

10.18. ОСОБЕННОСТИ ОПЕРАЦИЙ МЕНЫ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ИМУЩЕСТВА: НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, ПРАВОВЫЕ И ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

Чая В.Т., д.э.н., профессор, исполнительный директор ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество»; Щербакова Е.В., банковский аналитик

В современном российском налоговом законодательстве не уделяется должного внимания изучению экономической сущности операций мены для формирования подходов справедливого налогообложения операций, связанных с меной различных видов имущества. Поэтому, для создания возможностей справедливого перераспределения имущества, как в гражданском, так и в налоговом законодательстве необходимы определенные коррективы, основанные на базе исследования экономической сущности мены, характерных ее особенностей и отличий от сделок купли-продажи.

Исследование вопросов касающихся особенностей налогообложения операций мены различных видов имущества невозможно без исследования экономической природы данных операций, а именно, соотношения как самих понятий, используемых, в том числе в законодательстве, так и сущности, т.е. содержания, операций мены и операций купли-продажи.

Изучение данных вопросов имеет прямое отношение к последствиям, возникающих для налогоплательщиков. Например, в отношении налога на доходы физических лиц, налоговые и финансовые органы исходят из того, что при мене равноценным имуществом (например, квартирами) у обеих сторон договора возникает доход, подлежащий обложению налогом на общих основаниях в соответствии с п. 1 ст. 210 Налогового кодекса РФ (НК РФ). При этом Министерство финансов РФ ссылается на ст. 567 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) и указывает, что договоры мены и купли-продажи якобы имеют «одинаковую экономическую природу», при этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. Сумма подлежащего налогообложению дохода, полученного по таким операциям, ведомство предлагает определять исходя из стоимости имущества, установленного в договоре мены.

Мена как экономическая основа всех товарообменных процессов, в хозяйственной жизни, к сожалению, используется крайне редко. И совсем не потому, что в ее использовании нет необходимости. Проблема совсем в другом, мена сейчас совершенно неоправданно, в значительной степени угнетена в правовом отношении и поэтому не может использоваться в хозяйственной жизни в необходимых масштабах. Этому способствует и неадекватное налогообложение операций мены, сложившееся в правоприменительной практике. Ниже обо всем этом скажем не только более подробно, но и попытаемся выяснить причины этого.

Сначала обратимся к ГК РФ. В ГК РФ отношения мены посвящена отдельная глава (гл. 31). В свою очередь в отличие от таких юридических понятий как сделка, залог, неустойка, даже само понятие мены, не говоря о сущности ее, в ГК РФ не раскрывается.

В ст. 567 ГК РФ, которая называется «Договор мены», записано:

- «1. По договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой.
- 2. К договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже (гл. 30), если это не противоречит правилам настоящей главы и существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен».

Справедливости ради скажем, такие нормы гражданского права в последнее время вызывают все большие нарекания, как со стороны юристов, так и особенно со стороны экономистов.

Суть этих нареканий, со стороны юристов прежде всего состоит в том, что как к отношениям мены, а значит и к договорам мены в соответствии с п. 1 ст. 567 ГК РФ, можно применять правила купли-продажи, если само понятие мены в ГК РФ не раскрывается и описание сущности мены так же отсутствует. Т.е., как можно распространять правила совершения одного вида сделок на сделки иного вида не имея подтверждения идентичности их экономической сущности. Конечно, в специальной юридической литературе и судебной практике слово мена употребляется довольно часто, но ведь в него нередко вкладывается совершенно различный смысл поскольку, к сожалению, юристы с сутью мены, как самостоятельного правоотношения до настоящего времени не определились. Не случайно В.В. Витрянский в этой связи пишет: «...во всех имевших место в мире последних кодификациях Гражданского права (в том числе в развитых правовых порядках) применительно к договору мены просматриваются совершенно четкие тенденции, направленные:

- во-первых, на подтверждение договора мены наряду с договором купли-продажи;
- во-вторых, на расширение круга специальных правил, предназначенных для регулирования договора мены и исключающих тем самым действие соответствующих норм, регламентирующих договор купли-продажи» [4].

Тем не менее, из положений ГК РФ, гл. 30 «Купля-продажа» и главы 31 «Мена», можно сделать вывод, что с юридической точки зрения, мена отличается от купли-продажи условием о платеже: условие о платеже денежной суммы, а не о передаче имущественного эквивалента отличает договор купли-продажи от договора мены.

П. 2 ст. 567 ГК РФ предусматривает возможность субсидиарного применения к договору мены правил гл. 30 ГК РФ о купле-продаже, но лишь, если это не противоречит ст. 567-571 ГК РФ и существу мены. Упоминание о возможности противоречия существу мены само по себе подтверждает, что существо купли-продажи и мены различно. Одинаковые с куплей-продажей наименования сторон договора (каждая из них признается одновременно продавцом и покупателем) не означает, что существо этих договоров одинаково, а мена в юридическом или экономическом смысле может рассматриваться как купля-продажа.

