный контроль налоговой отчетности, основанный на сопоставлении данных, представленных в различных декларациях (налоговых расчетах) одного налогоплательщика, в том числе позволяющий оценить динамику его прибыли, оборотов, налоговых обязательств и т. д. за несколько периодов;
- г) ввод и обработку документов о налоговом нарушении;
- д) анализ данных документов;
- е) формирование статистических показателей.

Третьим этапом развития информационных ресурсов налоговой службы, создающих базу для контроля за деятельностью инвестиционных товариществ, можно считать формирование расширенных досье налогоплательщиков, которые, в отличие от ЕГРЮЛ и ЕГРИП, содержат не только их официальные реквизиты (ИНН, место нахождения и т. д.), но и обобщенные сведения о хозяйственной деятельности каждого из них.

Началом третьего этапа можно считать 2007 г., когда за счет формирования досье налогоплательщиков налоговая служба получила возможность частично автоматизировать процесс планирования выездных проверок на основе формализации критериев отбора проверяемых организаций.

Основой для формализации системы планирования выездных проверок стала Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденная приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@. В целях реализации этой концепции налоговыми органами был сформирован блок информационных ресурсов (программных информационных комплексов), которые можно рассматривать в качестве прототипа информационного ресурса по инвестиционным товариществам.

В частности, налоговые органы ведут следующие узкоспециализированные базы данных, позволяющие оптимизировать предупредительную работу с налогоплательщиками:

- а) ПИК «НДС»;
- б) ПИК «Счет-фактура»;
- в) ПИК «Одnodневки»;
- г) ПИК «Таможня»;
- д) базы данных по материалам предыдущих проверок;
- е) информационный ресурс федерального уровня «Беларусь-обмен»;
- ж) информационный ресурс федерального уровня «Сведения о кредитных организациях».

В общей сложности ЦОД ФНС России осуществляет формирование более тридцати федеральных информационных ресурсов и справочников¹.

В совокупности использование специализированных баз данных как раз и позволяет налоговой службе сформировать «досье налогоплательщика». Досье налогоплательщика состоит из четырех частей.

В первой части содержится идентификационная информация («реквизиты») организации.

Во второй части — основные сведения о хозяйственной деятельности налогоплательщика, включая данные об основных его сделках, влияющих на формирование налоговой базы.

Третья часть досье содержит косвенные данные о хозяйственной деятельности налогоплательщика, в основном полученные налоговыми органами из внешних источников.

Четвертая часть досье включает так называемую сигнальную информацию, на основании которой можно определить степень рисков нарушения конкретным налогоплательщиком действующего законодательства. В частности, на основании сигнальной информации может быть проведена оценка деятельности налогоплательщика по критериям для самостоятельной проверки организаций².

¹ См., напр.: *Мирошникова И. А.* Федеральный центр обработки данных ФНС России: основные задачи, результаты работы и перспективы развития // Российский налоговый курьер. 2009. № 24.

² Установлены Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (с учетом изм. и доп.).

В перспективе также планируется усилить автоматизацию процессов налогового контроля, в том числе за счет следующих мероприятий¹:

- 1) максимальное разделение информационной системы на два блока функций: автоматической обработки информации (налоговый автомат) и интерактивной работы пользователей.

Функции налогового автомата планируется реализовать за счет расширения полномочий ЦОД ФНС России. Они должны включать формирование начислений и платежей, расчет пеней и подготовку документов для направления налогоплательщику. Кроме того, в ЦОД планируется перенести функции оперативного перевода данных от внешних источников (Федеральное казначейство, Центральный банк, Сбербанк, Росреестр, ЗАГС, ФМС России и др.). Конечной целью создания налогового автомата является переход полностью на электронный документооборот и с внешними источниками, и с налогоплательщиками.

При этом за территориальными инспекциями планируется сохранить только функции работы с заявителями и контрольную работу;

- 2) глобальная перестройка сервиса «личный кабинет», который должен стать местом доступа налогоплательщиков к информации, содержащейся в интернет-ресурсах ФНС России, а также к сервисам по взаимодействию налогоплательщиков и налоговых органов бесконтактным способом. Эти сервисы будут включать проведение регистрации, перерегистрации, сверки расчетов, запросов документов, осуществление зачетов и возвратов налогов;
- 3) формирование единой системы мониторинга и управления деятельностью налоговой службы, включая контроль

¹ См.: Для повышения качества налогового администрирования необходима комплексная модернизация налоговой службы. Интервью с М.В. Мишустиным // Российский налоговый курьер. 2010. № 22.

соблюдения процедур и сроков, формирование сигнальной информации об организационно-технологическом состоянии налогового органа, блок поддержки принятия управленческих решений;

- 4) модернизация телекоммуникационной системы ФНС России путем перевода всех точек подключения в единый сегмент и переход на работу с единым провайдером, а также перестройка системы ЦОД с учетом возложения на него дополнительных функций.

Анализ системы информационных ресурсов, используемой налоговыми органами, позволяет сделать вывод, что модуль, необходимый для контроля за деятельностью инвестиционных товариществ, может быть создан без перестройки существующей системы информационного взаимодействия и серьезных затрат. В качестве базы для его создания следует выделить:

- 1) наличие ЦОД ФНС, позволяющего централизовать обработку данных о налогоплательщиках, находящихся на территории, относящейся к разным налоговым инспекциям;
- 2) наличие обязательного электронного обмена данными с налоговым органом для всех налогоплательщиков, кроме малых предприятий (со среднесписочной численностью сотрудников до 100 человек);
- 3) наличие разветвленной базы данных о хозяйственной деятельности налогоплательщиков и программных инструментов их обработки.

Дополнительный модуль «Инвестиционные товарищества» может быть встроен в существующую систему. Первым этапом создания базы данных должна стать разработка ее логической структуры. Сформулируем общие требования к ней.

Программный информационный комплекс «Инвестиционные товарищества» должен обеспечивать возможность составления досье на каждый договор такого рода, а также возможность планирования камерального и выездного контроля в отношении участников договора.

Первый раздел досье инвестиционного товарищества должен объединять сведения о договоре инвестиционного товарищества, а также об управляющих товарищах, включая подробную информацию о товарище, ответственном за ведение налогового учета.

Информация о прочих участниках инвестиционного товарищества может объединяться в самостоятельный подраздел первого раздела досье. Однако она скорее всего будет неполной, поскольку управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, не обязан сообщать обо всех изменениях состава участников договора инвестиционного товарищества в реальном времени. Данная информация может объединять сведения, полученные в ходе ранее проводившихся мероприятий налогового контроля, включая данные запросов, направленных участникам договора налоговыми органами.

В первом разделе досье целесообразно также аккумулировать информацию о расчетных счетах управляющих товарищей. Эти данные каждый налогоплательщик сообщает в налоговую инспекцию по месту своего нахождения. Следовательно, через ЦОД может быть проведена выборка этих данных в отношении участников договора инвестиционного товарищества. Отдельно в досье должна содержаться информация о счетах инвестиционного товарищества, предназначенных для ведения общих дел.

