

НК-14

ТАКС 31 1997г

+

не учитывать,  
на ч. 2 статьи 5  
См. - Верн  
М.Ф.

## ПРЕДЛАГАЕМЫЕ ПОПРАВКИ ДЛЯ ВНЕСЕНИЯ В ПРОЕКТ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ

**1. Понятие налогового законодательства.** К статье 5 («Налоговое законодательство») и соответствующей статье 22 варианта В. Похмелкина требуется пояснение. По утверждению Минфина РФ формулировка В. Похмелкина открывает возможность для принятия налоговых норм вне Кодекса, например, установления льгот. Кроме того, Минфин против включения в состав налогового законодательства указов Президента, а В. Похмелкин считает, что это может послужить причиной неподписания Кодекса Президентом.

**2. Малые предприятия.** Для предотвращения возможностей уклонения от уплаты налогов с помощью получения льгот, предусмотренных для малых предприятий, путем выделения из предприятия нескольких малых центров прибыли в статье 40 (Малое предприятие) следует ввести ограничение на участие юридических лиц в капитале малых предприятий.

в ч. 2  
ст. 40

Соответствующая формулировка может быть следующей: «Не признается малым предприятием предприятие, имеющее в числе владельцев (акционеров, учредителей) юридическое лицо, не являющееся малым предприятием» или: «Юридическое лицо, имеющее в числе учредителей (акционеров, владельцев) другое юридическое лицо, не отнесенное в соответствии с правилами, установленными настоящей статьей к числу малых предприятий, не может пользоваться льготами и привилегиями, предусмотренными для малых предприятий».

не учитывать  
ст. 40

В качестве варианта можно предложить ограничение на долю владения малыми предприятиями для юридических лиц.

Кроме того, В. Похмелкин считает нецелесообразным оставлять в Кодексе понятие малого предприятия или субъекта малого предпринимательства. С. Шаталов настаивает на этом для того, чтобы закрыть список льгот.

**3. Благотворительные организации.** Необходимо уточнить определение благотворительной организации (статья 53). Это определение должно быть шире, чем предлагается в данной статье, но уже, чем определение Закона о благотворительных

организациях. С. Шаталов предлагает сделать это путем введения более узкого термина “филантропическая деятельность”.

Группа Р. Конрада предлагает следующий подход.

Учитывая необходимость привести определения понятий, связанных со статусом и деятельностью благотворительных организаций, в соответствие с Федеральным законом (от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ) "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" и проектом Налогового кодекса, целесообразно рассмотреть три аспекта данной проблемы: во-первых, а) определение “благотворительной деятельности”, во-вторых, б) определение “благотворительных организаций” и, наконец, в) регистрация благотворительной организации.

*а) Определение благотворительной деятельности.* В обоих документах - как в Федеральном законе "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях", так и в проекте Налогового кодекса - благотворительной считается организация, созданная “для ... осуществления благотворительной деятельности”. В этой связи предлагаем следующую формулировку статей 1 и 2 Закона "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях", где дается определение благотворительной деятельности<sup>1</sup> :

“Статья 1. Благотворительная деятельность

Под благотворительной деятельностью понимается деятельность по непосредственной безвозмездной передаче имущества, в том числе денежных средств, а также оказание иной помощи (поддержки) гражданам, нуждающимся в такой помощи, или организациям для выполнения ими благотворительной деятельности, в том числе благотворительным организациям, или деятельность, осуществляемая в интересах общественного блага, исключительно для реализации целей, изложенных в Ст. 2 настоящего Закона, если иное не установлено настоящим Законом.

Статья 2. Виды благотворительной деятельности

1. К благотворительной деятельности относится, если иное не предусмотрено частью 2 настоящей статьи, деятельность, направленная на помощь (поддержку):

1) малообеспеченным физическим лицам или нуждающимся в социальной адаптации или социальной защите физическим лицам;

<sup>1</sup> Данные определения основаны на положениях ст. 25 проекта Налогового кодекса.

2) детям, не имеющим родителей (родителя), некоммерческим дошкольным или иным детским учреждениям, а также другим некоммерческим организациям, осуществляющим уход за такими детьми;

3) инвалидам и (или) престарелым либо организациям, осуществляющим уход за инвалидами и (или) престарелыми;

4) физическим лицам, нуждающимся в медицинской помощи (поддержке) или специальном уходе, в виде оплаты медицинских и (или) связанных с ними услуг (в том числе по проезду к месту оказания таких услуг) либо организациям, имеющим статус некоммерческих медицинских учреждений;

5) образовательным учреждениям, включая учреждение стипендий обучающимся (если такое учреждение изначально не связывается с получением таких стипендий конкретным и заранее известным лицом);

6) учреждениям науки, культуры или искусства;

7) одаренным физическим лицам для раскрытия их таланта;

8) для защиты населения и (или) природы от загрязнения или иного 9) религиозным организациям;

10) учреждениям пенитенциарной системы, направленная на улучшение условий содержания и (или) медицинского обслуживания спецконтингента (если такая помощь не оказывается конкретным и заранее известным лицам).

2. Не признается благотворительной деятельностью оказание помощи (поддержки) указанным в части 1 настоящей статьи лицам, если имеет место хотя бы одно из следующих обстоятельств:

1) у лица, принимающего такую помощь (поддержку), возникает обязанность имущественного или неимущественного характера (кроме обязанности использовать полученные средства или имущество исключительно по целевому назначению) перед лицом, оказывающим такую помощь (поддержку);

2) лицо, принимающее такую помощь (поддержку), и лицо, оказывающее такую помощь (поддержку), являются взаимозависимыми лицами;

3) такая помощь (поддержка) носит политический характер, включая перечисление средств какой-либо политической партии, общественной организации (движению), избирательному объединению или отдельному физическому лицу для участия в предвыборной кампании в федеральный или региональный орган законодательной (представительной) власти, в выборный орган местного

самоуправления либо на должность Президента Российской Федерации, президента или главы администрации субъекта Российской Федерации или главы местной административной единицы.”

В свете вышеизложенного статью 25 проекта Налогового кодекса в целях приведения её в соответствие с текстом Закона "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" следовало бы сформулировать в следующей редакции:

“Статья 25. Благотворительная деятельность

Благотворительная деятельность определяется в соответствии со статьями 1 и 2 Закона "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях".”

б) *Определение благотворительной организации.* Статью 6 Закона "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" следует дополнить пунктом (3) следующего содержания:

“(3) Благотворительная организация должна быть зарегистрирована в установленном порядке в соответствии со ст. 9 настоящего Закона.”

Важно также отметить, что ст. 12 Закона "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" позволяет благотворительной организации “осуществлять активную предпринимательскую деятельность” только “для достижения целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям”. В то же время, по Налоговому кодексу благотворительная организация, очевидно, не может заниматься иной предпринимательской деятельностью, кроме “пассивной экономической”.

В этой связи мы полагаем, что, хотя менее ограничительный подход, отраженный в Законе "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях", и является более целесообразным, однако, следует предусмотреть механизмы, с помощью которых доход благотворительной организации от предпринимательской деятельности полностью бы подпадал под налогообложение в соответствии с законодательством.

Необходимо также привести ст. 53 проекта Налогового кодекса в соответствие с Законом "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях", изложив её в следующей редакции:

“Статья 53. Благотворительная организация

Благотворительная организация определяется в соответствии с Законом "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях".”

Не-  
компро-  
мисно

в) *Регистрация благотворительных организаций.* Закон "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" предусматривает, что регистрация благотворительных организаций должна осуществляться в порядке, установленном федеральными законами. Нам не известно, каким образом функционирует указанный порядок. В то же время, в целях обеспечения интересов государственного бюджета, мы бы рекомендовали ответственность за регистрацию благотворительных организаций возложить на Госналогслужбу. Это не позволит благотворительной организации пользоваться особыми налоговыми льготами без постановки на учет налоговыми органами в установленном порядке.

Предлагаем статью 9 Закона "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" изложить в следующей редакции<sup>2</sup>:

“Статья 9. Государственная регистрация благотворительной организации

(1) Признание благотворительной организации в качестве таковой осуществляется на основе заявления организации, подаваемого в налоговые органы по месту государственной регистрации данной организации. Одновременно с подачей заявления организация также обязана представить отчет о финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с требованиями статьи 19 настоящего Закона.

Организации, чьи ходатайства о предоставлении им статуса благотворительной организации налоговыми органами не были удовлетворены в предшествующем налоговом периоде, а также вновь созданные организации не обязаны предоставлять сведения о своей финансово-экономической деятельности за предшествующий налоговый период.

Налоговые органы обязаны рассмотреть выше указанные документы в течение 30 дней с момента их подачи. По итогам их рассмотрения налоговые органы доводят до организации-заявителя свое решение о её признании или непризнании в качестве благотворительной организации в течение пяти дней после завершения рассмотрения поданных документов.