В гл. 31 ГК РФ «Мена» повторно не рассматриваются вопросы, урегулированные в гл. 30 «Купля-продажа» и не противоречащие существу мены – в частности, касающиеся количества, качества, ассортимента, комплектности товаров и т.п. Между тем примененная законодателем юридическая техника не может трактоваться как признание одинакового экономического или юридического существа мены и купли-продажи.

Что же касается экономистов, то они традиционно к определению существа, сущности мены, а как извест-

но, это является прежде всего их прерогативой, всегда подходили с различных сторон:

- во-первых, в обиходном, прикладном, практическом понимании сущности мены;
- во-вторых, в широком общенаучном, теоретическом понимании сущности мены.

В прикладном, практическом смысле слово мена означает действие, суть которого состоит в том, чтобы отдать свое и получить вместо него другое, обычно равноценное.

Если же говорить о теоретическом понимании сущности мены, то здесь хотелось бы обратить внимание не только на сложность этого понятия, но и на исключительную значимость мены в системе общественных экономических отношений, что во многом и определяет широкий спектр ее сущностных признаков и характеристик. И все же, если сказать кратко, мена с общетеоретических позиций:

- это одно из основополагающих понятий системы общественных экономических отношений, в число которых входят производство, обмен, распределение, потребление;
- процесс движения продуктов труда как форма распределения производимых обществом ценностей.

К сожалению, начиная с 1920-х и до конца 1980-х гг. по известным причинам каких-либо исследований российскими учеными и специалистами по данной проблематике не проводилось вообще. Последние двадцать лет они тоже не были в поле зрения наших экономистов. Пожалуй, редким исключением из этого являются несколько серьезных научных статей, опубликованных в последнее время такими авторами, как Заварихин Н.М. [5], Парамонов А.В. [8]. В этих работах довольно обстоятельно рассматриваются вопросы: возникновения, диалектики развития мены, связи ее с обменом, месте мены в системе общественных экономических отношений и сущности ее как экономической категории.

Особую ценность в этих исследованиях по нашему мнению представляет глубокий научный анализ принципиальных экономических отличий операций мены от операций купли-продажи. Суть которых, прежде всего состоит в том, что при мене:

- отсутствует факт установления рыночной цены поскольку участники мены не выходят со своим товаром на рынок;
- передача товара в обмен на другой равноценный товар происходит без оплаты денежными средствами;
- отсутствует факт отделения меновой стоимости товара от его потребительной стоимости;
- отсутствует экономическая выгода, и возможность получения дохода, прибавочной стоимости.

Что касается вопросов функционирования мены применительно к отдельным видам имущества, то они у экономистов практически вообще выпали из поля зрения. Хотя именно в процессе функционирования меновых отношений различных видов имущества и имущественных прав наглядно проявляются многие аспекты сущности мены вообще как экономического понятия, и даже как экономической категории.

Прежде чем рассматривать специфику особенностей экономической природы операций мены отдельных видов имущества, определимся с классификацией самих видов имущества находящихся в собственности, как физических, так и юридических лиц, которые могут быть объектами операций мены.

Физические лица являются одними из главных и активных участников операций мены имущества. Объектами мены для них могут быть, и являются в жизни,

любые вещи находящиеся в их собственности. Здесь следует отметить, что мена как один из видов оборота личного движимого имущества стоимостью до 10 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ) всегда и везде в большинстве своем ведется без каких либо юридических формальностей. В особом правовом режиме оформляются только сделки мены имущества, подлежащего обязательной государственной регистрации (земельные участки, недвижимость, транспортные средства).