Во втором разделе досье инвестиционного товарищества должна объединяться информация, полученная из второй части досье налогоплательщиков — управляющих товарищей, которые составляют по месту их учета, плюс следующие данные:

- а) об основных сделках инвестиционного товарищества (по результатам предыдущих мероприятий налогового контроля);
- б) сведения, полученные из расчетов финансового результата инвестиционного товарищества;
- в) сведения, полученные от территориальных налоговых органов о факте подачи участниками инвестиционного това-

- рищества деклараций (расчетов) на основании данных, переданных им управляющим товарищем;
- г) иные сведения, позволяющие осуществлять предпроверочный анализ деятельности инвестиционного товарищества.

Третья часть досье инвестиционного товарищества должна объединять сведения, полученные из третьей части досье товарищей (косвенные данные об их хозяйственной деятельности).

Помимо этого территориальные налоговые органы, проводящие налоговые проверки в отношении налогоплательщиков, должны передавать в ПИК «Инвестиционные товарищества» сведения о сделках с товариществом, заключенных проверяемыми ими лицами.

Сопоставление данных второго и третьего разделов досье позволит проводить предпроверочный анализ и выявлять случаи сокрытия управляющими товарищами сведений о деятельности инвестиционного товарищества.

Движение информации об инвестиционном товариществе внутри системы налоговых органов может осуществляться следующим образом. По крайней мере часть ПИК «Инвестиционные товарищества» должна быть открытой для всех налоговых инспекций, в том числе это касается расчета финансового результата инвестиционного товарищества.

ЦОД ФНС после получения расчета финансового результата должен размещать его в досье соответствующего инвестиционного товарищества и передавать сведения в территориальную инспекцию по месту нахождения управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

Прочие территориальные инспекции при проведении камеральных проверок, планировании и проведении выездных проверок должны иметь возможность сверки данных, представленных налогоплательщиками — участниками инвестиционного товарищества с данными расчета финансового результата инвестиционного товарищества в целом. Если между ними будут установлены какие-либо контрольные соотношения, то сравнительный анализ можно будет провести в рамках автоматизированной камеральной проверки.

Налоговые органы по месту нахождения управляющих товарищей, ответственных за ведение налогового учета, должны в автоматизированном режиме передавать в ПИК «Инвестиционные товарищества» следующие сведения:

- а) о результатах камеральных и выездных проверок их деятельности (сроки, предмет проверок, общие сведения о результатах, акты, вынесенные по итогам проверок решения);
- б) о принятых по отношению к управляющим товарищам мерах принуждения, связанных с их основной деятельностью (приостановление операций по счетам, инициация процедуры банкротства и т. д.).

Наряду с досье инвестиционного товарищества целесообразно сформировать «личный кабинет» инвестиционного товарищества, ориентированный на использование как управляющими, так и обычными товарищами с целью повышения прозрачности деятельности товарищества в целом.

В «личном кабинете» товарищи должны иметь возможность в интерактивной форме получать значимые для них сведения, такие как данные о факте сдачи управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата, о факте уплаты налогов в установленные сроки, о санкциях, применяемых за счет общих средств и имущества товарищества, и т. д.

Управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, должен иметь возможность произвести сверку расчетов инвестиционного товарищества с бюджетом и получить иные услуги, предоставляемые налогоплательщикам в электронном виде.

При этом, поскольку у налогового органа нет данных о текущем составе участников инвестиционного товарищества, актуальном на каждый момент времени, доступ обычных товарищей к сервису «личный кабинет» можно осуществлять при помощи пароля, который ЦОД ФНС может пересылать им по заявлению управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

В перспективе через систему «личный кабинет» можно осуществлять также электронное консультирование налогоплательщиков. Вопросы, связанные с деятельностью инвестиционного товарищества, могут передаваться, например, в инспекцию по месту учета управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

Таким образом, ПИК «Инвестиционные товарищества» сможет использоваться не только в целях налогового контроля, но и в целях оказания дополнительных услуг в рамках дружественного налогового администрирования по отношению к субъектам инновационной отрасли.

Приложение

ПРОЕКТ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА
«О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В НАЛОГОВЫЙ
КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В СВЯЗИ
С СОЗДАНИЕМ ОРГАНИЗАЦИОННО-
ПРАВОВОЙ ФОРМЫ ИНВЕСТИЦИОННОГО
ТОВАРИЩЕСТВА»

Российская Федерация
Федеральный закон
«О внесении изменений
в Налоговый кодекс Российской Федерации
в связи с созданием организационно-правовой
формы инвестиционного товарищества»

Проект

Статья 1

Внести в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации: 1998. № 31. Ст. 3824; 1999. № 28. Ст. 3487; 2003. № 22. Ст. 2066; № 27. Ст. 2700; 2004. № 27. Ст. 2711; № 31. Ст. 3231; 2005. № 45. Ст. 4585; 2006. № 31. Ст. 3436; 2007. № 1. Ст. 28, 31; № 22. Ст. 2564; 2008. № 48. Ст. 5519; 2009. № 30. Ст. 3739; 2010. № 1. Ст. 4) следующие изменения:

- 1) Статью 21 дополнить пунктом 4: «4. Любой из участников договора инвестиционного товарищества имеет право в установленном порядке обжаловать акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц, связанные с инвестиционным товариществом»;
- 2) Главу 3 дополнить статьей 24.1:

«Статья 24.1. Участие налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества

1. Налогоплательщики участвуют в договоре инвестиционного товарищества в порядке и на условиях, предусмотренных российским законодательством.
2. Каждый налогоплательщик самостоятельно исполняет обязанности по уплате налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), возникающие в связи с его участием в договоре инвестиционного товарищества, с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьёй, а также иными положениями настоящего Кодекса.
3. Обязанность по уплате налогов и сборов, не указанных в пункте 2 настоящей статьи, возникающих в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества, возлагается на участника договора — управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.
4. Управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, признается налоговым агентом по доходам иностранных лиц от участия в инвестиционном товариществе.
5. Участник договора инвестиционного товарищества — управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, обязан:
 - 1) направлять в налоговый орган по месту своего нахождения копию договора инвестиционного товарищества (за исключением инвестиционной декларации) и сообщать о его прекращении, а также сообщать о выполнении (прекращении выполнения) функций управляющего товарища — не позднее пяти дней со дня заключения (прекращения) указанного договора, начала (прекращения) выполнения функций управляющего товарища.

Копия договора инвестиционного товарищества, направляемая в налоговый орган, должна содержать сведения о порядке определения управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел;

- 2) вести обособленный налоговый учет по операциям товарищества в порядке, установленном главой 25 настоящего Кодекса;
- 3) представлять в налоговый орган по месту своего нахождения расчет финансового результата инвестиционного товарищества. Форма расчета финансового результата инвестиционного товарищества утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Расчет финансового результата инвестиционного товарищества представляется в налоговый орган в сроки, установленные настоящим Кодексом для представления налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций;

- 4) сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения об открытии или о закрытии счетов инвестиционного товарищества — в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов;
- 5) в порядке и в сроки, установленные договором инвестиционного товарищества, но не позднее пятнадцати дней до окончания срока представления в налоговый орган налоговых деклараций (расчетов) по налогу на прибыль организаций, установленных настоящим Кодексом, предоставлять участникам договора копию расчета финансового результата инвестиционного товарищества и сведения о приходящейся на каждого из них доле прибыли (убытка) инвестиционного товарищества.

