

УДК 336.22: 339.52

## СООТВЕТСТВИЕ ПОЛОЖЕНИЙ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ТРЕБОВАНИЯМ И ПРИНЦИПАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВСЕМИРНОЙ ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Смородина Е.А.

*Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, e-mail: usue@usue.ru*

В связи с вступлением России во Всемирную торговую организацию (ВТО) в средствах массовой информации, экономических изданиях встречается множество мнений ученых и экономистов, рассматривающих изменения экономической ситуации в целом в РФ. Однако до сих пор не существует однозначных позиций, позволяющих определить, какой социально-экономический эффект получит Россия от вступления в ВТО. Присоединившись к ВТО, Россия взяла на себя ряд обязательств, для выполнения которых потребовалось и потребуются вносить множество изменений в действующие законодательные акты РФ, направленные на обеспечение качества судебной системы, на защиту прав собственности экспортеров и импортеров продукции, на совершенствование налоговой и таможенной политики. В данной статье рассматриваются некоторые положения законодательной базы РФ в области налогообложения отечественных хозяйствующих субъектов и импортеров, негативные факторы, препятствующие созданию иностранными компаниями бизнеса на территории РФ. Кроме этого, выявлен ряд положений российского налогового законодательства, не соответствующих принципам деятельности ВТО, которые Правительству РФ необходимо будет устранить в ближайшей перспективе.

**Ключевые слова:** принципы действия Всемирной торговой организации, принцип равенства налогообложения, налог на добавленную стоимость, налог на утилизацию автотранспорта, налоговый контроль

## COMPLIANCE WITH THE POSITION OF RUSSIAN TAX LAW REQUIREMENTS AND GUIDELINES OF THE WORLD TRADE ORGANIZATION

Smorodina E.A.

*Ural State Economic University, Ekaterinburg, e-mail: usue@usue.ru*

In connection with Russia's joining the world trade organization (WTO) in mass media, economic editions, there are many opinions of scientists and economists considered changes in the economic situation in General in the Russian Federation. However, there is still no single digit positions, to determine what social-economic effect will Russia get from WTO accession. By joining the WTO, Russia has undertaken a number of obligations, to perform the required and will need to make many changes to the existing legislative acts of the Russian Federation aimed at ensuring the quality of the judicial system to protect property rights of former porters and importers of products, improvement of tax and customs policy. This article discusses some of the provisions of the Russian legislation in the field of taxation of domestic economic entities and importers, negative factors hindering the establishment of foreign companies business on the territory of the Russian Federation. In addition, identified a number of provisions grew Russian tax legislation does not correspond to the principles of the WTO, which the Government will need to be resolved in the nearest future.

**Keywords:** principles of the world trade organization, the principle of equality of taxation, value added tax, tax on the disposal of motor vehicles, tax control

Россия стала полноправным членом всемирной торговой организации (ВТО) 22 августа 2012 года. Этому событию предшествовали долгие переговоры, связанные с необходимостью приведения нормативно-правовой базы РФ в соответствие с требованиями ВТО, устанавливающими единые правила и подходы в применении механизмов регулирования внешнеэкономической деятельности. Безусловно, Правительство РФ и ведущие экономисты уже сделали оценку ожидаемых и текущих преимуществ и недостатков вступления России в ВТО. Как правило, они касаются анализа вступления России в ВТО, которое повлияет на развитие макроэкономических процессов, отдельных отраслей российской экономики, останавливаться на которых в данной статье мы не будем.

Мы рассмотрим соответствие российского налогового законодательства международным нормам и правилам ВТО.

В ВТО существует принцип недискриминации, реализуемый в виде двух стандартов, которые все члены ВТО обязаны неукоснительно выполнять:

1) «режим наибольшего благоприятствования» – нельзя предоставлять каким-либо партнерам преимущественный доступ на свой внутренний рынок;

2) «национальный режим» – импортные товары, ввезенные в страну, не должны дискриминироваться по сравнению с аналогичными товарами отечественного производства.