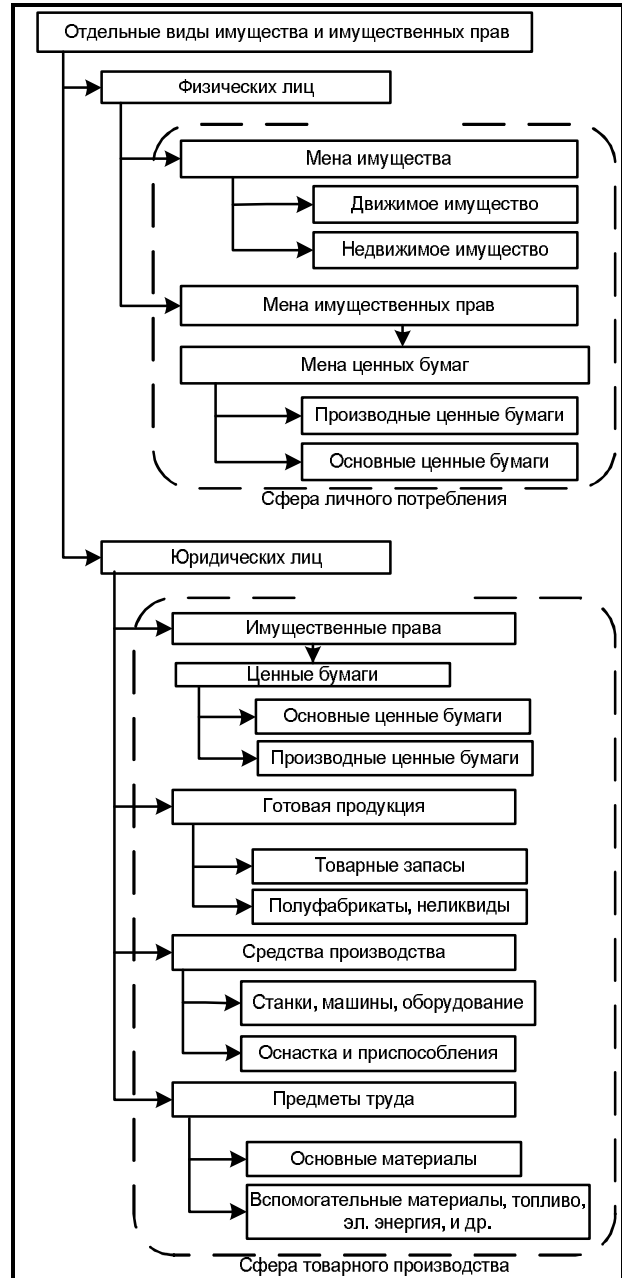


Рис. 1. Укрупненная схема классификации отдельных видов имущества и имущественных прав на предмет их участия в совершении операций мены¹

¹ Конечно, имуществом и имущественными правами наряду с физическими и юридическими лицами могут располагать и другие субъекты прав собственности, а именно органы государственного управления, муниципальные образования, но их здесь мы рассматривать не будем.

Одной из наиболее значимых реалий современной экономической жизни общества, как в нашей стране, так и за рубежом, является наличие развитого товарного производства, целью которого, как известно, является получение прибыли, т.е. прибавочного продукта. В свою очередь именно прибавочный продукт является единственным источником доходов получаемых от предпринимательской деятельности, а значит и источником формирования налогооблагаемой базы в любом цивилизованном государстве.

Что же касается личного имущества граждан, то оно в процессе его использования для личного потребления не создает прибавочного продукта и какого-либо дохода, а используется только для создания необходимых условий жизни людей и их семей, удовлетворения объективных потребностей человека к которым основополагающие классической политической экономии в первую очередь относили потребности: в пище, одежде, жилье, продолжении рода и духовном развитии человека. При этом целью личного потребления, в отличие от предпринимательской (производственной) деятельности людей, является не получение прибыли, а создание условий для воспроизводства рабочей силы (простого и расширенного), что в свою очередь зависит от того, какие условия для этого созданы в обществе. Вот, как раз именно в той функциональной роли личного имущества и состоит принципиальное отличие оборота имущества граждан от обращения имущества занятого в сфере общественного производства, т.е. юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Другое принципиальное отличие экономической природы личного имущества, которое не следует забывать при рассмотрении вопросов экономической сущности операций мены, это происхождение источников личного имущества. Которыми как мы уже указывали выше, является не прибавочный продукт, прибыль, а доходы граждан в виде заработной платы, подарков, полученных дивидендов, с которых уже кстати сказать удержан подоходный налог в полном объеме. Поэтому приравнивание операций мены к операциям купли-продажи при отсутствии экономически обоснованных принципов налогообложения сделок мены, и попытки обложения при этом отсутствующего дохода от сделки подоходным налогом, кроме того является не чем иным, как двойным налогообложением.

А теперь, исходя из специфических особенностей функционирования имущества, находящегося в личной собственности граждан, рассмотрим эти вопросы более подробно на примере сделок мены отдельных видов имущества, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации должны проходить обязательную государственную регистрацию, это в частности касается жилья, земли, транспортных средств и т.д., и постараемся определить к каким экономическим и социальным последствиям приводит применение к договорам мены правил купли-продажи, а значит и соответствующее налогообложение их.

Начнем с жилья как одного из основных видов личного имущества граждан. Необходимость в смене жилья у людей возникает в жизни не так уж и редко, как это на первый взгляд может показаться. Потребность в

смене жилья, как показывает статистика, возникает у каждой семьи в среднем один раз в 8-10 лет, а в последнее время и чаще. Причины для смены жилья бывают самые разные. Чаще всего они состоят в том, чтобы квартира была ближе к работе, метро, месту учебы детей или местам нахождения детских дошкольных учреждений, спортивных сооружений, месту жительства родителей, родственников и т.д., в основе желания смены жилья находятся как правило, жизненно важные мотивы, состоящие прежде всего в том, чтобы снизить потери времени на ежедневные длительные переезды, в связи с чем уменьшить нагрузку на здоровье, высвободить время для отдыха, занятий физической культурой, умственного развития, уменьшить транспортные расходы и др.

Не будем здесь подробно говорить обо всех трудностях, с какими приходится сталкиваться людям, которые по вышеупомянутым или другим причинам хотели бы сменить место жительства, они очевидны, а порой даже непреодолимы, особенно с экономической точки зрения.

Для того, чтобы например семье поменять в г.Москва среднюю двухкомнатную квартиру стоимость которой составляет 6,0-7,5 млн. руб. (находящуюся в собственности менее трех лет) на равноценную в другом районе, ей придется заплатить подоходный налог в сумме от 500 до 900 тыс. руб., что при среднемесячной зарплате в г.Москва равной 30 тыс. руб. потребует от желающего сделать такой обмен жилья 1,5-2,5 года работы, при условии, что он больше не будет ничего тратить на питание и одежду для себя и членов своей семьи. Как в этой ситуации можно вести речь даже о простом воспроизводстве рабочей силы не говоря уже о расширенном ее воспроизводстве.