(2) По требованию налоговых органов организация обязана предоставить необходимую информацию с разъяснением целей своей деятельности и указанием причин, в силу которых данная организация подпадает под определение “благотворительной организации” в соответствии со статьей 2 настоящего Закона.

<sup>2</sup> Данная формулировка основана на подлежащих дальнейшим изменениям положениях ст. 53 проекта Налогового кодекса.

(3) Организация признается благотворительной организацией на один налоговый период.

В целях сохранения статуса благотворительной организации в следующем налоговом периоде организация должна подать заявление в соответствующий налоговый орган в течение трех месяцев после завершения предшествующего налогового периода в порядке, установленном в части 1 настоящей статьи. При наличии уважительных причин решением ГНС указанный период может быть продлен.

(4) Организация может быть не признана налоговыми органами в качестве благотворительной в случае несоответствия хотя бы одному требованию настоящего Закона. Организация, чье ходатайство о предоставлении ей статуса благотворительной организации не было удовлетворено налоговыми органами, может обжаловать такое решение налоговых органов как в административном (в вышестоящем налоговом органе), так и в судебном порядке.

(5) В случае неудовлетворения в течение налогового периода хотя бы одного требования настоящего Закона организацией с официальным статусом благотворительной применяются положения статьи 20 настоящего Закона.

В случае принятия решения о непризнании организации в качестве благотворительной такая организация должна в течение одного месяца после получения соответствующего уведомления предоставить сведения о своей финансово-экономической деятельности за весь период с момента принятия решения о лишении её статуса благотворительной организации до момента представления отчета в налоговые органы по месту регистрации."

Альтернативным подходом могло бы быть включение выше указанного порядка регистрации непосредственно в текст Налогового кодекса с соответствующей ссылкой на него в Законе "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях". Однако, мы бы не рекомендовали использование такого подхода, поскольку целесообразнее все определения и положения, связанные с благотворительными организациями, сконцентрировать в одном законе.

**4. Филиалы - налогоплательщики.** Следует уточнить определение налогоплательщика (статья 61) с тем, чтобы филиалы, имеющие расчетный счет и отдельный баланс, но не имеющие статуса юридического лица, не считались налогоплательщиками по налогу на прибыль. Налог на прибыль за них должно вносить

в член-Родка  
наша Родка

(X)

непрямые  
налоги  
на прибыль  
и дивиденды

материнское предприятие. Его величина должна быть рассчитана по правилам, предусмотренным для филиалов, не имеющих расчетного счета и отдельного баланса. Это необходимо для предотвращения уклонения от налога путем концентрации прибыли в филиалах, зарегистрированных налоговых убежищах, с помощью трансфертных цен.

В целях упразднения филиалов, отделений и иных обособленных подразделений экономических образований как отдельных налогоплательщиков по налогу на прибыль предприятий часть (1) статьи 511 (в ней дается определение налогоплательщиков налога на прибыль) следует дополнить следующим предложением: "Для всех целей настоящего раздела IX не признаются российскими предприятиями (организациями) любые филиалы и отделения, являющиеся структурными подразделениями юридических лиц, независимо от того, имеют ли они отдельный баланс и расчетный либо иной счет или не имеют." Что касается указания на то, что налог на прибыль должен уплачиваться материнским предприятием, а не филиалом, то такую норму следует включить в Специальную часть НК.

Не вполне очевидным вопросом является то, должны ли в целях уплаты НДС филиалы признаваться самостоятельными налогоплательщиками. С точки зрения того соображения, что только юридическое лицо должно быть налогоплательщиком, на этот вопрос следует ответить отрицательно. Однако аргумент, касающийся простоты администрирования налога говорит в пользу признания филиалов налогоплательщиками.

(X)

**5. Правило резидентства для физических лиц.** Общее правило определения времени пребывания в РФ для признания физического лица налоговым резидентом должно быть следующим: при подсчете 180 дней, требуемых для признания резидентом в расчет должно приниматься все время, в течение которого данное лицо фактически находилось на территории РФ по любой причине. И наоборот, если физическое лицо фактически отсутствовало на территории РФ, независимо от причины данное время в расчет не принимается. Такой подход серьезно облегчит работу налоговой службы. Исходя из этого в статье 74 ("Физические лица - налоговые резиденты Российской Федерации") часть 4 предлагается опустить конец предложения, начиная со слов "а также время...". Кроме того следует исключить п. 3, 4 части 5 статьи 74.

**6. Использование рыночных цен для налогообложения.** В Главе 8 (“Объекты налогообложения”), статье 99 (“Принципы определения рыночной цены товаров (работ, услуг)”) следует предусмотреть, что рыночные цены контролируются избирательно: в случае взаимосвязанных участников сделки или если есть серьезные основания подозревать уклонение от налогов путем манипуляции с ценами. Пункт 3 части первой статьи 101 следует изменить следующим образом, сделав отсылку на статью 99 после слова “выгоды” и перед предлогом “от”: “, определяемой на основе рыночной цены товаров (работ, услуг) в соответствии с порядком, изложенным в статье 99 настоящего Кодекса,”.

Если предлагаемое изменение будет внесено в пункт 3 части первой статьи 101, то часть восьмую можно будет убрать, поскольку в пункте 3 части первой будет предусмотрена и та ситуация, которая изложена в части восьмой.

Предлагаем дополнить проект Налогового кодекса следующим пунктом части первой статьи 101:

7) в виде выгоды от сделок, по которым доход, полученный как в денежной, так и в иной форме и указанный продавцом в качестве полученного дохода, на самом деле не является тем вознаграждением, которое фактически получил продавец. В случае, если в результате налоговой проверки выявятся указанные факты, руководитель регионального органа ГНС может принять решение, в соответствии с которым реализационной ценой товаров (работ, услуг) будет считаться рыночная цена товаров (работ, услуг) в соответствии с определением, данным в статье 99 настоящего Кодекса.

Подробнее см. Приложение 1.

7. В целях предотвращения возможностей накопления недоимок в Главе 9 (“Налоговое обязательство и его исполнение”) следует добавить три категории лиц, которые могут нести ответственность по исполнению налогового обязательства:

- руководитель предприятия, который знал или мог знать о неперечислении начисленных у источника налогов,

- руководитель предприятия, имеющего задолженность по налогам, который отдает распоряжения об осуществлении иных нежели налоги платежей,

- лица, приобретающие имущество у налогоплательщика по цене ниже рыночной, если налогоплательщик не в состоянии погасить свою налоговую

задолженность.

Для реализации последнего предложения предлагается ввести новую статью:

Ответственность приобретателя имущества налогоплательщика по налоговым обязательствам налогоплательщика.

(1) Лицо, получившее имущество налогоплательщика (приобретатель) по любым сделкам, несет ответственность по налоговым обязательствам налогоплательщика при одновременном наличии следующих условий:

(а) Приобретатель получил имущество налогоплательщика не ранее одного года до момента начала реализации мер по взиманию налогов с налогоплательщика, предусмотренных главой 12 настоящего Кодекса;

б) Имущество передано безвозмездно, либо по цене, которая на 25% ниже цены, которая при аналогичных обстоятельствах могла бы быть уплачена за аналогичное имущество (рыночная цена);

в) в результате осуществления мер по взиманию налогов с налогоплательщика выяснилось, что стоимость его имущества недостаточна для выполнения его налоговых обязательств.

(2) Размер ответственности приобретателя имущества налогоплательщика равен рыночной цене данного имущества за вычетом суммы, уплаченной приобретателем за данное имущество. В случае, если налогоплательщик и получатель имущества являются взаимозависимыми лицами, размер ответственности равен рыночной цене данного имущества.

(3) В целях исполнения налоговых обязательств по уплате других налогов в соответствии с настоящим Кодексом сумма налогового обязательства приобретателя имущества, предусмотренная настоящей статьей, рассматривается как дополнительная сумма, уплаченная за имущество, первоначально приобретенное у налогоплательщика.

**8. Зачет и получение отсрочек по налогам.** В ограниченном числе случаев, налогоплательщику по проекту Налогового кодекса предоставляется возможность осуществления зачета налогов и причитающихся этому предприятию платежей из бюджета и получения отсрочек по уплате налогов. При этом следует уточнить, что зачеты и отсрочки в размере суммы долга государственного бюджета предприятию могут осуществляться в размере, не превышающим стоимости отгруженной продукции (оказанных услуг) органам государственной власти (не включая бюджетные

*Иван Иван*  
*10*  
*(+)*  
*налоговые*  
*отсрочки*

организации). Кроме того отсрочки в бюджет определенного уровня должны ограничиваться размером долгов бюджета того же уровня.