Применительно к сфере налогообложения принцип недискриминации означает, что должны быть созданы единые условия налогообложения для отечественных субъектов хозяйственной деятельности (товаров) и для импортеров (зарубежных товаров). Налоговое законодательство не должно содержать фраз и словосочетаний, дискриминирующих права импортеров по отношению к отече-

ственным производителям товаров. Например, освобождены от уплаты НДС операции по поставке отечественных продуктов детского питания, по поставке книг отечественного производства и т.п.

В РФ статья 3 Налогового кодекса (НК) устанавливает принцип равенства налогообложения, в соответствии с которым обеспечивается равенство налогоплательщиков перед налоговым законом. В России налоги не должны носить дискриминационный характер и различно применяться исходя из расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев, не допускается устанавливать дифференцированные налоговые ставки, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. В соответствии с главой 21 НК операции по ввозу товаров на таможенную территорию РФ признаются объектом налогообложения по НДС и облагаются по ставке 18%. Пониженная ставка 10% предусмотрена при реализации продовольственных товаров и товаров для детей в соответствии с утвержденным Правительством РФ перечнем. Ставка 10% предусмотрена при реализации периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой за исключением продукции рекламного и эротического характера. При этом применение пониженной ставки 10% не ставится в зависимости страны происхождения данных товаров. Кроме того, ставка 10% предусмотрена при реализации медицинских товаров как отечественного, так и зарубежного производства [4].

Приведенные выше положения налогового законодательства РФ полностью соответствуют принципам деятельности ВТО. Однако это не означает, что в российском налоговом и таможенном законодательстве полностью устранены положения, которые не соответствуют нормам международного права. Рассмотрим некоторые из таких положений.

Для выполнения обязательств, принятых на себя российской стороной при присоединении к ВТО, Министерство финансов РФ подготовило законопроект, вводящий НДС с натуральной оплаты труда для сельскохозяйственных предприятий. В настоящее время в соответствии со статьей 149 НК освобождены от обложения НДС операции по реализации продукции собственного производства в счет натуральной оплаты труда, натуральных выданных для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы. Эта норма действует в отношении организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, если удельный вес доходов от ее реализа-

ции в общей величине доходов составляет не менее 70%. Предлагаемые поправки отменяют данное освобождение.

Существует также противоречие нормам ВТО и условиями, на которых российские власти привлекают компании, создающие на территории РФ сборочные автозаводы. Сборочные производства иностранных автомобилей в России функционируют в основном в режиме промышленной сборки, который позволяет предприятиям импортировать автомобильные компоненты по низким таможенным ставкам в обмен на принятие на себя обязательств по локализации производства автомобилей. Правительство РФ предоставляет им льготы на ввоз комплектующих (таможенные ставки составляют 0–5%) при создании сборочных предприятий. Взамен производители обязуются создавать заводы, начиная с 2011 года, с годовой производительностью 300–350 тысяч машин в год. Они обязаны постепенно ограничивать долю импортируемых деталей до 60%. Вместе с этим производители берут на себя обязательства создавать в России конструкторские бюро, лаборатории и вспомогательные предприятия. Таможенные пошлины на импорт готовых иномарок составляют 30%.

Евросоюз собирается подать иск на Россию в комиссию по урегулированию споров ВТО с требованием уравнивать в правах российских и иностранных автопроизводителей с точки зрения уплаты утилизационного сбора (налога на утилизацию автотранспорта). В текущий момент российские автопроизводители освобождены от уплаты утилизационного сбора, они должны представить в Министерство промышленности и торговли РФ уведомление с гарантией безопасной утилизации автомобиля по окончании срока службы. Утилизационный сбор платят все импортеры при ввозе на территорию России готовых машин. Базовая ставка сбора для легкового автомобиля составляет 20 тысяч рублей, для грузовиков и автобусов – 150 тысяч рублей. Эта сумма умножается на коэффициенты, которые зависят от возраста и объема двигателя и некоторых других параметров транспортных средств [7]. Первый заместитель председателя думского комитета по промышленности Владимир Гутенев отметил, что для устранения существующих противоречий в мае 2013 года Государственная дума готова рассмотреть законопроект, в котором плательщиками утилизационного сбора будут являться и отечественные автопроизводители, а не только импортеры. Предполагается, что рассмотрение данного законопроекта состоится в сентябре 2013 года [2].