Здесь сразу же возникает и другой вопрос, оправдано ли все это с позиции коренных интересов государства. Безусловно нет. Государство в этой ситуации теряет значительно больше, чем оно приобретает. Последствия от неудобств связанных с отдаленностью жилья людей от мест их работы и реализации общественно необходимых потребностей, порождают массу негативных последствий которые уже невозможно решить не только самим гражданам, но и сложно уже решить и на государственном уровне. Ярким примером таких нерешаемых проблем сегодняшнего дня является транспортное обеспечение в крупных мегаполисах нашей страны – рост количества транспорта ведет только к ухудшению экологической ситуации в городах, неэффективному использованию, как рабочего, так и личного времени, и как следствие снижению общественной производительности труда и сдерживанию экономического роста как отдельных хозяйствующих структур, так и экономики страны в целом.

Кроме того, постоянные перегрузки для здоровья граждан, связанные с длительными переездами и плохой экологией города являются причиной ухудшения здоровья работающих, а также их детей, и влекут за собой рост заболеваний и как следствие – повышение социальной нагрузки на бюджет государства за счет увеличения выплат по больничным листам.

Ко всему этому государство не должно относиться равнодушно, поскольку это является одной из основных его функций.

Вот еще лишь один пример непосредственно связанный с функциональной сущностью мены жилой недвижимости. По данным Правительства Москвы, сейчас в

ривать не будем, отметим лишь то, что специфика экономической природы мены отдельных видов их имущества в зависимости от функциональной роли имущества мало чем отличается от экономической природы мены имущества физических и юридических лиц.

ряде районов столицы не хватает около 10 тыс. мест в детских дошкольных учреждениях, в то же время в других районах города имеется примерно такое же количество свободных мест в данных учреждениях. Аналогичная картина имеет место и со школами. На устранение такого дисбаланса ежегодно тратятся значительные суммы как бюджетных средств, так и доходов граждан.

Есть еще одна объективная причина, вызывающая необходимость в обмене жилья. Люди с возрастом, нередко в больших квартирах остаются вдвоем, а порой и по одному. Поменять допустим двухкомнатную квартиру, за которую семья в советское время работала всю свою жизнь, на однокомнатную квартиру и отдать половину полученной доплаты за нее в качестве подоходного налога решатся лишь единицы. Возникает вопрос, вписывается ли все это в доктрину государства о заботе и внимании к старшему поколению? Конечно можно было бы и дальше приводить примеры о последствиях неразумности и нецелесообразности существующих ныне подходов к меновым отношениям личного имущества, скажем лишь одно, они не способствуют созданию условий улучшающих обстановку в решении исключительно важной проблемы, обратим внимание даже не экономической и не социальной проблемы, а более важной проблемы – народонаселения нашей страны. Экономика стран даже разрушенных мировыми войнами восстанавливается за четыре-пять лет (опыт СССР после Великой Отечественной войны, опыт Германии, Японии и т.д.). Проблемы народонаселения, если их удастся решить, решаются десятилетиями и даже веками. А, именно этот фактор становится решающим в современном мире, как с позиции экономического развития, так и безопасности страны. Три из первых четырех экономик мира это страны с самым большим населением:

- США – 0,36 млрд. чел.;
- Китай – 1,5 млрд.чел.;
- Индия – 1,0 млрд.чел.

Это говорит обо многом если особенно учесть то, что наша страна занимает восьмую часть суши на которую приходится всего лишь 1/40 часть населения планеты.

Так и хочется сказать, что специалисты в области юриспруденции и налогообложения, занимающиеся проблемами методологии отношений мены и уж точно радеющих за налоговые поступления в казну государства, по сути уподобляются в своих позициях, персонажу басни И.А. Крылова «Свинья под дубом», которая собрав все желуди под деревом начала копать корни дуба, тогда листья ей мудро сказали, что «если корень иссушится, то не будет ни дерева, ни вас». То есть о морали, выводах из всех предыдущих наших рассуждений, говорить просто нет необходимости, они совсем очевидны.

Довольно наглядно сложности с определением экономической сущности сделок мены, а иногда и просто пренебрежения ею, проявляются в квалификации налоговыми органами, да и самим НК РФ, сделок мены с отдельными видами ценных бумаг, в частности с акциями, находящимися в собственности физических лиц.

Ценные бумаги выполняют важную роль в мобилизации инвестиций, аккумулировании ресурсов и перераспределения их посредством обращения ценных бумаг, т.е. создание возможностей перетока сбережений инвесторов к производителям – из сферы личного

потребления и сбережения в сферу товарного производства и обращения.

В соответствии с действующим российским законодательством, акцией является «эмиссионная ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации. Акция является именной ценной бумагой» [3].