Однако положение о взаимозачетах налогов, содержащееся в первом предложении части (7) ст. 121, предусматривает более широкое толкование этого понятия, как в отношении порядка взаимозачетов, так и в отношении вопроса, следует ли предоставлять отсрочку от уплаты налога вместо взаимозачета. Так, первое предложение части (7) указанной статьи гласит:

“(7) Допускается взаимный зачет налогов (кроме сборов), подлежащих уплате налогоплательщиком или иным обязанным лицом, и финансовых обязательств органов государственной власти и (или) местного самоуправления перед этим налогоплательщиком или иным обязанным лицом.”

а. В целях ограничения сферы применения положений части (7) ст. 121 предлагается словосочетание “органы государственной власти” заменить словосочетанием “федеральные органы власти или органы государственной власти субъектов Федерации” (или просто “федеральные бюджеты и бюджеты субъектов Федерации”).

б. В целях допущения отсрочек по уплате задолженности по налогам вместо взаимных зачетов налоговых платежей статью 121 (7) предлагается изложить в следующей редакции: “(7) Допускается предоставление налогоплательщику или иному обязанному лицу отсрочки по уплате налогов (кроме сборов), подлежащих уплате налогоплательщиком или иным обязанным лицом в федеральный бюджет, до выполнения федеральными органами государственной власти своих обязательств перед этим налогоплательщиком или иным обязанным лицом. Предоставление налогоплательщику или иному обязанному лицу отсрочки допускается лишь при соответствующем согласии органов ГНС РФ и при выполнении налогоплательщиком или иным обязанным лицом иных требований, предъявляемых к нему Министерством финансов Российской Федерации.

Допускается также предоставление налогоплательщику или иному обязанному лицу отсрочки по уплате налогов (кроме сборов), подлежащих уплате им в бюджет субъекта Федерации или органа местного самоуправления до выполнения органами государственной власти субъекта Российской Федерации или органами местного самоуправления своих обязательств перед этим налогоплательщиком или иным обязанным лицом. Предоставление налогоплательщику или иному обязанному лицу

отсрочки допускается лишь при согласии соответствующих финансовых органов субъекта Российской Федерации или местного самоуправления в отношении сумм налогов, подлежащих уплате им (ими) в бюджет соответственно субъекта Российской Федерации или органа местного самоуправления. При этом предоставление отсрочки по налогам не приостанавливает начисление пеней на сумму неуплаченного налога в соответствии с порядком, установленным в ст. 154 (4).”

Заметим также, что в случае, если установленная в части (4) ст. 154 процентная ставка пеней на сумму неуплаченного налога будет ниже процентов, начисляемых на сумму, подлежащую выплате из бюджета налогоплательщику, у последнего будет создаваться стимул отсрочить уплату налогов, поскольку его доходы от причитающихся ему процентов будут превышать расходы на погашение начисленных ему пеней.

#### **9. Предоставление банками информации об открытии счетов их клиентов.**

В статье 204 (Обязанности банков и иных предприятий (организаций), а также физических лиц, связанные с учетом налогоплательщиков и контролем за соблюдением налогового законодательства) следует записать, что банки обязаны сообщать об открытии счетов их клиентами в налоговую инспекцию по месту налоговой регистрации клиента, а не по месту регистрации банка, как это предусмотрено действующим законодательством. Соответствующая формулировка является следующей “Банки обязаны в пятидневный срок сообщать об открытии счетов их клиентом в соответствующий орган налоговой службы по месту налоговой регистрации клиента”.

Кроме того, в статье 204 Налогового кодекса прямо не указано, в какой именно “орган налоговой службы” банк обязан сообщить об открытии счета налогоплательщику-нерезиденту. В этой связи часть (1) статьи 204 предлагается дополнить следующим положением:

“При открытии счета налогоплательщику-нерезиденту (физическому лицу или иностранному юридическому лицу, не имеющему постоянного представительства в РФ) банк обязан сообщить об открытии счета в территориальную налоговую инспекцию по месту нахождения соответствующего учреждения банка.”

Следует дополнить ст. 122 следующими положениями: “При использовании банковского счета третьими лицами на основании договора аренды, совместной деятельности, совместного использования счета и другим основаниям банки обязаны

информировать о каждой операции по счету соответствующие органы налоговой службы в течение 5 банковских дней с момента совершения операции”.

Ч. 1 “При перечислении банком сумм налога на счет в другом банке, с которым у него установлены корреспондентские отношения, в случае, если второй банк не выполнил поручения по перечислению указанной суммы в бюджет, первый банк несет солидарную с налогоплательщиком ответственность по уплате налога”.

**10. Инвестиционный налоговый кредит.** Представляется целесообразным изменить названия для терминов “налоговый кредит” и “инвестиционный налоговый кредит” статей 135 и 136 соответственно. Как известно, термин налоговый кредит применяется в мировой практике для обозначения вида налоговой льготы, предоставляемой в виде сокращения обязательств по налогу на определенную сумму (кредит по НДС - это сокращение величины налога, уплачиваемого в бюджет, на сумму налога, уплаченного за приобретенные товары, инвестиционный налоговый кредит - сокращение обязательств по налогу на прибыль на некоторую долю осуществленных инвестиций и т.д.). То, что подразумевается под этими терминами в российской практике больше соответствует понятию отсрочка или перенос момента уплаты налога.

*Кредит по НДС - это сокращение величины налога, уплачиваемого в бюджет, на сумму налога, уплаченного за приобретенные товары*

**11. Порядок взыскания налога.** В статье 141 Налогового кодекса о порядке исполнения обязательств по уплате налога предусматривается, что после специальной процедуры разбирательства налоговая служба выставляет требование об уплате налога и пени с десятидневным сроком исполнения. Налогоплательщик или должен заплатить, или в случае несогласия должен в десятидневный срок обжаловать решение налоговой службы в судебном или административном порядке. В последнем случае решение налоговой службы приостанавливается на весь срок рассмотрения, но не останавливается начисление пени. Аналогичная процедура предусмотрена для сумм штрафных санкций. Бремя доказывания лежит при этом на истце (на налогоплательщике). Таким образом, списание налога или штрафов в бесспорном порядке происходит, если налогоплательщик не начал процедуру обжалования и не заплатил налог и (или) штраф. Кроме того, налоговая служба, может налагать арест и обращать взыскания на имущество налогоплательщика. По мнению С.Шаталова, возможность обращать взыскания на имущество появляется, если она предусмотрена в Налоговом кодексе, см. ст. 237 ГК РФ. Однако В. Похмелкин считает, что это

*Налогоплательщик или должен заплатить, или в случае несогласия должен в десятидневный срок обжаловать решение налоговой службы в судебном или административном порядке*

противоречит Конституции, но согласен на возможность внесудебного ареста имущества с санкцией прокурора.

Нам представляется, что порядок предложенный в проекте Налогового кодекса в ряде аспектов слишком жесткий (бремя доказывания своей правоты в случае несогласия с решением Налоговой службы и в случае основной суммы налога с пени и в случае штрафов лежит на налогоплательщике), а в ряде аспектов - неоправданно мягкий (не происходит списания налога в случае, если налогоплательщик начал обжалование решения налоговых органов). Наши предложения сводятся к следующему.

В отношении налога и пени налоговая служба после предусмотренной проектом Налогового кодекса процедуры разбирательства должна начислять сумму налога и соответствующие пени и взыскивать их со счета налогоплательщика в бесспорном порядке (выставляет безакцептное требование). В случае несогласия с решением налоговой службы налогоплательщик может обратиться в суд. Причем в этом случае бремя доказывания лежит на налогоплательщике, а начисление пени не останавливается. Таким образом, в отличие от варианта С. Шаталова налогоплательщик обращается в суд, чтобы вернуть перечисленные деньги из бюджета (как и при существующем порядке)

Если же совершено налоговое правонарушение, и в ходе налогового разбирательства начислены штрафные санкции, то налоговая служба должна выставить платежное требование, а налогоплательщик в случае согласия должен в десятидневный срок либо заплатить штраф, либо, в случае несогласия, обратиться в суд. Причем в этом случае уже налоговая служба должна нести бремя доказывания вины налогоплательщика. В случае необходимости налоговая служба должна иметь возможность налагать арест на имущество налогоплательщика, включая денежные средства и другие активы. Здесь уже, как и в варианте С. Шаталова решение налоговой службы приостанавливается на время рассмотрения дела. Если налогоплательщик не начал процедуру обжалования, то происходит списание средств с его счета.