Доля прибыли (убытка) инвестиционного товарищества, приходящаяся на каждого из товарищей, определяется исходя из доли его участия в прибыли товарищества, установленной договором инвестиционного товарищества.

Управляющий товарищ предоставляет товарищам сведения о доле прибыли (убытка) инвестиционного товарищества, приходящейся на каждого из них, по каждому виду доходов, налоговая база по которым в соответствии с настоящим Кодексом определяется отдельно;

- 6) в порядке и в сроки, установленные договором инвестиционного товарищества, предоставлять участникам договора сведения:
 - о суммах расходов, произведенных управляющими товарищами в интересах всех товарищей для ведения общих дел, в том числе приходящихся на каждого товарища (управляющего товарища);
 - о суммах вознаграждения управляющим товарищам за ведение общих дел товарищей, в том числе приходящихся на каждого товарища;
 - о доле общего размера вклада каждого из них, установленного договором инвестиционного товарищества, в сумме вкладов в общее дело;

7) в случае если в расчет финансового результата инвестиционного товарищества вносятся уточнения, представлять уточненный расчет в налоговый орган по месту своего нахождения, а также пре-

доставлять участникам договора копию уточненного расчета финансового результата инвестиционного товарищества — в течение пяти дней с даты внесения уточнений.

7. Участник договора инвестиционного товарищества — управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, в отношениях, связанных с ведением дел инвестиционного товарищества, имеет те же права, что и налогоплательщики.»;

3) В пункте 3 статьи 39:

- а) подпункт 4 после слов «(договору о совместной деятельности)» дополнить словами «договору инвестиционного товарищества»;
- б) подпункт 6 после слов «(договора о совместной деятельности)» дополнить словами «договора инвестиционного товарищества»;

4) В статье 46:

а) дополнить пунктом 1.1:

«1.1. В случае неуплаты или неполной уплаты в установленный срок налога, подлежащего уплате управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества (за исключением налога на прибыль организаций, возникающего в связи с участием данного товарища в договоре инвестиционного товарищества), обязанность по его уплате исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах инвестиционного товарищества.

При отсутствии или недостаточности средств на счетах инвестиционного товарищества взыскание производится за счет средств на счетах управляющих товарищей. При этом в первую очередь взыскание обращается на денежные средства на счетах управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счетах управляющих товарищей взыскание обращается на денежные средства на счетах товарищей пропорционально доле каждого из товарищей в общем имуществе, определяемой на дату возникновения задолженности»;

б) дополнить пунктом 7.1:

«7.1. Обращение взыскания на имущество участников договора инвестиционного товарищества в соответствии со статьей 47 настоящего Кодекса допускается только в случае отсутствия или недостаточности денежных средств на счетах инвестиционного товарищества, управляющих товарищей и товарищей»;

5) Статью 47 дополнить пунктом 5.1:

«5.1. Взыскание налога, подлежащего уплате управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества (за исключением налога на прибыль организаций, возникающего в связи с участием данного товарища в договоре инвестиционного товарищества), производится за счет общего имущества товарищей.

При отсутствии или недостаточности общего имущества товарищей взыскание производится за счет имущества управляющих товарищей. При этом в первую очередь взыскание обращается на имущество управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

В случае отсутствия или недостаточности имущества управляющих товарищей взыскание обращается на имущество товарищей пропорционально доле каждого из товарищей в общем имуществе, определяемой на дату возникновения задолженности»;

б) Статью 76 дополнить пунктом 2.1:

«2.1. Решения о приостановлении операций по счетам в банке и переводов электронных денежных средств с целью обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества выносятся налоговым органом по месту нахождения такого управляющего товарища.

С целью обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества (за исключением налога на прибыль организаций, возникающего в связи с участием данного товарища в договоре инвестиционного товарищества) в первую очередь приостанавливаются операции по счетам и переводы электронных денежных средств инвестиционного товарищества.

Если средства на счетах инвестиционного товарищества отсутствуют либо их недостаточно, решение о приостановлении операций по счетам в банке и переводов электронных денежных средств может быть вынесено в отношении счетов управляющих товарищей. При этом в первую очередь такое решение выносится в отношении счетов управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

При отсутствии или недостаточности средств на счетах управляющих товарищей решение о приостановлении операций по счетам в банке и переводов электронных денежных средств может быть вынесено в отношении счетов товарищей на сумму, пропорциональную доле каждого из товарищей в общем имуществе, определяемой на дату возникновения задолженности.

Решение о приостановлении операций по счетам в банке и переводов электронных денежных средств управляющих товарищей и товарищей может быть вынесено не ранее вынесения решения о взыскании налога за счет средств на банковских счетах указанных лиц»;

7) Статью 77 дополнить пунктом 3.1:

«3.1. В целях обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества (за исключением налога на прибыль организаций, возникающего в связи с участием данного товарища в договоре инвестиционного товарищества) на общее имущество товарищей, а также на имущество всех управляющих товарищей может быть наложен арест.

Решение о наложении ареста может быть вынесено в отношении общего имущества товарищей, а при отсутствии или недостаточности такого имущества — в отношении имущества всех управляющих товарищей (при этом в первую очередь такое решение выносится в отношении имущества управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета).

Решение о наложении ареста на общее имущество товарищей выносится налоговым органом по месту нахождения управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

Решение о наложении ареста на общее имущество товарищей и имущество управляющих товарищей может быть вынесено не ранее вынесения решения о взыскании налога за счет их имущества»;

8) Статью 81 дополнить пунктом 6.1:

«6.1. В случае если управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, предоставил участникам договора копию уточненного расчета финансового результата инвестиционного товарищества, налогоплательщики, уплачивающие налог на прибыль организаций (налог на доходы физических лиц) в связи с их участием в договоре инвестиционного товарищества, обязаны подавать уточненную декларацию (расчет).

Уточненная декларация (расчет) должна быть представлена в налоговый орган по месту нахождения участника договора инвестиционного товарищества не позднее пятнадцати дней со дня, когда ему была передана копия уточненного расчета финансового результата инвестиционного товарищества.

При этом, если уточненная декларация (расчет) представляется в налоговый орган в сроки, указанные в абзаце втором настоящего пункта, участник договора инвестиционного товарищества,

не являющийся товарищем, ответственным за ведение налогового учета, освобождается от ответственности.