Акции относятся к основным ценным бумагам, в основе которых лежат имущественные права на определенного вида активы (имущество, вещь) – деньги, различного рода капитал, ресурсы, предприятия и др. т.е., они изначально являются средством прямых инвестиций, и в этом основное их отличие от производных ценных бумаг, обращающихся на фондовом рынке – являющихся бездокументарными формами выражения имущественных прав (либо обязательств), это в частности фьючерсы и опционы, определяющие доход (убыток) в связи с изменением цены базисного актива, т.е. актива, лежащего в основе данной ценной бумаги.

Ценные бумаги как товар имеют определенные свойства и характеристики: ликвидность, доходность, наличие самостоятельного оборота. Особенностью акции, отличающим ее от других ценных бумаг, является то, что она дает ее владельцу право на управление предприятием, которое реализуется им на общем собрании акционеров.

Акции (кроме первичной эмиссии) как и другие ценные бумаги, имеют возможность обращения путем купли-продажи и мены на вторичном рынке ценных бумаг (как биржевом, так и внебиржевом).

К числу наиболее важных задач, которые решаются вторичным рынком ценных бумаг, относятся:

- повышение финансовой активности хозяйствующих субъектов и физических лиц,
- развитие новых форм финансовой практики и развитие инфраструктуры рынка.

Особенно это касается стимулирования участия граждан в данных процессах, которые являются одной из крупных и перспективных групп инвесторов на рынке ценных бумаг.

Финансовые инвестиции не обеспечивают прироста основного и оборотного капитала, как капиталобразующие инвестиции (капитальные вложения), а выступают в основном как средство сбережения и накопления капитала. Покупка ценных бумаг не создает реального капитала, но деньги, вырученные в дальнейшем от продажи ценных бумаг, могут быть вложены в производство, строительство, другие сферы народного хозяйства, использованы на приобретение основных фондов, пополнение оборотных средств. В этом случае финансовые инвестиции становятся реальными инвестициями.

Говоря о рынке ценных бумаг в РФ необходимо иметь ввиду то, что наиболее важной функцией данного инструмента экономики является перераспределительная функция, заключающаяся в перераспределении (посредством обращения ценных бумаг) денежных средств (капиталов) не только между предприятиями, государством и населением, но так же между отраслями экономики и регионами страны. Не меньшее значение имеет и регулирующая функция фондового рынка, которая означает регулирование (посредством конкретных фондовых операций) различных общественных процессов. Так, например, путем проведения операций с ценными

бумагами регулируется объем денежной массы в обращении, проводятся мероприятия по реструктуризации экономики, стабилизации денежного обращения, антиинфляционной политике и т.д.

Поэтому основной задачей развития фондового рынка РФ по-прежнему остается создание условий для привлечения инвестиций в реальный сектор экономики и защита прав инвесторов.

Вместе с тем, развитие вторичного рынка ценных бумаг в РФ продолжает сдерживаться, прежде всего, по причине неразвитости законодательной базы, недостаточно четко сформулированных правил его функционирования, в том числе и недостаточной экономической проработкой вопросов налогового законодательства применительно к операциям с ценными бумагами.

В этой связи необходимо напомнить об имеющихся коллизиях в налоговом законодательстве РФ применительно к налогообложению операций связанных с простой меной акций, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг (внебиржевой рынок) между физическими лицами.

Статья 214 НК РФ достаточно четко определяет особенности уплаты налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации – дивидендов (т.е. инвестиционного дохода) который трактуется в экономической теории не иначе как процент, доход от использования капитала в сфере общественного производства. Это один из классических видов дохода, который приносят инвестиции в капитал, и естественно вполне обоснованно облагаются подоходным налогом.

П. 214.1 НК РФ рассматривает порядок определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги или фондовые индексы, рассчитываемые организаторами торговли на рынке ценных бумаг (т.е. применительно к вторичным, производным – спекулятивным, а не основным – инвестиционным финансовым инструментам выраженным в виде ценных бумаг).

Что подтверждается п. 2 данной статьи: «Под финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги или фондовые индексы, рассчитываемые организаторами торговли на рынке ценных бумаг, в целях настоящей главы понимаются фьючерсные и опционные биржевые сделки.» Т.е. данная статья рассматривает два вида дохода от использования капитала – процент на капитал и спекулятивный доход от систематической перепродажи капитала в форме котируемых на организованном рынке ценных бумаг за счет изменения их курсовой стоимости.

При определении дохода от спекулятивных операций используются известные экономические методы, в частности сумма дохода по множественным сделкам за период, определяется общеизвестным балансовым методом, т.е. путем «клиринга» – вычета из совокупного дохода по всем сделкам всех сумм понесенных расходов (в том числе и расходов на приобретение данных ценных бумаг или паев) или убытков, и определения, арифметическим путем, справедливой налогооблагаемой базы и т.д.

В то же время, несмотря на то, что в НК РФ достаточно полно и четко, в соответствии со всеми прави-

лами ценообразования определены принципы налогообложения дохода физических лиц от спекулятивных операций с ценными бумагами, вопросумены ценных бумаг, как одному из общеизвестных видов сделок и как существенному элементу рыночных отношений, не уделяется необходимого внимания.