В варианте В. Похмелкина предполагается несколько иная процедура. Если в ходе проверки Налоговая служба находит неуплату налога, то она выставляет платежное требование на уплату начисленного налога и пени. В десятидневный срок налогоплательщик в случае несогласия может обратиться в суд. При этом пени не останавливается. Если он не обратился в суд и не заплатил, то Налоговая служба может безакцептно списать средства со счета налогоплательщика. Если на счете недостаточно

средств, то Налоговая служба обращается в суд для обращения взыскания на имущество налогоплательщика. Таким образом, процедура в отношении налога и пени, аналогична варианту С. Шаталова за исключением того, что бремя доказывания лежит на налоговой службе.

Если в ходе рассмотрения дела о налоговом правонарушении начислены штрафные санкции, то налогоплательщик при его согласии может уплатить их в десятидневный срок. Если он не уплатил, то Налоговая служба должна обратиться в суд.

Таким образом, бремя доказывания и по основному налоговому обязательству в сумме с пени и по штрафами лежит на Налоговой службе (в нашем варианте в случае налога в сумме с пени - доказывает налогоплательщик, т.к. он обладает большей информацией). В случае несогласия налогоплательщика с начисленными штрафными санкциями в суд должна подавать Налоговая служба (в нашем варианте - налогоплательщик).

Для того, чтобы убедиться в работоспособности варианта, предложенного В. Похмелкиным, необходимо понять является ли этот вариант возможным с точки зрения администрирования сбора налогов, т.к. во всех случаях Налоговая служба при начислении штрафных санкций должна инициировать судебное разбирательство. Кроме того необходимо разъяснение, почему после принятия Налогового кодекса Налоговая служба сможет обращать взыскание на имущество налогоплательщика (сейчас Налоговая служба может это делать только в рамках процедуры банкротства). Третий вопрос заключается в том, каким образом Налоговая служба сможет доказывать свою правоту при вменении налогоплательщику определенного уровня дохода.

Возможно, что компромиссным вариантом может быть совмещение наших предложений в отношении налога и пени (списание этих сумм в безусловном порядке с правом обжалования и возложением бремени доказательства на налогоплательщика) и предложений В. Похмелкина в отношении штрафов (выставление платежного требования и обращение в суд налоговой службы в случае его неоплаты).

С. Шаталов в крайнем случае готов согласиться с вариантом В. Похмелкина, если тот его поддержит в ряде других вопросов и, если половина начисленных штрафных санкций в качестве аванса (гарантии) будет в беспорядном порядке перечисляться в бюджет с последующим возвратом в случае неправоты налоговой службы.

(+)

**12. Размер пени.** По нашему мнению Госналогслужба не должна иметь права изменять размер пени (статья 154, п. 5). В противном случае возникает почва для коррупции. Для этого предлагается исключить ч.5 данной статьи.

(+)

**13. Порядок постановки на налоговый учет.** Необходимо более четко регламентировать порядок постановки налогоплательщиков на учет (ст. 202-203). В частности, мы предлагаем, в случае несоответствия места государственной регистрации предприятия и его основного места деятельности, считать местом налоговой регистрации, (где предприятие обязано встать на учет) основное место деятельности предприятия. При этом, основное место деятельности предприятия определяется (через некоторый промежуток времени, например, один год после регистрации) в зависимости от того, где расположена большая часть основных фондов и сотрудников предприятия. Этот показатель исчисляется в порядке, аналогичном расчету регионального коэффициента в статье 568 проекта Налогового кодекса.

В целях обеспечения правильного определения “места осуществления основной деятельности” предприятия, а также во избежание злоупотреблений, связанных с произвольным выбором предприятием места с наиболее благоприятным налоговым режимом, предлагаем изменить формулировку статьи 33 (1) проекта Налогового кодекса и определить понятие “места деятельности предприятия” как места с наибольшей долей балансовой стоимости активов (основных средств и нематериальных активов), имеющихся в данном структурном подразделении предприятия, и долей численности занятых в нем работников. Часть вторую указанной статьи следует исключить, а часть первую изложить в следующей редакции:

“(1) Местом деятельности предприятия признается то место, в котором среднее арифметическое удельного веса среднесписочной численности работников и удельного веса балансовой стоимости активов, принадлежащих данному предприятию, больше, чем в любом другом месте. Указанная величина выражается коэффициентом, который определяется по формуле:

$$(A+B)/2, \text{ где:}$$

A - удельный вес балансовой стоимости основных средств и нематериальных объектов налогоплательщика, расположенных в соответствующем регионе, в общей балансовой стоимости основных средств и нематериальных объектов налогоплательщика. При этом к основным средствам и нематериальным объектам,

приходящимся на соответствующий регион, относятся основные средства и нематериальные объекты, местом нахождения которых признается (ст. 202 настоящего Кодекса) этот регион;

В - удельный вес среднесписочной численности работников в среднесписочной численности работников соответствующего налогоплательщика.

В целях настоящей части под балансовой стоимостью основных средств и нематериальных объектов понимается сумма балансовых стоимостей основных средств и нематериальных объектов, сгруппированных в соответствии со статьей 524 настоящего Кодекса в первые шесть амортизационных групп, а средняя балансовая стоимость принимается равной среднему арифметическому показателю балансовой стоимости на последнее число каждого отчетного (налогового) периода.”

Данный расчет совпадает с расчетом регионального коэффициента, который описан в части (2) ст. 568. Поскольку ст. 33 предполагает наличие только одного возможного “места деятельности”, нет необходимости ни в ст. 33, ни в ст. 202 предварять этот термин определением “основное”.

Из ст. 202 не совсем четко следует, в какой степени на обособленные структурные подразделения налогоплательщика распространяется требование о постановке на учет в органах ГНС РФ. Налогоплательщики, которые в соответствии со ст. 202 (1) обязаны становиться на учет, определяются в ст. 31 как “экономические образования”, имеющие “отдельный баланс и расчетный либо иной счет”. В то же время, часть (3) статьи 202 предусматривает более широкое толкование таких лиц и распространяет требование о постановке на налоговый учет также и на структурные подразделения налогоплательщика, не являющиеся (самостоятельными) экономическими образованиями в соответствии со ст. 31. Поскольку в Кодексе отсутствует четкое определение понятия структурных подразделений, представляется трудным его недвусмысленное толкование. В любом случае, считаем целесообразным исключить из текста проекта Кодекса части (3) и (5) статьи 202 как необоснованно затрудняющие Администрирование налоговой системы. При этом требование о постановке на налоговый учет следует распространять только на те структурные подразделения налогоплательщика, которые ведут свои отдельные балансы и имеют отдельные счета.

Ч. 4 Ст. 202 предлагается изложить в следующей редакции: “Постановка на учет предприятия (кроме налогового партнерства), организации или предпринимателя

производится по их заявлению в орган налоговой службы соответственно по месту государственной регистрации или по месту пребывания. В случае, если в любое время по истечении одного года с момента регистрации в органе государственной налоговой службы место деятельности предприятия и место его государственной регистрации перестанут совпадать, предприятие (организация) обязано в 10-ти дневный срок подать заявление в соответствующие органы налоговой службы о снятии с налогового учета и постановке на налоговый учет по месту деятельности предприятия (организации)".

Следует предусмотреть положение о том, что в случае, если предприятие не ведет экономической деятельности на протяжении периода налоговой регистрации, оно может быть ликвидировано по иску налогового органа. Для этого следует дополнить пп. "а" п. 10 ст.226: "а также в случае, когда коммерческая организации не осуществляет хозяйственной деятельности в течение одного финансового года".

**14. Компетенция органов Государственной налоговой службы и Федеральной службы налоговой полиции.** В статьях 221-224 проекта Налогового кодекса, посвященных деятельности органов, осуществляющих налоговый контроль, необходимо разграничить компетенцию органов Государственной налоговой службы и Федеральной службы налоговой полиции. Следует четко указать, что Госналогслужба РФ несет единоличную ответственность за сбор налогов. Важно обеспечить отсутствие дублирования проверок, осуществляемых Государственной налоговой службой и Федеральной службой налоговой полиции. При этом Федеральная служба налоговой полиции РФ должна иметь право проведения проверки налогоплательщика при производстве дознания и предварительного следствия по делам об уголовно-наказуемых нарушениях налогового законодательства. По этому поводу В. Похмелкин и С. Шаталов еще не договорились.

А  
Согласен

**14. Косвенные признаки определения величины налогового обязательства.** В статье 226 (Права налоговых органов) отмечено, что Госналогслужба РФ имеет право использовать косвенные признаки для пересчета величины налогового обязательства налогоплательщика в случае непредставления налогоплательщиком документов (сведений), необходимых для осуществления налогового контроля, если такое непредставление связано с налоговыми нарушениями. Кроме того в Главе 74 (Контроль за соответствием доходов и расходов налогоплательщиков) налоговым

Косвенные признаки  
указаны в ст. 226  
и в ст. 74  
Вместе с тем  
по сути  
это признаки  
налоговых  
нарушений

Указаны  
налоговые  
нарушения  
также в ст. 74

органам предоставляется право требовать от налогоплательщика заполнения специальной декларации при покупке им объектов, подлежащих государственной регистрации, стоимостью, превышающей 1000 минимальных окладов в год. При обнаружении недостоверности предоставленных налогоплательщиком сведений он привлекается к ответственности за налоговое правонарушение.