ВТО требует перехода на единые стандарты работы государственных органов с бизнесом. В большинстве положений и стандартов ВТО не делается различий меж-

ду государственными и частными компаниями. При этом за обеспечение добросовестной конкуренции государственных компаний отвечает государство, а частных компаний – их менеджмент. Поэтому одним из основных доказательств конкурентоспособности продукции (услуг) является соответствие российских организаций системе менеджмента качества (СМК), требованиям международного стандарта ISO 9001:2008 и требованиям стандарта глобальной финансовой отчетности ISO 19011 по ведению полноценного бухгалтерского учета и внешнего аудита [3].

В этой связи в РФ были внесены изменения в Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в соответствии с которыми введено понятие «международные стандарты». Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – IFRS и LAS. Кроме того, для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, введена обязанность с 1 января 2013 года вести бухгалтерский учет.

Вступление России в ВТО, а в ближайшей перспективе и в Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) положительно скажется на работе налоговых органов в РФ. ОЭСР относит Россию к странам, которые в достаточной степени внедрили налоговые стандарты. Международные налоговые стандарты позволяют осуществлять обмен информацией между странами-членами ОЭСР по любым налоговым вопросам для администрирования и принуждения к соблюдению национального налогового законодательства вне зависимости от положений национального налогового законодательства о защите частной информации и банковской тайны для налоговых целей. Они также предусматривают расширенные механизмы для защиты конфиденциальности информации, которая вовлечена в процесс обмена.

Членство России в ОЭСР обещает информационную перспективу уже в отношении 33-х стран. Не является секретом, что значительное количество налогоплательщиков, особенно специализирующихся на экспортных и импортных поставках, имеют собственные компании за рубежом (например, в Великобритании, Гонконге, Гибралтаре) и управляют ими через счета в прибалтийских, кипрских или швейцарских банках. Такие схемы станут невозможными, если на запросы налоговых органов России в адрес европейских и оффшорных регистраторов будут приходиться не отписки, а реальные сведения о том, на кого зарегистрированы компании и кто всем этим управляет. Поэтому доказать наличие «постоянного представительства» в России таких «независимых» иностранных компаний российским налоговым органам будет не так уж сложно [5].

По мнению иностранных бизнесменов, которые работают и планируют работать в России существенными рисками при реализации инвестиционных проектов в России наряду с административными и правовыми рисками являются именно налоговые. Иностранные бизнесмены налоговые риски связывают с рисками некорректного применения налогового законодательства, необъективные судебные решения по результатам проведения налоговых проверок. Налоговые риски связаны и с другими финансовыми рисками, а также юридическими, административными. Западные бизнесмены уверены, что подобные случаи подрывают их авторитет, доверие к ним со стороны партнеров, клиентов и государственных деятелей, поэтому иногда им проще закрыть филиал или представительство в России, чем убедить всех в своей законопослушности. Для российского бизнеса выездная налоговая проверка становится вполне привычным и даже неотъемлемым атрибутом деятельности, а для иностранных компаний это экстраординарное событие [1].

Создавая бизнес в любой стране, включая и Россию, зарубежные компании должны понимать, что механизм исчисления и уплаты налогов, организация налогового контроля, формы и методы проведения налоговых проверок будут отличаться от тех, которые существуют в их стране, и они столкнутся с определенными трудностями. Однако оценить вероятность проведения выездной налоговой проверки на своем предприятии в России они могут самостоятельно, поскольку критерии отбора отечественных и иностранных налогоплательщиков известны. В соответствии с Приказом ФНС РФ для самостоятельной оценки риска назначения выездной налоговой проверки применяются следующие критерии:

- 1) налоговая нагрузка ниже среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);
- 2) в бухгалтерской или налоговой отчетности на протяжении нескольких налоговых периодов отражены убытки, значительные суммы налоговых вычетов;
- 3) темпы роста расходов опережают темпы роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- 4) выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ;
- 5) неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом РФ величин показателей, предоставляющих право применять специальные налоговые режимы;

6) отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;

7) построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);

8) непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;

9) неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами);

10) значительное отклонение уровня рентабельности по показателям бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;

11) ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Отметим, что механизм проведения налоговых проверок в зарубежных странах мало чем отличается от РФ (таблица).