В частности, момент отсутствия налогооблагаемого дохода при заключении сделкимены акций физическими лицами, вообще не находит отражения в НК РФ, а сама сделкамены в разъяснениях налоговых органов упрощенно рассматривается как аналог сделки купли-продажи.

Причем даже на бытовом уровне сознания очевидно, что при простом обмене одной акции на другую по их равной номинальной или рыночной стоимости у владельцев не появляется ни дохода (денежных средств), ни материальной выгоды (получение денежных средств или каких-либо материальных предметов потребления), – между ними происходит элементарная простая формамены в которой отсутствует необходимость использования универсального эквивалента стоимости – денег, и не требуется привлечения услуг государства и его системы денежного обращения.

Договормены в НК РФ упоминается лишь один раз, в ст. 284 гл. 25. Налог на прибыль организаций, и то, применительно к организациям – нерезидентам.

Хотя, при тщательном анализе подходов излагаемых в НК РФ видно косвенное понимание авторами кодекса того, что обмен (купля-продажа, а мена у них приравнивается к купле-продаже) ценных бумаг как средства обращения капиталов не является классической сделкой купли-продажи. Именно поэтому, не облагается налогом на добавленную стоимость, согласно подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ, реализация «долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы)» [2]. И это справедливо потому, что по результатам данных операций не происходит получения прибавочной (добавленной) стоимости, а имеет место лишь перераспределение капитала, т.е. изначально есть понимание того, что в данной ситуации меновая стоимость денег и ценных бумаг (акций) равна, а самостоятельной потребительной стоимостью они не обладают. В ст. 277, где говорится об особенностях определения налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда), записано: «При размещении эмитированных акций (долей, паев) доходы и расходы налогоплательщика-эмитента и доходы и расходы налогоплательщика, приобретающего такие акции (доли, паи) (далее в настоящей статье – акционер (участник, пайщик)), определяются с учетом следующих особенностей:

- у налогоплательщика-эмитента не возникает прибыли (убытка) при получении имущества (имущественных прав) в качестве оплаты за размещаемые им акции (доли, паи);
- у налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых акций (долей, паев).

При этом стоимость приобретаемых акций (долей, паев) для целей настоящей главы признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных

прав, имеющих денежную оценку (далее в настоящей статье – имущественные права)), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении» [2].

Кроме того, в статье 217, пп. 19. четко указано на то, что не подлежат налогообложению «доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций»:

- акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими акций (долей, паев), распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале;
- акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций при реорганизации, предусматривающей распределение акций (долей, паев) создаваемых организаций среди акционеров (участников, пайщиков) реорганизуемых организаций и (или) конвертацию (обмен) акций (долей, паев) реорганизуемой организации в акции (доли, пай) создаваемой организации либо организации, к которой осуществляется присоединение, в виде дополнительно и (или) взамен полученных акций (долей, паев)» [2].

Следовательно, данные операции по своей сути аналогичны сделкам простой мены товара, имущества, а не сделке купли – продажи к которой зачастую необоснованно приравнивают мену ценных бумаг.

У многих юридических лиц, так же довольно часто возникает потребность в проведении операций мены имущества. Необходимость в них особенно возрастает в период экономических и финансовых кризисов, когда образуется дефицит ликвидных средств для осуществления своей деятельности.

Для определения специфических особенностей экономической природы мены отдельных видов имущества юридических лиц, все имущество их, исходя из его функциональной роли в процессе общественного производства следует подразделять на две большие группы:

- имущество, являющееся продуктом труда производственной или хозяйственной деятельности данного юридического лица;
- имущество, которое предназначается для обеспечения необходимых условий осуществления производственной и хозяйственной деятельности данного предприятия.

К первой группе относится сравнительно небольшой перечень этого имущества, но как правило, более значительный по объемам его оборота, а именно: готовая продукция и полуфабрикаты. В стоимости всех их в той или иной мере обязательно содержится прибавочный продукт (прибавочная стоимость). Мена этих видов имущества обычно осуществляется с использованием договоров мены имущества, бартера, клиринга.

При осуществлении мены этих видов имущества собственник, владелец его имеет доход, прибавочный продукт, а значит и прибыль, и по своей экономической сущности она практически не отличается от операций купли-продажи, со всеми вытекающими отсюда экономическими и налоговыми последствиями.

Вторая группа имущества, которое не является продуктами деятельности предприятия и предназначается для обеспечения производственной и хозяйственной деятельности организации, включает в себя несколько различных видов имущества и имущественных прав, в частности:

- средства производства (станки, машины, оборудование, оснастку, приспособления, транспортные средства);
- предметы труда (основные и вспомогательные материалы, топливо, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы);
- имущественные права (основные ценные бумаги, производные ценные бумаги).

Чтобы правильно определиться в функциональном предназначении мены такого имущества, как средства производства, предметы труда, надо прежде всего четко сориентироваться в теоретических основах сущности самого общественного товарного производства.