Иными словами, для привлечения налогоплательщика к ответственности Налоговая служба должна провести расследование и доказать, наличие непродекларированных доходов. Подобное расследование во многих случаях может не привести к желаемым результатам или может потребовать значительных затрат. Поэтому нам представляется, что в отношении предприятий при наличии оснований полагать, что предприятие уклоняется от налогов, и в отношении физических лиц в случае несоответствия образа жизни декларируемым доходам следует четко зафиксировать возможность использования налоговыми органами права определять налоговые обязательства таких предприятий по косвенным признакам.

В отношении физического лица возможно применение двух подходов. Один из них применяется в Великобритании, где при явном несоответствии образа жизни декларируемым доходам косвенные методы используются не для доказательства вины налогоплательщика, состоящей в попытке уклонения от налогов, и последующего применения налоговых санкций, а для альтернативной оценки налогооблагаемой базы. Эти методы, основанные на оценках по аналогии с другими плательщиками, применяются в тех случаях, когда налоговые органы имеют основания сомневаться в адекватности оценки, произведенной налогоплательщиком, реальной действительности. В случае несогласия налогоплательщика с такой оценкой он имеет право обратиться в суд, причем бремя доказывания лежит на налогоплательщике.

Второй подход применяется во Франции, где оценка вменяемого дохода более формализована. Согласно Налоговому кодексу Администрация имеет право для налогоплательщиков, декларирующих доходы, существенно меньшие, чем предполагает их образ жизни, применять оценку налоговой базы по подоходному налогу на основании "внешних признаков". Такое налогообложение применяется, если оценка, проведенная на основании специальной шкалы, показывает доход больше 275 тыс. франков. Кроме того необходимым условием является, чтобы полученная оценка превышала как минимум на треть декларированный налогоплательщиком доход в текущем и предшествующем годах, причем декларируемый доход должен включать в

себя не только налогооблагаемый доход, но также освобожденные от налога доходы налогоплательщика и доходы облагаемые у источника отдельно от декларируемого дохода. Шкала оценки дохода, соответствующего элементам образа жизни, включает в себя арендную стоимость основного и других видов жилья (вменяемый доход равен пятикратной арендной стоимости), число слуг (вменяется 37 тыс. фр. за слугу), стоимость автомобилей (вменяется доход в размере части стоимости в зависимости от класса), мотоциклов (вменяется полная стоимость, если возраст составляет менее трех лет), наличие яхт и моторных лодок (вменяется определенный тариф в зависимости от тоннажа и мощности), самолетов (450 фр. за лошадиную силу), лошадей (9 тыс. фр. за прогулочную лошадь, 30 тыс. фр. за чистокровную лошадь, 18 тыс. фр. за остальных), членство в гольф-клубах, участие в охоте (удвоенный размер платы за участие или абонемента, если он превышает 30 тыс. фр.). Налогооблагаемая база, полученная в результате применения данной шкалы увеличивается на 50%, если одновременно выполняется два условия: полученная база превышает 550 тыс. фр. и налогоплательщик располагает как минимум семью из перечисленных десяти элементов образа жизни. В случае несогласия с полученной оценкой налогоплательщик может привести доказательства того, что его доходы, использование его капитала или займов позволяют ему обеспечивать его образ жизни.

Для того, чтобы избежать произвола чиновников Налоговой администрации, нам представляется более предпочтительным использование более формализованного подхода. В российских условиях соответствующая шкала определения дохода по элементам образа жизни могла бы выглядеть следующим образом.

Стоимость основного и других видов жилья - 20% рыночной цены, уменьшенной на 50 тыс. долл.;

Стоимость автомобилей - 100% рыночной цены за вычетом 10 тыс. долл.;

Членство в спортивных и бизнес-клубах - удвоенная стоимость членского взноса или абонемента;

Путешествия - удвоенная стоимость услуг туристических агентств;

Обучение детей - удвоенная стоимость обучения в платных школах;

Наличие слуг (включая шоферов и охранников) - 10 тыс. долл. за каждого.

Полученная оценка должна применяться, если ее значение превышает 30 тыс. долл. и это значение больше декларированного дохода налогоплательщика более, чем на 30%.

(+)

**15. Договоры о совместном использовании счета или аренды счета другого лица.** В Статье 277 (“Уклонение от ведения учета”) следует предотвратить возможность ведения хозяйственной деятельности без налоговой регистрации, без открытия банковского счета, путем заключения договора о совместном использовании счета или аренды счета другого лица. Для этого целесообразно предусмотреть положение о том, что предоставление налогоплательщиком своего счета другому предприятию, осуществляемое в любой форме, при которой движение средств по банковскому счету не отражается в бухгалтерской отчетности налогоплательщика, является налоговым нарушением с соответствующими санкциями. Контроль за подобными нарушениями должны осуществлять налоговые органы путем проверки соответствия бухгалтерской отчетности выпискам о движении средств по банковским счетам. Кроме того в тех случаях, когда банки обязаны требовать предоставления договорной документации для осуществления платежей, контроль следует возложить и на банки.

Можно ввести обязанность налогоплательщика, который сдает в аренду свой счет другому лицу, во-первых, требовать подтверждения факта налоговой регистрации этого лица, и, во-вторых, сообщать о факте сдачи налоговым органам (с указанием реквизитов лица, арендующего счет). За невыполнение этих обязанностей следует предусмотреть штрафные санкции. Для этого следует дополнить п.7 ч.1 ст. 64 словами “не допускать использования своих расчетных и иных счетов иными лицами, за исключением случаев, прямо предусмотренных банковским законодательством”.

**16. Депозитно-кредитные схемы выплаты зарплаты.** В настоящее время продолжается практика выплаты заработной платы путем выдачи работнику процентов по фиктивному депозиту. Введенные в 1997 году изменения в порядке налогообложения процентов по депозитам и дохода от получения ссуд по низким процентным ставкам должны были изменить положение дел. Однако новые правила не распространяются на правоотношения, возникшие до введения закона в действие. Поэтому работодателю, уклоняющемуся от налогов и платежей, базой которых является заработная плата, достаточно пролонгировать существующие договоры, в результате чего депозитно-кредитные схемы будут еще долгое время успешно функционировать.

В Налоговом кодексе ничего не говорится о том, что займы с низкой процентной ставкой должны учитываться в составе доходов физических лиц. С другой стороны, часть первая статьи 608 предусматривает налогообложение доходов в натуральной форме и иных доходов, получаемых физическим лицом<sup>3</sup>. В соответствии с данной частью в составе доходов налогоплательщика учитывается “дополнительная выгода от приобретения налогоплательщиком товаров (работ, услуг) на условиях, более выгодных по сравнению с обычно предоставляемыми в подобных обстоятельствах их продавцами независимым покупателям (клиентам)”. Для нас остается неясным, подпадают ли займы с низкой процентной ставкой под данное определение, поэтому мы рекомендуем специально оговорить в Налоговом кодексе такой вид займов. Мы также считаем необходимым пресечь злоупотребления, связанные с продлением срока погашения ранее выданных займов. С этой целью мы предлагаем добавить в конце второго абзаца части первой статьи 608 следующий текст: “В составе доходов налогоплательщика учитывается также процентный доход, получаемый за счет разницы между рыночной ставкой процента и фактической процентной ставкой по любому займу, выданному налогоплательщику. Данное положение применяется к любому такому процентному доходу, образовавшемуся после вступления в силу настоящего Кодекса, независимо от даты предоставления займа налогоплательщику.”

(+)

**17. Введение налога с продаж.** В переходных положениях следует зафиксировать, что переход от налога на содержание социально-культурной сферы к налогу с продаж осуществляется по решению местных органов власти в течение двух лет, причем налог с продаж не может быть введен без отмены налога на содержание социально-культурной сферы.

(+)  
но отменяет  
налог на  
содержание  
социально-  
культурной  
сферы

**18. Налог на имущество с незавершенного строительства.** В настоящее время налог на имущество не платится в случае, если здание не зарегистрировано, т.е. считается объектом незавершенного строительства. Необходимо предусмотреть в разделе XXII (Налог на имущество предприятий (организаций)), что налог на имущество должен взываться с имущества, находящегося на любой стадии строительства.

Для того чтобы налог на имущество предприятий мог взываться с объектов

(+)

<sup>3</sup> Если речь идет о работниках предприятия, то такие доходы считаются заработной платой и в качестве таковых подлежат налогообложению у источника выплаты.