Если участник договора инвестиционного товарищества обжалует акты или решения налогового органа, которыми были изменены финансовые результаты инвестиционного товарищества, он обязан представить уточненную декларацию (расчет) не позднее пятнадцати дней со дня, когда вышестоящим налоговым органом было принято решение по результатам рассмотрения его жалобы»;

9) Статью 86 дополнить пунктом 5:

«5. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также в отношении счетов инвестиционного товарищества, открываемых управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета (далее в настоящей статье — управляющий товарищ), для осуществления операций, связанных с ведением общих дел по договору инвестиционного товарищества, а также в отношении корпоративных электронных средств платежа, используемых для переводов денежных средств по таким операциям»;

10) В статье 88:

а) пункт 1 дополнить абзацем вторым:

«Камеральная налоговая проверка расчета финансового результата инвестиционного товарищества проводится налоговым органом по месту нахождения управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета»;

б) дополнить пунктом 8.1:

«8.1. При проведении камеральной налоговой проверки декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций (налогу на доходы физических лиц) участника договора инвестиционного товарищества налоговый орган вправе истребовать у него сведения о периоде его участия в договоре, о приходящейся на него доле прибыли (расходов, убытков) инвестиционного товарищества, а также использовать любые сведения о деятельности инвестиционного товарищества, имеющиеся в распоряжении налоговых органов»;

11) Статью 89 дополнить пунктом 7.1:

«7.1. В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность налогоплательщика, связанную с его участием в договоре инвестиционного товарищества, а также запрашивать у участников договора инвестиционного товарищества информацию, необходимую для проведения выездной налоговой проверки, в порядке, установленном статьей 93.1 настоящего Кодекса.

В случае если выездная налоговая проверка проводится в отношении налогоплательщика, не являющегося управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета (далее в настоящей статье — управляющий товарищ), требование о представлении документов (информации), связанных с его участием в договоре инвестиционного товарищества, направляется управляющему товарищу. Если управляющий товарищ не предоставил документы (информацию) в установленный срок, требование о представлении документов (информации), связанных с участием проверяемого налогоплательщика в инвестиционном товариществе, может быть направлено другим участникам договора инвестиционного товарищества»;

12) Статью 93.1 дополнить пунктом 1.1:

«1.1. При проведении камеральной налоговой проверки расчета финансового результата инвестиционного товарищества, декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций (налогу на доходы физических лиц) участника договора инвестиционного товарищества налоговый орган вправе истребовать у управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета, сведения за проверяемый период:

- о составе участников договора инвестиционного товарищества, включая сведения об изменениях состава участников указанного договора;
- о составе участников договора инвестиционного товарищества — управляющих товарищей, включая сведения об изменениях состава таких участников указанного договора;
- о доле прибыли (расходов, убытков), приходящейся на каждого из управляющих товарищей и товарищей;
- о доле участия каждого из управляющих товарищей и товарищей в прибыли товарищества, установленной договором инвестиционного товарищества;
- о доле каждого из них в общем имуществе;
- об изменениях в порядке определения управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел, в случае если такой порядок установлен договором инвестиционного товарищества»;

13) Статью 108 дополнить пунктом 7:

«7. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, допущенные в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества, несет управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета.

Ответственность за неисполнение обязанности по уплате налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц) с прибыли (дохода), приходящейся (приходящегося) на долю участника договора инвестиционного товарищества, несет соответствующий участник договора, если иное не установлено настоящим Кодексом»;

14) Статью 118 дополнить пунктом 3:

«3. Положения настоящей статьи применяются также в отношении управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета, нарушившего установленный настоящим Кодексом срок представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета инвестиционного товарищества в каком-либо банке»;

15) В статье 119:

а) в названии статьи после слов «налоговой декларации» дополнить словами «(расчета финансового результата инвестиционного товарищества)»;

б) дополнить пунктом 2:

«2. Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, в установленный законодательством о налогах и сборах срок расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 1000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления»;

16) Дополнить статьей 119.2:

«Статья 119.2. Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения;

1. Представление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения, в налоговый орган влечет взыскание штрафа в размере сорока тысяч рублей.
2. Те же деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере восьмидесяти тысяч рублей».

Статья 2

Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации: 2000. № 32. Ст. 3340; 2001. № 1. Ст. 18; № 33. Ст. 3413; 2002, № 22. Ст. 2026; 2003. № 1. Ст. 2, 6; № 28. Ст. 2886; № 52. Ст. 5030; 2004. № 27. Ст. 2711; № 34. Ст. 3520, 3524; 2005. № 1. Ст. 30; № 24. Ст. 2312; № 30. Ст. 3128, 3129; № 52. Ст. 5581; 2006. № 23. Ст. 2382; № 31. Ст. 3436; № 45. Ст. 4627; 2007. № 1. Ст. 31, 39; № 22. Ст. 2563; № 31. Ст. 3991, 4013; № 49. Ст. 6045, 6071; № 50. Ст. 6237, 6245; 2008. № 27. Ст. 3126; № 30. Ст. 3614; № 48. Ст. 5519; № 49. Ст. 5723; № 52. Ст. 6237; 2009. № 1. Ст. 31; № 11. Ст. 1265; № 29. Ст. 3598; № 48. Ст. 5731; № 51. Ст. 6153, 6155; 2010. № 15. Ст. 1737) следующие изменения:

1) Пункт 3 статьи 149 дополнить подпунктами 32 и 33:

«32) услуги участников договора инвестиционного товарищества — управляющих товарищей по ведению общих дел товарищей;

33) передача имущественных прав в виде вклада по договору инвестиционного товарищества, а также передача имущественных прав участнику договора инвестиционного товарищества в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества — в пределах суммы оплаченного вклада данного участника»;

2) В статье 170:

а) в пункте 3:

- абзац первый подпункта 1 после слов «хозяйственных обществ и товариществ» дополнить словами «вкладов по договору инвестиционного товарищества»;
- абзац третий подпункта 1 после слов «у принимающей организации» дополнить словами «(в том числе у участника договора инвестиционного товарищества — управляющего товарища)»;
- абзац первый подпункта 2 после слов «(договора о совместной деятельности)» дополнить словами «договора инвестиционного товарищества»;

б) пункт 5 дополнить абзацем вторым:

«Управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета инвестиционного товарищества, вправе включать в затраты, принимаемые к вычету при определении прибыли (убытка) за отчетный (налоговый) период от деятельности в рамках инвестиционного товарищества в соответствии со статьей 278.1 настоящего Кодекса, суммы налога, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам). При этом вся сумма налога, получен-

ная инвестиционными товариществами по операциям, подлежащим налогообложению, подлежит уплате в бюджет»;

3) В статье 174.1:

- а) название статьи после слов «(договором о совместной деятельности)» дополнить словами «договором инвестиционного товарищества»;
- б) абзац второй пункта 1 после слов «(договором о совместной деятельности)» дополнить словами «договором инвестиционного товарищества»;
- в) пункт 2 после слов «(договором о совместной деятельности)» дополнить словами «договором инвестиционного товарищества»;
- г) абзац первый пункта 3 после слов «(договором о совместной деятельности)» дополнить словами «договором инвестиционного товарищества»;
- д) абзац второй пункта 3 после слов «(договором о совместной деятельности)» дополнить словами «договором инвестиционного товарищества»;
- е) дополнить пунктом 4:

«4. Участник товарищества, концессионер, доверительный управляющий, управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, ведут учет операций, совершенных в процессе выполнения договора простого товарищества, договора инвестиционного товарищества, договора доверительного управления имуществом или концессионного соглашения, а также в срок, предусмотренный пунктом 5 статьи 174 настоящего Кодекса, представляют в налоговый орган по месту своего нахождения налоговую декларацию по каждому указанному договору отдельно»;

4) В статье 208:

- а) подпункт 5 пункта 1 дополнить абзацем четвертым: «в Российской Федерации акций, иных ценных бумаг, долей участия в уставном капитале организаций, полученные от участия в инвестиционном товариществе»;
- б) абзацы четвертый и пятый считать соответственно абзацами пятым и шестым;

5) Пункт 5 статьи 210 после слов «в соответствии со статьями 214.1, 214.3, 214.4» дополнить «214.5»;

6) Дополнить статьей 214.5:

«Статья 214.5. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества

1. Физические лица — участники договора инвестиционного товарищества определяют налоговую базу по доходам от участия в инвестиционном товариществе и уплачивают налог в соответствии с настоящей главой.
2. Налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется налогоплательщиками на основании сведений о доходах и убытках товарищества, предоставляемых им участником договора — управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета.
3. Налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется раздельно по следующим операциям, осуществленным в рамках товарищества:
 - 1) с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
 - 2) с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
 - 3) с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке;
 - 4) с долями участия в уставном капитале организаций;
 - 5) по прочим операциям инвестиционного товарищества.
4. Налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется отдельно от налоговой базы по доходам от операций, указанных в статье 214.1 настоящего Кодекса, если иное не установлено настоящей статьей.
5. Дивиденды по ценным бумагам (долям участия в капитале организаций), приобретенным в рамках деятельности инвестиционного товарищества, учитываются налогоплательщиками в соответствии со статьей 214 настоящего Кодекса.
6. Суммы, соответствующие доле налогоплательщика в расходах, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел, уменьшают доходы по операциям, указанным в пункте 3 настоящей статьи, пропорционально суммам доходов по соответствующим операциям.

Доля налогоплательщика в указанных расходах определяется в соответствии с долей его участия в прибыли товарищества, установленной договором инвестиционного товарищества.

Если указанные расходы осуществляются за счет средств на счете инвестиционного товарищества, сумма соответствующих расходов налогоплательщика определяется им на основании сведений, предоставляемых участником договора — управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета.

7. Расходы налогоплательщика на выплату вознаграждения участникам договора инвестиционного товарищества — управляющим товарищам за ведение общих дел товарищей уменьшают доходы по операциям, указанным в пункте 3 настоящей статьи, пропорционально суммам доходов по соответствующим операциям.

Если выплата вознаграждения участникам договора инвестиционного товарищества — управляющим товарищам осуществляется за счет средств на счете инвестиционного товарищества, сумма соответствующих расходов налогоплательщика определяется им на основании сведений, предоставляемых управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета.

8. Налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется как суммы доходов по операциям, указанным в пункте 3 настоящей статьи, уменьшенные на суммы расходов, указанных в пунктах 6 и 7 настоящей статьи, и убытков (в том числе суммы налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков, полученных от участия в инвестиционном товариществе, определяемые в соответствии со статьей 220.2 настоящего Кодекса) по соответствующим операциям, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Если полученная таким образом величина является отрицательной, она признается убытком налогоплательщика от участия в инвестиционном товариществе по соответствующим операциям, а налоговая база по соответствующим операциям признается равной нулю.

9. Если налогоплательщик участвует в нескольких инвестиционных товариществах, налоговая база по доходам от участия в инвестиционных товариществах определяется им совокупно по всем инвестиционным товариществам, в которых он участвует, с учетом положений пункта 3 настоящей статьи.

Положения настоящего пункта распространяются также на суммы налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков, полученных от участия в инвестиционном товариществе, определяемые в соответствии со статьей 220.2 настоящего Кодекса.

10. Налогоплательщики, получившие убытки в предыдущих налоговых периодах от участия в инвестиционном товариществе по операциям, указанным в пункте 3 настоящей статьи, вправе уменьшить налоговую базу по доходам от участия в инвестиционном товариществе по соответствующим операциям в текущем налого-

вом периоде на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущие периоды), если иное не предусмотрено настоящей статьёй.

При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьёй и статьёй 220.2 настоящего Кодекса.

Суммы убытка, полученные по операциям инвестиционного товарищества с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Суммы убытка, полученные по операциям инвестиционного товарищества с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Суммы убытка, полученные по операциям инвестиционного товарищества с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Суммы убытка, полученные по операциям инвестиционного товарищества с долями участия в уставном капитале организаций, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Суммы убытка, полученные по прочим операциям инвестиционного товарищества, перенесенные на будущие периоды, уменьшают налоговую базу соответствующих налоговых периодов по таким операциям.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученных в предыдущих налоговых периодах убытков. При этом убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен полностью или частично на следующий год из последующих девяти лет с учетом положений настоящей пункта.

Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие периоды производится в той очередности, в которой они понесены.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он

уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Учет убытков в соответствии со статьей 220.2 настоящего Кодекса осуществляется налогоплательщиком при представлении налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

11. Налогоплательщики не вправе учесть для целей налогообложения убытки от участия в инвестиционном товариществе, полученные в налоговом периоде, в котором они присоединились к ранее заключенному другими участниками договору инвестиционного товарищества, в том числе в результате уступки прав и обязанностей по договору иным лицом.
12. При выходе налогоплательщика из инвестиционного товарищества в результате уступки прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества, а также выдела доли из имущества, находящегося в общей собственности товарищей, налоговая база определяется как доходы, полученные им при выходе из товарищества, уменьшенные на величину вклада налогоплательщика в инвестиционное товарищество, оплаченную им к моменту выхода из товарищества, и (или) сумм, уплаченных им за приобретение прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества.

Если при выходе из инвестиционного товарищества налогоплательщик получает доходы в виде имущества (имущественных прав), находившегося в общей собственности товарищей, сумма соответствующих доходов определяется по данным налогового учета инвестиционного товарищества. При этом при возврате имущества (имущественных прав) участникам договора отрицательная разница между оценкой возвращаемого имущества и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору инвестиционного товарищества, не признается убытком для целей налогообложения.

Если величина, рассчитанная в соответствии с настоящим пунктом, является отрицательной, она признается убытком налогоплательщика, полученным при выходе из инвестиционного товарищества, а налоговая база признается равной нулю.

Убыток налогоплательщика, полученный при выходе из инвестиционного товарищества, учитывается при определении налоговой базы по операциям, указанным в подпункте 2 пункта 1 статьи 214.1 настоящего Кодекса.