Экономическая теория исходит из положения о том, что общественное товарное производство в определенной последовательности включает в себя четыре стадии: производство, обмен, распределение, потребление. Обмен (мена) при этом, во-первых, представляет собой самостоятельную стадию воспроизводства, наряду с производством, распределением и потреблением; во-вторых, обмен является составной частью производства и заключается в обмене деятельностью (или продуктами которые выступают как средство для изготовления готового продукта) совершаемыми в процессе производства. В этой связи К. Маркс писал: «Поскольку обмен есть лишь опосредствующий момент между производством и обусловленным им распределением, с одной стороны, и потреблением, с другой стороны, а потребление само выступает как момент производства, поскольку и обмен, очевидно заключен в производстве как его момент» [6].

Таким образом, мена станков, оборудования, оснастки, инструментов не обеспечивает получения прибавочной стоимости, выручки и экономической выгоды вообще, поскольку обмен заключен в производстве как его момент, т.е. как его составляющая или составная часть. Не случайно в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО 18 п. 7) содержится следующее определение выручки: «Выручка – это валовые поступления экономических выгод за период, возникающая в ходе обычной деятельности компании, когда их результатом является приток капитала, отличный от прироста капитала за счет взносов акционеров» [7]. В этом определении два ключевых момента: первый состоит в том, что выручка это валовый приток средств до вычета расходов, и второй состоит в том, что только превышение суммы выручки над суммой расходов приводит к росту капитала. При операциях мены осуществляется равноценный обмен, а поэтому, если даже условную стоимость обмениваемой вещи включить в выручку (как это кстати сказать и делается у нас), в тоже время необходимо будет исключить стоимость вещи которую мы получаем (обмениваем) в том же значении, что в свою очередь не приведет к росту капитала.

Мена отдельных видов основных и вспомогательных материалов, инструментов, инвентаря осуществляется как правило для замены одних материалов, которые имеются в избытке на другие материалы, необходимые для деятельности данной организации (компании). Мена этого имущества не меняет экономического положения юридического лица, а по своей сути является не чем иным, как реструктуризацией имущества, т.е. заменой одних видов имущества на другие виды имущества.

Говоря о мене машин, оборудования, транспортных средств, необходимо исходить из того, что целью ее является замена одних видов оборудования на другие,

более точные и технологичные, позволяющие производить более конкурентоспособную продукцию или иную продукцию при изменении направлений деятельности организации. Однако, эта мена все равно не приводит к получению прибавочного продукта, а лишь создает предпосылки для его получения в будущем, выгода от этой операции отразится при последующем выпуске продукции, и прибавочный продукт будет получен лишь после ее реализации, но это будет уже как мы говорили выше, другая стадия экономических общественных отношений. Это уже будет не обмен, как составная часть производства, а обмен, как процесс реализации готовой продукции и самостоятельная стадия воспроизводства, что совсем не одно и то же.

Что касается экономической сущности операций мены ценных бумаг то, мы довольно обстоятельно об этом писали выше, здесь же лишь отметим, что их функциональное назначение при сделках юридических лиц по сути во многом идентично использованию мены их физическими лицами.

ВЫВОДЫ

1. В теории и практике современных правовых отношений и налоговом администрировании имеют место противоречащие экономической сущности мены логические допущения, касающиеся сделок мены равноценного имущества, заключающихся в мнимой идентичности сделок мены и сделок купли-продажи. Мена, по своей сути и назначению является самостоятельным (отдельным) видом как экономического, так и правовых отношений, к которым не может применяться аналогия с сделкой купли-продажи, а так же налогообложению отсутствующей в данном случае экономической выгоды и полученного дохода, поскольку при реализации договоров мены (кроме реализации собственной продукции) не возникает факта получения экономической выгоды, а соответственно и факта получения дохода, прибыли, а следовательно не возникает и налогооблагаемой базы.

Доход может возникнуть только при реализации имущества (имущественных прав), т.е. их продаже (и получении денежного эквивалента их стоимости), а не в результате обмена равноценного имущества (имущественных прав), что по сути является простой заменой, т.е. реструктуризацией активов (имущества) равной меновой стоимости (ценности).

Несмотря на особенности экономической природы отдельных видов имущества и их гражданского оборота, при совершении операций мены все они, кроме готовой продукции собственного производства, должны подчиняться единому правилу простой формы мены – равноценности обмена, т.е. специфика экономической природы операций мены отдельных видов имущества не влечет за собой возникновения экономической выгоды или дохода от совершения данных видов операций.

2. Применение к договорам мены правил купли-продажи имущества, находящегося в личной собственности граждан является не только одним из шагов в направлении создания условий для обнищания людей, поскольку источника средств для уплаты подоходного налога при проведении операций мены не возникает, но и является серьезным препятствием прежде всего для улучшения жилищных условий, а вместе с тем жизни, здоровья людей, воспитания подрастающего поколения, т.е. с экономической точки зрения нормальному воспроизводству рабочей силы. А, применительно к ценным бумагам – напрямую блокированию инвестиционной активности граждан.