незавершенного строительства, часть первую статьи 934 следует изменить, добавив после первого предложения три новых предложения следующего содержания: “Объектом налогообложения также признается имущество, строительство которого налогоплательщиком еще не завершено (или имущество, строительство которого ведется другим лицом, но которое в период строительства находится в собственности налогоплательщика), при условии, что по завершении строительства данное имущество будет отвечать требованиям, предусмотренным в предыдущем предложении. Применительно к амортизируемому зданию, строительство которого для налогоплательщика ведется подрядчиком, началом строительства считается момент подписания налогоплательщиком акта о передаче здания подрядчику. Применительно к иному имуществу момент начала строительства определяется исходя из конкретных фактов и обстоятельств.”

Налоговая база объектов незавершенного строительства должна отражаться в бухгалтерских книгах предприятия на счете “Капиталовложения (незавершенное производство)”. Остаток по данному счету будет отражаться по строке 130 баланса предприятия. По завершении строительства счет “Капиталовложения (незавершенное производство)” закрывается и переносится в строку 120 статьи “Основные средства” баланса предприятия. Для того чтобы включить объекты незавершенного строительства в налоговую базу, в конце части первой статьи 935 следует добавить новое предложение следующего содержания: “Применительно к объектам незавершенного строительства налоговая база налогоплательщика определяется как сумма издержек, понесенных налогоплательщиком в процессе строительства и отраженная в бухгалтерской документации налогоплательщика”.

Необходимо также учитывать незавершенное строительство при взимании налога на имущество физических лиц. В этих целях в часть первую статьи 1028 после слова “сооружения” следует добавить “, в том числе объекты незавершенного строительства”. Кроме того, в статью 1030 можно добавить часть третью следующего содержания: “Стоимость объектов незавершенного строительства определяется органами, осуществляющими оценку таких объектов, исходя из документально подтвержденных затрат собственника на проектирование и строительство объекта. При отсутствии или недостоверности представленных собственником имущества документов, оценка стоимости объекта осуществляется исходя из рыночных цен на аналогичное имущество.”

19. Упрощенная система налогообложения предприятий извоза и торговли. В статье 578 ("Общие условия применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности. Налогоплательщики") аналогично положению о том, что региональные органы власти вправе принять решение об обязательном переводе предприятий игорного и развлекательного бизнеса на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности независимо от их численности и объема выручки от реализации товаров (работ, услуг) следует отметить, что региональные органы власти вправе принять решение об обязательном переводе предприятий извоза и торговли упрощенную систему налогообложения, имея в виду уплату патента предпринимателями, осуществляющими извоз и мелкими розничными торговыми точками. Для того, чтобы предотвратить уклонение от налога путем проведения через эти торговые точки оптовых операций, необходимо предусмотреть потолок оборота, до которого может применяться система патентов.

20. Акцизы на автомобили. В статье 462 ("Подакцизные товары") следует исправить положение с тем, что под дорогими автомобилями понимаются автомобили с объемом двигателя большим 2,5 литров. Нам представляется целесообразным установить ограничение исходя из цены автомобиля. До 10 тыс. долл. ставка акциза должна быть небольшой, а при цене больше 10 тыс. долл. ставка должна увеличиваться с тем, чтобы росла прогрессивность налоговой системы.

21. Ограничение правил амортизации автомобилей, других транспортных средств и жилья. Представительские расходы. В целях уменьшения возможностей уклонения от налога на прибыль и подоходного налога путем маскировки личных расходов под расходы, необходимые для бизнеса, следует изменить часть четвертую статьи 523, добавив после первого предложения два новых предложения следующего содержания: "Автомобили, предназначенные для отдыха транспортные средства, жилье, самолеты и другие летательные аппараты, а также суда, которые используются налогоплательщиком в целях, предусмотренных частью первой настоящей статьи, и не исключены из состава амортизируемого имущества в соответствии с частью третьей настоящей статьи, в целях определения амортизационных отчислений налогоплательщика принимаются на баланс налогоплательщика по стоимости, равной

50% их первоначальной стоимости. При этом автомобили принимаются на баланс налогоплательщика по стоимости, равной 50% их стоимости или 700-кратному размеру минимального размера оплаты труда, в зависимости от того, какая сумма является меньшей.”

Нам представляется целесообразным запретить вычитаемость представительских расходов. Для этого необходимо в статью 518 добавить часть шестую следующего содержания: “(6) Представительские расходы не относятся к принимаемым к вычету расходам предприятия (организации) и оплачиваются за счет собственных ресурсов (денежных средств) предприятия (организации). К представительским расходам относятся затраты предприятия (организации) по официальному приему и обслуживанию представителей других предприятий (организаций), а также лиц, прибывших на заседание Совета директоров (правления или иного руководящего органа) предприятия (организации) или его ревизионной комиссии. Представительские расходы включают затраты на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) указанных лиц, их транспортное обеспечение, посещение культурно-зрелищных, развлекательных и иных мероприятий, организацию их досуга и отдыха, проведение оздоровительных мероприятий, буфетное обслуживание во время переговоров и мероприятий культурной программы, а также оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате предприятия (организации). К представительским расходам также относятся расходы предприятия на сотрудников (кроме расходов на заработную плату), участвующих в вышеперечисленных мероприятиях.

Исключить пункт 18 части первой и часть вторую статьи 531.

Возможен и другой вариант: исключить пункт 18 части первой и дать часть вторую статьи 531 в вышеприведенной редакции. На наш взгляд, предпочтительнее первый вариант, поскольку статья 531 в существующей редакции перечисляет только расходы, принимаемые к вычету, и не содержит перечня тех видов расходов, которые к вычету не принимаются. Что же касается статьи 518, то она устанавливает лишь самые общие ограничения на принимаемые к вычету расходы.

Командировочные расходы (билеты и гостиницы) - ?

**22. Авансовые платежи.** При переходе на метод учета реализованной продукции и прибыли по методу начислений возникает вопрос об особом порядке учета

авансовых платежей, получивших широкое распространение в российской экономике в связи с платежным кризисом. При использовании метода начислений налогоплательщик вынужден заплатить налог на прибыль с полной суммы авансового платежа, т.к. соответствующие расходы им еще не произведены. Чтобы сблизить сроки учета дохода и отнесения расходов на себестоимость, во многих странах вводится ряд исключений, касающихся учета текущих доходов по определенным видам авансовых платежей. В частности, в ряде стран разрешается отложить учет авансового платежа за услуги как дохода, если период, в течение которого услуги будут предоставлены не превышает двух лет. Отложить учет аванса за поставку продукции разрешается реже, причем отсрочка учета дохода прекращается, когда аванс покрывает стоимость товарно-материальных запасов и когда для выполнения заказа имеется достаточно готовой продукции. Разрешается отсрочка учета дохода, полученного как аванс за подписку на газеты, журналы и т.д., как членские взносы, как аванс по договору поручительства. При этом срок договора обычно ограничен.

а) Авансовые платежи. В налоговом кодексе применительно к авансовым платежам моментом получения дохода для налогоплательщиков, использующих в налоговом учете метод начислений, обычно признается момент получения авансового платежа, даже если налогоплательщик еще не приобрел права на доход, связанный с этим платежом. Мы считаем, что следует более четко определить момент получения дохода применительно к авансовым платежам. С этой целью мы предлагаем изменить часть вторую статьи 185, дав ее в следующей редакции: “Если согласно условиям сделки (договора) налогоплательщик получает доход до момента приобретения в соответствии с частью первой настоящей статьи права на этот доход, моментом получения дохода признается день по прошествии одного месяца с момента фактического получения платежа (получения наличных денежных средств, получения банком или иным кредитным учреждением поручения на перечисление соответствующих денежных средств налогоплательщику, погашения задолженности налогоплательщика перед другим лицом или иного получения дохода) либо день приобретения налогоплательщиком права на этот доход в соответствии с частью первой настоящей статьи, в зависимости от того, какой из этих дней наступит раньше.”

б) Долгосрочные договоры. Для того чтобы соблюсти справедливость в отношении налогоплательщиков, которые производят по долгосрочным договорам и реализуют товары, требующие длительного времени для их производства (такие как

суда, самолеты, здания для использования в коммерческих и производственных целях и т.д.), доходы, получаемые налогоплательщиками, строящими такие объекты, могут учитываться в составе их доходов по методу процента исполнения договора, который описывается ниже. Данное правило вводится для того, чтобы определение момента получения дохода по долгосрочному договору не зависело от момента получения авансовых платежей по данному договору. Необходимо предусмотреть, чтобы такая льгота распространялась только на платежи, получаемые налогоплательщиками по договорам на производство особой категории товаров - тех, которые не относятся к товарно-материальным запасам и на производство которых требуется более 12 месяцев. И, наконец, если стоимость долгосрочного договора превышает 1 миллиард руб., налогоплательщик должен получить разрешение налогового инспектора на применение в этом случае метода процента исполнения договора. Подобное правило облегчает работу налоговых служб, так как не все налогоплательщики, работающие по долгосрочным договорам, должны обращаться за разрешением в органы налоговой службы; последние, в свою очередь, получают своевременную информацию о наличии крупных долгосрочных договоров, к которым необходимо применять особые правила.