13. При расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества в налоговую базу включаются доходы по операциям, указанным в пункте 3 настоящей статьи, полученные

по операциям инвестиционного товарищества в налоговом периоде, в котором договор инвестиционного товарищества прекратил действовать, и не включаются доходы, полученные налогоплательщиком при расторжении или прекращении данного договора.

При определении налоговой базы при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества доходы по операциям, указанным в пункте 3 настоящей статьи, уменьшаются на суммы расходов, указанных в пунктах 6 и 7 настоящей статьи, и не уменьшаются на сумму вклада налогоплательщика в общее дело.

Если величина, рассчитанная в соответствии с настоящим пунктом, по одному или нескольким видам доходов, указанных в пункте 3 настоящей статьи, является отрицательной, соответствующие суммы признаются убытком налогоплательщика, полученным при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества, а налоговая база признается равной нулю.

Убытки налогоплательщика, полученные при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества, учитываются им при определении налоговой базы в соответствии с пунктом 9 настоящей статьи и (или) переносятся на будущее в соответствии с пунктом 10 настоящей статьи и статьей 220.2 настоящего Кодекса.

Не признается убытком налогоплательщика отрицательная разница между оценкой имущества (имущественных прав), переданного ему при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества, и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору инвестиционного товарищества.

14. В случае когда налоги недоудержаны эмитентом ценных бумаг с доходов физических лиц — налоговых резидентов Российской Федерации в виде процента (купона, дисконта) по ценным бумагам, приобретенным в рамках участия в договоре инвестиционного товарищества, управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, признается налоговым агентом»;

7) Дополнить статьей 220.2:

«Статья 220.2. Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе

1. При определении налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 настоящего Кодекса налогоплательщик имеет право на получение налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе.

Перенос на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе осуществляется в соответствии с пунктом 10 статьи 214.5 настоящего Кодекса.

2. Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе предоставляются:
 - 1) в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
 - 2) в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
 - 3) в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке;
 - 4) в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с долями участия в уставном капитале организаций;
 - 5) в размере сумм убытков, полученных от прочих операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик.

Указанные налоговые вычеты предоставляются в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от соответствующих операций товарищества, в предыдущих налоговых периодах в пределах величины налоговой базы по таким операциям.

3. Размер налоговых вычетов, предусмотренных настоящей статьей, определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение 10 лет, считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При этом при определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки.

Размер предусмотренных настоящей статьей налоговых вычетов, исчисленный в текущем налоговом периоде, не может превы-

шать величину налоговой базы, определенную по соответствующим операциям в этом налоговом периоде. При этом суммы убытков налогоплательщика, не учтенные при определении размера налогового вычета, могут быть учтены при определении размера налогового вычета в следующих налоговых периодах с учетом положений настоящей статьи.

4. Для подтверждения права на налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе налогоплательщик представляет документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.
5. Налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода»;
- 8) Пункт 2 статьи 226 после слов «в соответствии со статьями 214.1, 214.3, 214.4» дополнить «214.5»;
- 9) Пункт 3 статьи 270 после слов «в простое товарищество» дополнить словами «в инвестиционное товарищество»;
- 10) Абзац второй пункта 4 статьи 273 после слов «договора простого товарищества» дополнить словами «договора инвестиционного товарищества»;
- 11) Дополнить статьей 278.1:

«Статья 278.1. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора инвестиционного товарищества

1. Ведение учета доходов и расходов инвестиционного товарищества для целей налогообложения должно осуществляться организацией — участником договора, являющейся налоговым резидентом Российской Федерации, в соответствии с настоящей главой.

Ведение учета доходов и расходов инвестиционного товарищества для целей налогообложения может осуществляться иностранной организацией, только если ее деятельность создает постоянное представительство в Российской Федерации.

2. Управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, определяет прибыль (убыток) за отчетный (налоговый) период от деятельности в рамках инвестиционного товарищества

нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода. При этом прибыль (убыток) каждого участника товарищества определяется пропорционально доле его участия в прибыли товарищества, установленной договором инвестиционного товарищества.

При определении прибыли (убытка) от деятельности в рамках инвестиционного товарищества управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, не учитывает доходы в виде дивидендов по ценным бумагам (долям в уставном капитале организаций), приобретенным в рамках инвестиционного товарищества, которые выплачиваются участникам товарищества. Указанные доходы включаются в доходы от долевого участия в деятельности организаций у участников инвестиционного товарищества.

3. Доходом иностранной организации от участия в инвестиционном товариществе признается сумма прибыли товарищества, соответствующая доле участия данной организации в прибыли товарищества, установленной договором инвестиционного товарищества. При этом прибыль инвестиционного товарищества определяется в соответствии с настоящей статьей.
4. Налоговая база по доходам, полученным участниками договора инвестиционного товарищества, определяется отдельно по следующим операциям в рамках товарищества:
 - 1) с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
 - 2) с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
 - 3) с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке;
 - 4) с долями участия в уставном капитале организаций;
 - 5) по прочим операциям инвестиционного товарищества.
5. Налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется отдельно от налоговой базы по доходам от прочих операций налогоплательщика, если иное не установлено настоящей статьей.
6. Суммы, соответствующие доле налогоплательщика в расходах, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел, уменьшают доходы по операциям, указанным в пункте 4 настоящей статьи, пропорционально суммам доходов по соответствующим операциям.

Доля налогоплательщика в указанных расходах определяется в соответствии с долей его участия в прибыли товарищества, установленной договором инвестиционного товарищества.

Если указанные расходы осуществляются за счет средств на счете инвестиционного товарищества, сумма соответствующих расходов налогоплательщика определяется им на основании сведений, предоставляемых участником договора — управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета.

Расходы управляющего товарища в интересах всех товарищей для ведения общих дел, в том числе произведенные за счет средств на счете инвестиционного товарищества, не учитываются управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, при определении налоговой базы в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи.

Суммы, уплачиваемые участниками договора инвестиционного товарищества в возмещение расходов, произведенных управляющим товарищем в интересах всех товарищей для ведения общих дел, не признаются доходами управляющего товарища.

7. Расходы налогоплательщика на выплату вознаграждения участникам договора инвестиционного товарищества — управляющим товарищам за ведение общих дел товарищей уменьшают доходы по операциям, указанным в пункте 4 настоящей статьи, пропорционально суммам доходов по соответствующим операциям.

Если выплата вознаграждения участникам договора инвестиционного товарищества — управляющим товарищам осуществляется за счет средств на счете инвестиционного товарищества, сумма соответствующих расходов налогоплательщика определяется им на основании сведений, предоставляемых управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета.

Расходы на выплату вознаграждения участникам договора — управляющим товарищам, в том числе произведенные за счет средств на счете инвестиционного товарищества, не учитываются управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, при определении налоговой базы в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи.