Организация налогового контроля в зарубежных странах [6]

Организация налогового контроля	США	Германия
1	2	3
Орган, осуществляющий налоговый контроль	Служба внутренних доходов	Федеральное налоговое управление
Осуществление налогового контроля	Национальные структуры Оперативное управление организовано по группам налогоплательщиков в национальном масштабе, но методы внедрены на региональном уровне	Национальные и федеральные структуры
Идентификация налогоплательщиков	Используется номер, изначально созданный в общественных целях	Используется национальный номер идентификации налогоплательщика
Характер проведения проверки	Направление в адрес налогоплательщика решения о проведении проверки	Направляется уведомление о предстоящей проверке: – крупные предприятия – за 4 недели до начала проверки; – средние предприятия – за 3 недели до начала проверки; – малые предприятия – за 1 неделю до начала проведения проверки
Виды налоговых проверок	1. Заочная проверка (путем направления документов в Контрольное управление СВД по почте); 2. Камеральная проверка (проводится по месту нахождения СВД); 3. Выездная проверка (проводится по месту нахождения налогоплательщика). Выбор вида налоговой проверки зависит от комплекса и сложности поставленных вопросов. Камеральные налоговые проверки проводятся в СВД налоговыми аудиторами только в отношении налоговых деклараций и не затрагивают текущие вопросы осуществления налогоплательщиком своей деятельности. Используется метод отличительного параметра Выездные налоговые проверки предназначены для оценки наиболее сложных налоговых деклараций физических и юридических лиц и проводятся в месте осуществления налогоплательщиком своей деятельности. Выездные проверки предполагают комплексный анализ правильности и полноты уплаты нескольких видов налогов	1. Камеральная проверка; 2. Документальная проверка. В Германии используются 2 способа отбора налогоплательщиков для проведения документальных налоговых проверок: 1) случайный отбор – представляет собой выбор объектов для проведения контрольных проверок на основе применения методов статистической выборки. При этом преследуются следующие цели: обеспечение максимально возможного охвата предприятий контрольными проверками; профилактика налоговых нарушений внезапно и непредвиденно контрольных проверок; оценка общего состояния налоговой дисциплины на контролируемой налоговым органом территории за счет репрезентативного отбора всех категорий налогоплательщиков для проверок; 2) специальный отбор – обеспечивает целенаправленную выборку налогоплательщиков, у которых вероятность обнаружения налоговых нарушений представляется наиболее

Окончание таблицы

1	2	3
	<p>Подобные проверки проводят налоговые инспекторы, которые по сравнению с налоговыми аудиторами являются более опытными и квалифицированными специалистами.</p> <p>Предусматривается проведение повторных выездных проверок, но на их проведение действуют ограничения. В течение календарного года налогоплательщик может быть проверен только один раз. Налогоплательщик не может быть подвергнут налоговой проверке, в которой нет необходимости. Повторная налоговая проверка может быть назначена лишь по его письменной просьбе</p>	<p>высокой по результатам анализа всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике.</p> <p>Отбор предприятий осуществляется отделами контрольных проверок налоговых инспекций на основании анализа данных картотеки предприятий, содержащей всю необходимую информацию о налогоплательщиках, а также с учетом предложений отдела, занимающегося начислением налогов. При целенаправленном отборе налогоплательщиков для проверки выбираются те предприятия, налоговая проверка которых представляется приоритетной</p>

Анализ представленной в таблице информации свидетельствует о том, что в США и Германии организация налогового контроля кардинально не отличается от России. В этих странах, как и в России, существуют камеральные налоговые проверки, которые проводятся по месту нахождения налогового органа и выездные (документальные) налоговые проверки, которые проводятся по месту нахождения налогоплательщика. Также используются определенные критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездных и документальных налоговых проверок. Это не означает, что в России не существует проблем по организации налогового контроля и налогового администрирования.

При совершенствовании налогового контроля и налогового администрирования необходимо внедрять новые информационные технологии, скоординировать работу уполномоченных органов по обмену данными с налоговыми органами, формировать планы по собираемости налогов, исходя из аналитической практики, совершенствовать судебную систему, уменьшить административную зависимость.