При использовании метода процента исполнения договора налогоплательщик определяет, на сколько процентов исполнен договор в данном налоговом году, умножает этот процент на общую стоимость договора и указывает полученную сумму в составе валового дохода за этот год. Для того чтобы рассчитать процент исполнения договора, налогоплательщик сравнивает суммы, выделенные под договор и освоенные в течение налогового года, с предварительной общей суммой расходов по договору (процент исполнения договора в году  $A = \frac{\text{фактические расходы по договору в году } A}{\text{предварительная общая сумма расходов по договору}}$ ).

Учитывая, что налогоплательщик, применяющий метод процента исполнения договора, может неверно указать предварительную общую сумму расходов по договору (так, он может дать заведомо неверные цифры, с тем чтобы завысить или занижить сумму, включаемую в состав облагаемого дохода), по завершении договора целесообразно применять так называемое правило обратной оценки. Согласно этому правилу налогоплательщик должен делать перерасчет своего налогового обязательства за каждый год путем сравнения годовых расходов с окончательной суммой расходов по договору. Затем налогоплательщик либо уплачивает пени либо получает проценты, начисляемые на разницу между суммой налога, уплаченной в каждом году, и

пересчитанной суммой налогового обязательства за этот год.

Поскольку на величину процента исполнения договора за год непосредственно влияет сумма годовых расходов по договору, указываемая налогоплательщиком, последний может быть склонен смешивать расходы, понесенные при производстве товаров по данному договору, с расходами, связанными с другими аспектами его хозяйственно-экономической деятельности, принимаемыми к вычету в данном году, с тем чтобы завысить или занижить суммы, включаемые в облагаемый доход за этот год. Следует законодательно закрепить положения, согласно которым расходами по договору должны признаваться только прямые расходы на рабочую силу и материалы, понесенные при производстве товаров, предусмотренных долгосрочным договором.

Мы предлагаем добавить в Налоговый кодекс новую статью, устанавливающую описанные выше правила (соответственно нумерация статей 187-193 меняется на 188-194):

Статья 187. Порядок налогообложения долгосрочных договоров

(1) Учет налогоплательщиком доходов, принимаемых к вычету расходов и других статей по долгосрочному договору производится по методу процента исполнения договора, установленного настоящей статьей и соответствующими инструкциями. По завершении долгосрочного договора налогоплательщик уплачивает пени (или имеет право получить проценты), определяемые с использованием метода обратной оценки, предусмотренного частью четвертой настоящей статьи.

(2) Сумма доходов по долгосрочному договору, относимых на налоговый год, в течение которого действует договор, определяется на основе предварительной оценки того, на сколько процентов выполнен договор в этом году. Эти предварительные расчеты (или поправки к ним), утвержденные местной налоговой инспекцией, указываются в налоговых декларациях, подаваемых за каждый такой год (за исключением года завершения договора). Не допускается отнесение дохода на любой налоговый год после года отгрузки товара покупателю.

(3) Процент исполнения договора за каждый налоговый год определяется путем сравнения расходов по договору, понесенных в этом налоговом году, которые рассчитываются по выбранному налогоплательщиком методу налогового учета, с ориентировочной общей суммой расходов по договору. Расходами по договору признаются только непосредственные расходы на рабочую силу и материалы, понесенные при производстве товаров, предусмотренных договором.

(4) Исключительно в целях определения процента исполнения, по завершении договора суммы доходов, отнесенные на каждый налоговый год на основе метода процента исполнения договора, пересчитываются заново исходя из фактической, а не ориентировочной общей суммы расходов по договору. Пени на неуплаченную сумму налога за любой год, выявившуюся в результате такого пересчета, определяются в соответствии со статьей 154 настоящего Кодекса и начисляются с дня, следующего за установленным налоговым законодательством днем истечения срока подачи налоговой декларации за этот год. Проценты на сумму излишне уплаченного налога за любой год, выявившуюся в результате такого пересчета, определяются в соответствии с частью третьей статьи 172 настоящего Кодекса и начисляются с дня, следующего за установленным налоговым законодательством днем истечения срока подачи налоговой декларации за этот год. Любые пени или проценты, начисленные в результате такого пересчета, подлежат уплате или получению в установленный срок подачи налоговой декларации за налоговый год, в котором данный договор был исполнен. При этом отсчет срока давности для применения положений настоящей части к любому долгосрочному договору начинается со дня подачи налоговой декларации за год исполнения договора.

(5) Налогоплательщик, желающий учитывать доходы по долгосрочным договорам стоимостью свыше 1 миллиарда руб. по методу процента исполнения договора, должен получить соответствующее разрешение из налоговой инспекции, в которой он стоит на учете.

(6) В целях настоящей статьи, за исключением случаев, предусмотренных соответствующими инструкциями, термин долгосрочный договор означает любой договор на производство, установку или строительство какого-либо имущества, на изготовление поддающихся идентификации единиц которого обычно требуется более 12 месяцев.

**23. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородов.** В целях ограничения возможностей уклонения предприятий от налога на дополнительный доход от добычи углеводородов следует принять предложение М. Газеева, касающееся введения ограничений на вычитаемость затрат при определении базы соответствующего налога. Для этого подлежащая вычетам сумма затрат ограничивается 70% стоимости производимых углеводородов при деятельности на нескольких

лицензионных участках и 90% стоимости производимых углеводородов при деятельности на отдельном лицензионном участке. ТОЧНАЯ ФОРМУЛИРОВКА СООТВЕТСТВУЮЩИХ СТАТЕЙ ИМЕЕТСЯ.

Однако группой Р. Конрада высказан ряд серьезных замечаний к поправкам М. Газеева. См. Приложение 3.

Азиз  
we  
have  
to  
be  
clear

24. Целесообразно включение отчислений в Пенсионный фонд в состав социального налога. Для этого следует

1. Дополнить Статью 667 пунктом 3) следующего содержания:

3) физические лица, получающие вознаграждение в соответствии с трудовыми договорами (контрактами), в соответствии с договорами гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг, а также в соответствии с авторскими договорами - в части, зачисляемой в Пенсионный фонд Российской Федерации.

2. Часть (1) Статьи 670 изложить в следующей редакции:

(1) Применяются следующие налоговые ставки:

1) для налогоплательщиков, указанных в п. 1 части (1) Статьи 667 настоящего Кодекса, выплачивающих физическим лицам вознаграждение в соответствии с трудовыми договорами (контрактами) в соответствии с договорами гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг, а также в соответствии с авторскими договорами:

для налоговой базы в размере до 60 миллионов рублей в течение налогового периода:

а) 3.5 процента - в части, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации;

б) 1 процент - в части, зачисляемой в Государственный фонд занятости населения Российской Федерации;

в) 3.9 процента - в части, зачисляемой в Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования;

г) 26 процентов - в части, зачисляемой в Пенсионный фонд Российской Федерации.

для налоговой базы в размере свыше 60 миллионов рублей в течение налогового периода:

а) 1.5 процента - в части, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации;

б) 2.5 процента - в части, зачисляемой в Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования;

в) 5.1 процента - в части, зачисляемой в Пенсионный фонд Российской Федерации.

2) для налогоплательщиков, указанных в п. 2 части (1) Статьи 667 настоящего Кодекса на суммы полученного дохода за вычетом расходов по его извлечению (до уменьшения полученного дохода на сумму социального налога):

для налоговой базы до 81 миллиона рублей в течение налогового периода:

а) 2.6 процента - в части, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации;

б) 0.8 процента - в части, зачисляемой в Государственный фонд занятости населения Российской Федерации;

в) 2.9 процента - в части, зачисляемой в Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования;

г) 20.8 процента - в части, зачисляемой в Пенсионный фонд Российской Федерации.

для налоговой базы свыше 81 миллионов рублей в течение налогового периода:

а) 1.4 процента - в части, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации;

б) 2.3 процента - в части, зачисляемой в Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования;

в) 4.7 процента - в части, зачисляемой в Пенсионный фонд Российской Федерации.

3) для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, получающих вознаграждения в соответствии с договорами гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг, а также в соответствии с авторскими договорами, если эти выплаты не превышают 60 миллионов рублей в течение налогового года - в размере 2% от указанных выплат - в части, зачисляемой в Пенсионный фонд Российской Федерации.

**25. Дорожный фонд.** Существует ряд предложений сформулированных

специалистами Федерального дорожного фонда.