8. Доходы налогоплательщиков — управляющих товарищей в виде сумм вознаграждения за ведение общих дел товарищей включаются у них в состав доходов от реализации, определяемых в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса.
9. Налоговая база по доходам от участия в инвестиционном товариществе определяется как суммы доходов по операциям,

указанным в пункте 4 настоящей статьи, уменьшенные на суммы расходов, указанных в пунктах 6 и 7 настоящей статьи, и убытков (в том числе убытков предыдущих налоговых периодов, учитываемых в соответствии со статьей 283 настоящего Кодекса) по соответствующим операциям, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Если полученная таким образом величина является отрицательной, она признается убытком налогоплательщика от участия в инвестиционном товариществе по соответствующим операциям, а налоговая база по соответствующим операциям признается равной нулю.

10. Если налогоплательщик участвует в нескольких инвестиционных товариществах, налоговая база по доходам, полученным от участия в инвестиционных товариществах, определяется им совокупно по всем инвестиционным товариществам, в которых он участвует, с учетом положений пункта 4 настоящей статьи.

Положения настоящего пункта распространяются также на суммы убытков предыдущих налоговых периодов, учитываемых в соответствии со статьей 283 настоящего Кодекса.

11. Убытки инвестиционного товарищества по операциям, указанным в пункте 4 настоящей статьи, распределяются между его участниками пропорционально доле участия каждого из них в прибыли товарищества, установленной договором инвестиционного товарищества, и учитываются ими для целей налогообложения в соответствии с настоящей статьей и статьей 283 настоящего Кодекса.
12. При выходе налогоплательщика из инвестиционного товарищества в результате уступки прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества, а также выдела доли из имущества, находящегося в общей собственности товарищей, налоговая база определяется как доходы, полученные им при выходе из товарищества, уменьшенные на величину вклада налогоплательщика в инвестиционное товарищество, оплаченную им к моменту выхода из товарищества, и (или) сумм, уплаченных им за приобретение прав и обязанностей по договору инвестиционного товарищества.

Если при выходе из инвестиционного товарищества налогоплательщик получает доходы в виде имущества (имущественных прав), находившегося в общей собственности товарищей, сумма соответствующих доходов определяется по данным налогового учета

инвестиционного товарищества. При этом при возврате имущества (имущественных прав) участникам договора отрицательная разница между оценкой возвращаемого имущества и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору инвестиционного товарищества, не признается убытком для целей налогообложения.

Если величина, рассчитанная в соответствии с настоящим пунктом, является отрицательной, она признается убытком налогоплательщика, полученным при выходе из инвестиционного товарищества, а налоговая база признается равной нулю.

Убыток налогоплательщика, полученный при выходе из инвестиционного товарищества, учитывается при определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

13. При расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества в налоговую базу включаются доходы по операциям, указанным в пункте 4 настоящей статьи, полученные по операциям инвестиционного товарищества в отчетном (налоговом) периоде, в котором договор инвестиционного товарищества прекратил действовать, и не включаются доходы, полученные налогоплательщиком при расторжении или прекращении данного договора.

При определении налоговой базы при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества доходы по операциям, указанным в пункте 4 настоящей статьи, уменьшаются на суммы расходов, указанных в пунктах 6 и 7 настоящей статьи, и не уменьшаются на сумму вклада налогоплательщика в общее дело.

Если величина, рассчитанная в соответствии с настоящим пунктом, по одному или нескольким видам доходов, указанных в пункте 4 настоящей статьи, является отрицательной, соответствующие суммы признаются убытком налогоплательщика, полученным при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества, а налоговая база признается равной нулю.

Убытки налогоплательщика, полученные при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества, учитываются им при определении налоговой базы в соответствии с пунктом 10 настоящей статьи и (или) переносятся на будущее в соответствии со статьей 283 настоящего Кодекса.

Не признается убытком налогоплательщика отрицательная разница между оценкой имущества (имущественных прав), переданного ему при расторжении или прекращении договора инвестиционного товарищества, и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору инвестиционного товарищества»;

12) В статье 283:

а) пункт 1 изложить в следующей редакции:

«1. Налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с настоящей главой в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьёй, статьями 264.1, 268.1, 275.1, 278.1, 280 и 304 настоящего Кодекса.

Положение настоящего пункта не распространяется на убытки, полученные налогоплательщиком в период налогообложения его доходов по ставке 0 процентов.

Положение настоящего пункта также не распространяется на убытки от участия в инвестиционном товариществе, полученные в налоговом периоде, в котором налогоплательщик присоединился к ранее заключенному другими участниками договору инвестиционного товарищества, в том числе в результате уступки прав и обязанностей по договору иным лицом»;

б) дополнить пунктом 1.1:

«1.1. Перенос на будущее убытков, полученных налогоплательщиком от операций в рамках инвестиционного товарищества, осуществляется с учетом положений пункта 4 статьи 278.1 настоящего Кодекса»;

13) В пункте 3 статьи 286:

а) после слов «простых товариществ» дополнить словами «инвестиционных товариществ»;

б) после слов «в простых товариществах» дополнить словами «в инвестиционных товариществах»;

14) В статье 377:

а) название статьи после слов «(договора о совместной деятельности)» дополнить словами «договора инвестиционного товарищества»;

б) пункт 1 изложить в следующей редакции:

«1. Налоговая база в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), договора инвестиционного товарищества определяется исходя из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества, внесенного налогоплательщиком по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), договору инвестиционного товарищества, а также исходя из остаточной стоимости иного признаваемо-

го объектом налогообложения имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на отдельном балансе товарищества участником договора товарищества, ведущим общие дела. Каждый участник договора простого товарищества, договора инвестиционного товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело»;

в) пункт 2 после слов «(договора о совместной деятельности)» дополнить словами «договора инвестиционного товарищества».

Статья 3

Настоящий федеральный закон вступает в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Список литературы

Нормативно-правовые акты и другие документы

Конституция Российской Федерации.

Бюджетный кодекс Российской Федерации.

Гражданский кодекс Российской Федерации.

Налоговый кодекс Российской Федерации.

Таможенный кодекс Российской Федерации.

Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе».

Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

Федеральный закон от 22 августа 1996 г. № 125-ФЗ «О высшем и послевузовском профессиональном образовании».

Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Федеральный закон от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

Федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции».

Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях».

Федеральный закон от 24 ноября 2008 г. № 204-ФЗ «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов».

Федеральный закон от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля».

Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 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».

Федеральный закон от 2 августа 2009 г. № 217-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам создания бюджетными научными и образовательными учреждениями хозяйственных обществ в целях практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности».

Федеральный закон от 2 декабря 2009 г. № 308-ФЗ «О федеральном бюджете на 2010 год и плановый период 2011 и 2012 гг.».

Федеральный закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений».

Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. № 243-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об инновационном центре “Сколково”».

Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре “Сколково”».

Федеральный закон от 28 ноября 2011 г. № 335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе».

Федеральный закон от 28 ноября 2011 г. № 336-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона “Об инвестиционном товариществе”».

Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Постановление Правительства РФ от 3 февраля 1994 г. № 65 «О фонде содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере».

Постановление Правительства РФ от 8 сентября 1994 г. № 1023 «О Российском гуманитарном научном фонде».

Постановление Правительства РФ от 30 июня 1998 г. № 685 «О мерах по обеспечению поступления в федеральный бюджет доходов от использования федерального имущества».