Таким образом, вступление России в ВТО будет сопровождаться внесением многочисленных изменений в налоговое законодательство с целью его соответствия требованиям и принципам деятельности ВТО. Очень много необходимо будет сделать в правовой базе в различных сферах деятельности, в том числе внести ясность в однозначность трактовок в налоговом законодательстве. Необходимо совершенствовать методы и формы проведения налоговых проверок. Одновременно с этим должны приниматься меры, направленные на повышение уровня налоговой культуры налогоплательщиков.

**Список литературы**

1. Гагарин П.А. Налоговый риск-менеджмент в процессе стратегического инвестирования // *Налоги (газета)*. – 2012. – № 40.
2. Госдума готова рассмотреть осенью законопроект об утилизационном сборе на российские машины. [Электрон-

ный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.gazeta.ru > auto/news/2013/07/10/n\\_3030981.shtml](http://www.gazeta.ru > auto/news/2013/07/10/n_3030981.shtml) (дата обращения: 11.07.2013).

3. Козловский Е.А. Россия в ВТО и последствия для ее минерально-сырьевого комплекса. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.promved.ru > articles/article.phtml?id = 2270&nomer = 1> (дата обращения: 17.06.2013).

4. Налоговый кодекс РФ часть 1, статья 3 и часть 2, глава 21.

5. Савуляк Э. Россия в ВТО: оптимизировать налоги станет сложнее [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.klerk.ru/ Авторские колонки \(дата обращения: 05.02.2013\)](http://www.klerk.ru/ Авторские колонки (дата обращения: 05.02.2013)).

6. Трегубова Е.В., Украинцева А.И. Администрирование налогового контроля в зарубежных государствах (организация, пределы осуществления, запреты и ограничения) // *Административное и муниципальное право*. – 2012. – № 3.

7. Фомченков Т. Утилизационный сбор распространяет и на российские авто. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rg.ru > 2013/05/31/sbor-site.html> (дата обращения: 10.06.2013).

**References**

1. Gagarin P. A. Nalogovyy risk-menedzhment v processe strategicheskogo investirovaniya (Tax risk management in the course of strategic investment) *Nalogi (gazeta)*. 2012. no. 40.

2. Gosduma gotova rassmotret' osen'ju zakonoproekt ob utilizatsionnom sbore na rossijskie mashiny (The State Duma is ready to consider in the fall the bill of utilization collecting on the Russian cars) Available at: [http://www.gazeta.ru > auto/news/2013/07/10/n\\_3030981.shtml](http://www.gazeta.ru > auto/news/2013/07/10/n_3030981.shtml) (accessed 11 July 2013).

3. Kozlovskij E.A. Rossiya v VTO i posledstviya dlja ee mineral'no-syr'evogo kompleksa (Russia in the WTO and the consequences for mineral raw materials complex) Available at: <http://www.promved.ru > articles/article.phtml? id = 2270&nomer = 1> (accessed 17 June 2013).

4. Nalogovyy kodeks RF chast' 1, stat'ja 3 i chast' 2, glava 21 (Tax code of the Russian Federation part 1, article 3 and part 2, chapter 21).

5. Savuljak Je. Rossiya v VTO: optimizirovat' nalogi stanet slozhnee (Russia in the WTO: it becomes more difficult to optimize taxes) Available at: <http://www.klerk.ru/Author's columns> (accessed 5 February 2013).

6. Tregubova E.V., Ukrainceva A.I. Administrirovanie nalogovogo kontrolja v zarubezhnyh gosudarstvah (Administration of tax control in the foreign states) *Administrativnoe i municipal'noe pravo*. 2012. no. 3.

7. Fomchenkov T. Utilizatsionnyj sbor rasprostranjat i na rossijskie avto (Utilization collecting will extend and to the Russian cars) Available at: <http://www.rg.ru > 2013/05/31/sbor-site.html> (accessed 10 June 2013).

**Рецензенты:**

Князева Е.Г., д.э.н., профессор, Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина, г. Екатеринбург;

Юзвович Л.И., д.э.н., профессор, Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина, г. Екатеринбург.

Работа поступила в редакцию 22.07.2013.