В настоящее время согласно Закону РФ от 18 октября 1991 г. "О дорожных фондах в Российской Федерации" (с изменениями от 25 декабря 1992 г., 24 июня, 11 ноября 1994 г., 23 июня, 22 августа, 27 декабря 1995 г.) источниками образования дорожных фондов являются налог на реализацию горюче-смазочных материалов; налог на пользователей автомобильных дорог; налог с владельцев транспортных средств; налог на приобретение автотранспортных средств (кроме приобретаемых гражданами в личное пользование легковых автомобилей).

При этом в Федеральный дорожный Фонд Российской Федерации зачисляется налог на реализацию горюче-смазочных материалов (до II квартала 1994 года акцизы с продажи легковых автомобилей в личное пользование граждан также направлялись в Федеральный дорожный Фонд). Налог на реализацию горюче-смазочных материалов (автобензина, дизельного топлива, масел, сжатого и сжиженного газов) уплачивают предприятия реализующие указанные материалы, в размере 25 процентов от сумм реализации (в денежном исчислении) без налога на добавленную стоимость. Кроме того в него зачисляются 100% налога на пользователей автодорог, по ставке 1,25%, собираемый в г. Москве и 60% налога на пользователей автодорог, по ставке 1,25%, собираемого в Санкт-Петербурге.

В территориальный дорожный фонд зачисляются налог на пользователей автомобильных дорог (ставка налога на пользователей автомобильных дорог устанавливается в размере 0,4 процента от суммы реализации продукции, выполняемых работ и предоставляемых услуг, а ставка налога заготовительных, торгующих и снабженческо-сбытовых организаций - в размере 0,03 процента от оборота. Ставки могут увеличиваться региональными органами законодательной власти и в настоящее время составляют от 1,25% до 3,75%); налог с владельцев транспортных средств (налог ежегодно уплачивают предприятия и граждане, имеющие транспортные средства в зависимости от мощности в лошадиных силах); налог на приобретение автотранспортных средств (налог уплачивают предприятия приобретающие автотранспортные средства путем купли-продажи, мены, лизинга и взносов в уставный фонд по месту регистрации или перерегистрации автотранспортного средства в процентах от продажной цены (без налога на добавленную стоимость и акцизов) размере 20%.

Проект Налогового кодекса, принятый в первом чтении предполагает в качестве источников формирования Дорожных фондов а) акцизы на ГСМ; б) транспортный налог<sup>4</sup> (налоговые ставки устанавливаются в зависимости от категории транспортных средств и мощности двигателя в процентах от установленного минимального размера оплаты труда на единицу мощности двигателя в лошадиных силах или киловаттах); в) отчисления от НДС в размере одного процентного пункта. При этом отменяются налог на реализацию горюче-смазочных материалов, налог на пользователей автомобильных дорог, налог на приобретение автотранспортных средств.

По расчетам, выполненным специалистами Дорожного фонда, такой подход приведет к падению доходов Дорожных фондов примерно в полтора раза (с 63 трлн. руб. до 40 трлн. руб.). Кроме того определенную проблему составляет отсутствие закрепления целевого характера источников формирования Дорожных фондов в законопроекте. В связи с этим специалисты Дорожного фонда выдвигают предложения, сводящиеся к тому, что источниками формирования Дорожных фондов должны быть следующие налоги<sup>5</sup>.

#### 1. Акцизы

- на легковые автомобили, ставки которых следует увеличить по сравнению с проектом Налогового кодекса. Кроме того при введении дифференциации акциза в зависимости от качества автомобиля за основу следует брать не рабочий объем двигателя, а стоимость автомобиля. При этом порогом, при котором повышается ставка следует установить примерно 60 млн. руб.;

+ - на автомобильный бензин (70%), дизельное топливо (70%), масла для  
+ дизельных и карбюраторных двигателей (35%);

+ - на автошины (20%).

+ 2. Транспортный налог. По сравнению с проектом Налогового кодекса следует увеличить ставки этого налога и возможно во избежание путаницы с существующим транспортным налогом следует изменить название на "Дорожный налог на эксплуатацию транспортных средств".

<sup>4</sup> Этот налог по названию он совпадает с существующим в настоящее время транспортным налогом, взимаемым в размере 1% от заработной платы.

<sup>5</sup> Предложения по внесению изменений и дополнений в Налоговый кодекс РФ. Пояснительная записка к предложениям по внесению изменений и дополнений в Налоговый кодекс РФ. Проект закона РФ "О порядке образования и использования федерального дорожного фонда РФ."

3. Отчисления от НДС в размере одного процентного пункта соответствующей ставки.

4. В дополнение к налогам, включенным в проект Налогового кодекса предлагается сохранить налог на приобретение автотранспортных средств, переименовав его в регистрационный дорожный сбор. Для предотвращения возникновения стимулов к уклонению уплаты этого налога следует расширить налоговую базу, включив в число налогоплательщиков физических лиц и некоммерческие организации.

5. Компенсационные сборы за проезд по федеральным автомобильным дорогам тяжеловесных и негабаритных транспортных средств.

6. Сбор за проезд по федеральным автомобильным дорогам Российской Федерации транспортных средств владельцев и пользователей иностранных государств.

Для принятия окончательного решения о целесообразности реализации данных предложений необходимо провести более детальные расчеты прогнозных поступлений средств в Дорожные фонды, а также проанализировать плановые расходы. Необходимо также принять решение о том, каким документом следует устанавливать распределение средств между бюджетами разных уровней и внебюджетными фондами. Здесь возможны три варианта: в Налоговом кодексе (С. Шаталов считает такой подход нерациональным), в Бюджетном кодексе, в законах о федеральном бюджете соответствующих лет. Разумеется возможны и промежуточные варианты, что реализовано, например, в случае с социальным налогом.

\* \* \*

Поправки бюджетного комитета, с которыми можно согласиться:

- Отсутствие порядка консолидации налогоплательщиков, но он последних дискуссиях восстановлен

- Распределение налогов по уровням должно быть в Налоговом кодексе, за исключением Налога на прибыль и НДС, разделение которых можно проводить в законах о бюджетах соответствующих лет

- Введение порядка, при котором налоговая проверка не может проводиться по анонимному заявлению

\* \* \*

Поправки бюджетного комитета, с которыми категорически нельзя согласиться:

- Открытый перечень налогов на местном уровне
- Свободный выбор налогоплательщиком метода учета (метод начислений, кассовый метод)<sup>6</sup>
- Замена всех налогов для предприятий АПК земельным налогом
- Сокращение размера пени до 1/360 в день от ставки рефинансирования<sup>7</sup>
- Введение прогрессивной шкалы подоходного налога
- Сохранение двух ставок НДС
- Снижение ставки НДС для компенсации введения налога с продаж
- Сохранение транспортного налога, взимаемого в размере 1% от фонда оплаты труда

Согласит-

#### Приложение 1.

##### Замена объявленной цены сделки на рыночную цену

Для определения налоговой базы различных налогов в пределах одной налоговой системы важное значение имеет "реализационная цена" товара или услуги. Например, в случае налога с дохода продавец исчисляет свои прибыли или убытки от продажи актива путем вычитания его первоначальной цены из реализационной цены.

(X)

<sup>6</sup> Подробнее см. Приложение 2.

<sup>7</sup> Величина ставки пени является весьма важным вопросом. Если процентная ставка пеней по налоговой задолженности будет равна процентной ставке, меньше ее или ненамного больше чем та, по которой налогоплательщик может получить финансирование на свободном рынке, государству придется стать источником финансирования для налогоплательщика. Если для налогоплательщика стоимость пеней по его налоговой задолженности обходится дешевле, чем стоимость получения средств на свободном рынке, то у налогоплательщика появится стимул не возвращать долги по налогам. В части четвертой статьи 154 проекта Налогового кодекса процентная ставка по пеням за каждый день просрочки устанавливается в размере 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. Как уже говорилось, начисление пеней по ставке, равной 1/365 ставки рефинансирования Центрального банка, как предлагает бюджетный комитет, может привести к косвенному субсидированию налоговых должников, так как такая процентная ставка по пеням зачастую будет ниже рыночной процентной ставки для большинства налогоплательщиков.

Кроме того, следует оговорить, что начисление сложных процентов на задолженность по налогам должно осуществляться на годовой основе, т.е. опять-таки в полном соответствии с практикой коммерческих банков. Если сложные проценты начисляться не будут, это приведет к понижению фактической процентной нормы для налоговой задолженности свыше одного года. Этот момент следует учесть в проекте Налогового кодекса, добавив следующие слова после первого предложения части четвертой статьи 154:

В отношении задолженности по налогам свыше одного года пени за каждый день просрочки начисляются путем прибавления к проценту от суммы налога, подлежащего уплате, пеней, начисленных за предыдущие налоговые периоды.