3. Для юридических лиц применение к договорам мены имущества правил купли-продажи является серьезным ограничением возможности развития производства (предпринимательской деятельности), поскольку это обременяет сделки простой мены имущества и имущественных прав не только юридическим правилами оформления операций купли-продажи, но и как следствие дополнительными издержками процесса налогового администрирования применяемого к

сделкам купли-продажи, что не позволяет своевременно маневрировать производственными ресурсами.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О рынке ценных бумаг [Электронный ресурс] : федер. закон от 22 апр. 1996 г. №39-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Витрянский В.В. [Текст] // Вестник Высшего Арбитражного суда РФ. – 2000. – №1.
5. Заварихин Н.М. Экономическая сущность мены [Текст] / Н.М. Заварихин // Экономика и предпринимательство. – 2010. – №2.
6. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. – 2-е изд. – Т. 12. – С. 725.
7. МСФО (IAS) 18 Выручка [Электронный ресурс]. URL: [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/03/MSFO_\(IAS\)_18_-_Vyruчка.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/03/MSFO_(IAS)_18_-_Vyruчка.doc)
8. Парамонов А.В. Экономическое отличие операций мены от операций купли-продажи [Текст] / А.В. Парамонов // Законодательство и экономика. – 2010. – №5.

Ключевые слова

Мена имущества; налогообложение операций мены; экономическая природа мены; нормы гражданского права; экономические отличия мены от купли-продажи; инвестиции; ценные бумаги; коллизия в налоговом законодательстве; мена акций; реструктуризация активов; отсутствие экономической выгоды.

Чая Владимир Тигранович

Щербакова Елизавета Вячеславовна

РЕЦЕНЗИЯ

Рецензируемая статья, безусловно, является актуальной, поскольку в современном налоговом, да и гражданском законодательстве, исследованию экономической природы операций мены имущества и ее отличий от сделок купли-продажи не уделяется должного внимания.

Мена как экономическая основа всех товарообменных процессов, в правовом отношении в настоящее время в российском гражданском законодательстве недостаточно проработана. Об этом свидетельствует и неадекватное отношение к налогообложению операций мены, сложившееся в правоприменительной практике. Это в значительной степени определяется бытующими логическими допущениями, заключающимися в мнимой идентичности операций мены и сделок купли-продажи. Такой подход противоречит экономической сущности простой формы мены как сделки совершаемой с равноценным имуществом.

Мена, по своей сути и назначению является самостоятельным видом как экономических, так и правовых отношений, в котором отсутствует как предпосылки, так и сам факт получения дохода.

Приравнение мены имущества и купли-продажи является серьезным ограничением возможности развития предпринимательской деятельности, обременяя сделки простой мены имущества и имущественных прав не только юридическим правилами оформления операций купли-продажи, но и издержками налогового администрирования.

Авторы статьи убедительно обосновывают объективную необходимость учета экономической сущности мены как в налоговом, так и гражданском законодательстве РФ.

Заслуживает внимания в работе анализ сущностных различий между операциями мены отдельных видов имущества и сделками купли-продажи, выявляющий отсутствие налогооблагаемого дохода при мене равноценного имущества, и объективно определяющий ее как реструктуризацию активов.

Заключение: рецензируемая статья содержит научную новизну и представляет определенный интерес для предпринимательской практики. Статья может быть рекомендована для опубликования в научном журнале.

Хорин А.Н., д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

10.18. FEATURES OF BARTER TRANSACTIONS OF CERTAIN TYPES OF PROPERTY: TAXATION, LEGAL AND ECONOMIC ASPECTS

V.T. Chaya, Ph.D, Professor, Executive
Director of the Association of Accountants and Auditors
«Sodruzhestvo» (AAAS);
E.V. Shcherbakova, Banking Analyst

In modern Russian tax legislation does not pay due attention to the study of the economic nature of exchange transactions for the formation of attitudes fair taxation of operations related to replacing the various types of property. Therefore, to create opportunities for equitable redistribution of property, both in civil and tax legislation requires certain adjustments based on the basis of study of the economic essence of exchange, typical of its peculiarities and differences from the purchase and sale transactions.

Literature

1. The Civil Code of the Russian Federation (Civil Code) (part of the first, second, third and fourth) (with changes and additions).
2. MSFO (IAS) 18 Revenue. Ministry of Finance of Russia. // [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/03/MSFO_\(IAS\)_18_-_Vyruchka.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/03/MSFO_(IAS)_18_-_Vyruchka.doc).
3. Vitryansky V.V. Vestnik of the Supreme Arbitration Court of Russia. 2000. №1, p. 70.
4. N.M. Zavarihin. The economic essence of exchange. // Economics and Business., №2, 2010.
5. A.V. Paramonov. Unlike the economic transactions of exchange transactions of sale. // The law and economics., №5, 2010.
6. Law on securities market. April 22, 1996 №39-F.
7. Tax Code of the Russian Federation. Part Two. From 05.08. 2000. №117-FZ
8. K. Marx and F. Engels, Collected Works, Vol., 2 ed., vol.12, p. 725.

Keywords

Exchange of property; taxation of exchange transactions; the economic nature of the exchange; norms of civil law; economic differences from of exchange sales; investments; securities; conflict in the tax laws; exchange of shares; asset restructuring; the lack of economic benefits.