Постановление Правительства РФ от 13 октября 1999 г. № 1156 «Об утверждении порядка образования внебюджетных фондов фе-

деральных органов исполнительной власти и коммерческих организаций для финансирования научных исследований и экспериментальных разработок».

Постановление Правительства РФ от 18 марта 2008 г. № 182 «Об условиях и порядке формирования государственного задания в отношении автономного учреждения, созданного на базе имущества, находящегося в федеральной собственности, и порядке финансового обеспечения выполнения государственного задания».

Постановление Правительства РФ от 28 июня 2008 г. № 485 «О перечне международных и иностранных организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению и не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций — получателей грантов».

Постановление Правительства РФ от 15 июля 2009 г. № 602 «Об утверждении перечня российских организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) предоставленные для поддержки науки, образования, культуры и искусства в Российской Федерации, не подлежат налогообложению».

Постановление Правительства РФ от 2 сентября 2010 г. № 671 «О порядке формирования государственного задания в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания».

Распоряжение Правительства РФ от 13 апреля 2010 г. № 544-р «О создании федерального государственного автономного учреждения “Российский фонд технологического развития”».

Указ Президента РФ от 27 апреля 1992 г. № 426 «О неотложных мерах по сохранению научно-технического потенциала Российской Федерации».

Приказ Госналогслужбы РФ от 3 февраля 1995 г. № ВП-3-12/4 «Об упорядочении разработки и внедрения программно-технических средств автоматизированной информационной системы в налоговых органах».

Приказ Министерства науки и технологий от 15 декабря 1998 г. № 242 «Об утверждении Положения и Регламента Российского фонда технологического развития Министерства науки и технологий Российской Федерации, а также состава его совета по инновационным проектам».

Приказ Министерства финансов РФ от 28 июля 2010 г. № 81н «О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения».

Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы выездных налоговых проверок».

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. №153н).

Письмо Министерства образования и науки РФ от 7 августа 2009 г. № ВМ-790/04.

Письмо Министерства финансов РФ от 20 марта 2001 г. №04-04-07/38.

Письмо Министерства финансов РФ от 7 марта 2008 г. №03-03-06/4/13.

Письмо Министерства финансов РФ от 19 марта 2010 г. №03-03-06/4/23.

Письмо УФНС по г. Москве от 29 мая 2007 г. №20-12/049 726.

Письмо УФНС по г. Москве от 26 июля 2007 г. №20-12/071 557.

Письмо ФНС России от 1 октября 2009 г. № ШС-19-3/155.

Определение ВАС РФ от 24 мая 2010 г. № ВАС-5892/10.

Определение ВАС РФ от 23 июня 2010 г. № ВАС-7517/10.

Определение ВС РФ от 13 января 2010 г. № 88-Г09-7;.

Определение ВС РФ от 19 мая 2010 г. № 45-Г10-7.

Постановление Пленума ВАС РФ от 18 ноября 2003 г. №19 «О некоторых вопросах применения Федерального закона “Об акционерных обществах”».

Постановление Пленума ВС РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части».

Постановление Пленума ВС РФ № 5, Пленума ВАС РФ № 29 от 26 марта 2009 г. «О некоторых вопросах, возникших в связи с введением в действие в действие части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации».

Постановление Президиума ВАС РФ от 6 марта 2002 г. № 5037/01.

Постановление Президиума ВАС РФ от 27 июля 2010 г. № 3393/10.

«Стратегия развития науки и инноваций в Российской Федерации на период до 2015 года» (утверждена Межведомственной комиссией по научно-инновационной политике, протокол от 15 февраля 2006 г. №1).

Публикации

Для повышения качества налогового администрирования необходима комплексная модернизация налоговой службы. Интервью с Мишустиным М. В.//Российский налоговый курьер. 2010. №22.

Киселева В.В., Кузнецова Т.Е. Итоги научной политики 1990–1995 годов: цели и последствия//Вестник РГНФ. 1996. №1.

КонсультантПлюс: Аналитический обзор от 12 октября 2010 г. Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре “Сколково”».

Коптюг В. А., Шохин Ю. И. Итоги 1994 года в Сибирском Отделении РАН // Вестник РГНФ. 1996. № 1.

Кузнецова В. Камеральные проверки налоговых деклараций с применением информационной системы налоговых органов // Клуб главных бухгалтеров. 2010. № 11.

Мирошникова И. А. Федеральный центр обработки данных ФНС России: основные задачи, результаты работы и перспективы развития // Российский налоговый курьер. 2009. № 24.

Налоговый процесс. М.: Юнити-Дана, 2009.

Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2011 год. Льготы по НДС и страховым взносам: комментарии, разъяснения // Налоги и финансовое право. 2010. № 12.

Шарп У., Александер Г., Бэйли Дж. Инвестиции. М.: Инфра-М, 1998.

Интернет-ресурсы

Материалы официального сайта Российского фонда технологического развития: <http://www.rftr.ru/>.

Материалы официального сайта Российского фонда фундаментальных исследований: <http://www.rfbg.ru/>.

Материалы официального сайта Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере: <http://www.fasie.ru>.

Материалы официального сайта Российского гуманитарного научного фонда: <http://www.rfh.ru>.

Материалы официального сайта Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр): <http://rosreestr.ru>.

Материалы официального сайта Министерства транспорта РФ: <http://www.mintrans.ru/>.

Материалы официального сайта Федерального агентства морского и речного транспорта: <http://www.morflot.ru/>.

Материалы официального сайта Министерства связи и массовых коммуникаций РФ: <http://minsvyaz.ru/>.

Материалы официального сайта Федеральной службы по тарифам: <http://www.fstrf.ru/>.

Материалы официального сайта Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору: <http://www.gosnadzor.ru>.

Материалы официального сайта Министерства образования и науки РФ: <http://mon.gov.ru/work/uslugi/7770/>.

Материалы сайта американской Internal Revenue Service: <http://www.irs.gov/publications/p925/ar02.html>.

Материалы сайта британской HM Revenue & Customs: http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM72_105.htm, http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/bim72_605.htm.

Научная литература

Серия «Инновационная экономика»

Анна Борисовна Золотарева,
Анастасия Викторовна Киреева,
Татьяна Александровна Малинина

**Специальные формы поддержки
инновационной активности в России**

Заказное издание

Выпускающий редактор *Е. В. Попова*
Корректор *Г. А. Лакеева*
Художник *В. П. Коршунов*
Оригинал-макет *О. З. Элоев*
Компьютерная верстка *Е. В. Немешаева*

Подписано в печать 02.10.12. Формат 60×90 1/16
Гарнитура PT Serif Pro. Усл. печ. л. 20,9
Тираж 500 экз. Заказ № 834

Издательский дом «Дело» РАНХиГС
119571, Москва, пр-т Вернадского, 82-84
Коммерческий отдел (495) 435-25-10, (495) 435-25-02
com@anx.ru
www.domdelo.org

Отпечатано в типографии РАНХиГС
119 571, Москва пр-т Вернадского, 82-84