

НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ ЦЕНТРА ПОДГОТОВКИ ПЕРСОНАЛА ФНС РОССИИ, Г. САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

№ 3/2011

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору в сфере связи и массовых коммуникаций (Свидетельство от 29 октября 2008 года ПИ № ФС77-33813)

УЧРЕДИТЕЛЬ:

Центр подготовки персонала ФНС России,
г. Санкт-Петербург
(Интернет-сайт <http://www.nalog-edu.ru>)

ИЗДАТЕЛЬ:

Центр подготовки персонала
ФНС России, г. Санкт-Петербург

РЕДАКЦИЯ:

Мурашов С. Б. – главный редактор,
Крюкова О. В. – зам. главного редактора,
Злобина Т. А. – редактор,
Зайцева Е. С. – верстка,
Филатова В. А. – верстка, дизайн.

Присланные рукописи не рецензируются
и не возвращаются.

Перепечатка, включение информации, содержащейся
в материалах, опубликованных в журнале
«НАЛОГИ И ФИНАНСЫ», во всевозможные базы
данных для дальнейшего их коммерческого
использования, размещение таких материалов
в любых СМИ и Интернете допускаются только
с письменного разрешения редакции.

Ответственность за достоверность сведений
в рекламных объявлениях несут рекламодатели.
Редакция оставляет за собой право художественной
доработки оригинал-макетов рекламных объявлений.

© Журнал «НАЛОГИ И ФИНАНСЫ», 2011 г.

Адрес редакции:

197342, Санкт-Петербург,
ул. Торжковская 10, каб. 201.
Тел./факс: (812) 492-9-492, 492-94-96
(редакция, отдел рекламы).
E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Цена свободная.

Подписано в печать: 28.09.2011

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Центр подготовки персонала
ФНС России, г. Санкт-Петербург

196105, Санкт-Петербург, ул. Иркутская 2

Заказ № 87Ц

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Верстова Маргарита Евгеньевна

Начальник кафедры гражданского права
и процесса Саратовского юридического
института МВД России, д.ю.н.

Власова Виктория Михайловна

Зав. кафедрой экономики и финансов
Санкт-Петербургского государственного
университета аэрокосмического
приборостроения, профессор, д.э.н.

Ерофеева Вера Арсентьевна

Профессор Санкт-Петербургского государственного
университета экономики и финансов, д.э.н.

Лаврентьева Елена Александровна

Зав. кафедрой налогов и налогообложения
Санкт-Петербургского государственного
университета водных коммуникаций,
профессор, д.э.н.

Мурашов Сергей Борисович

Директор федерального бюджетного
образовательного учреждения дополнительного
профессионального образования
«Центр подготовки персонала Федеральной
налоговой службы», г. Санкт-Петербург, к.э.н., д.с.н.

Патров Виктор Владимирович

Профессор Санкт-Петербургского государственного
университета, член Методологического совета
по бухгалтерскому учету при Минфине России, д.э.н.

ОФОРМЛЕНИЕ ПОДПИСКИ

НА ЖУРНАЛ

«НАЛОГИ И ФИНАНСЫ»:

– во всех почтовых отделениях
Российской Федерации
(подписной индекс – **47189**);

– в редакции с любого месяца
тел./факс: (812) 492-94-96
(отдел подписки)

СОДЕРЖАНИЕ

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Анализ современной российской налоговой политики и планируемых изменений в налоговом законодательстве в 2011 году	6
--	----------

*Беспалов Михаил Владимирович,
доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина,
заместитель главного бухгалтера ТГУ им. Г.Р. Державина, к.э.н.*

*Ежегодно российское налоговое законодательство претерпевает существенные изменения. Анализу планируемых законодательных изменений в области налогов и сборов и текущей ситуации в области администрирования налоговых платежей посвящена эта статья.
В частности, разбираются возможные корректировки начисления и уплаты таких налогов как НДС, земельный налог, НДФЛ, а также изменения в специальных режимах налогообложения – ЕНВД и УСН.*

ТАМОЖЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Исследование особенностей уплаты таможенных платежей в рамках международного сотрудничества	10
--	-----------

*Лабоськин Михаил Алексеевич,
главный государственный таможенный инспектор правовой службы
Северо-Западного таможенного управления, к.ю.н.*

*Статья посвящена исследованию особенностей международно-правового регулирования предоставления таможенных и налоговых льгот российским и иностранным культурным центрам. Деятельность культурных центров является одним из важных направлений межгосударственного культурного сотрудничества. В связи с этим возникает задача создания благоприятного таможенного и налогового режима для центров и их сотрудников.
Решение такой задачи осуществляется на основе двусторонних международных соглашений. В работе анализируются заключенные Российской Федерацией соглашения об учреждении и условиях деятельности культурных центров, порядок предоставления им и их работникам таможенных и налоговых льгот.*

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Налоговый кодекс РФ: проблемы правоприменения и совершенствования.....	16
---	-----------

*Ногина Оксана Аркадьевна,
доцент кафедры государственного и административного права
юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, к.ю.н.*

Автор анализирует форумы различных сайтов, аудитория обсуждения которых составляет в основном налогоплательщики-физические лица, бухгалтеры, работники юридических служб организаций, государственные служащие налоговых органов, сотрудники юридических фирм.

Обязанность по уплате налога	25
---	-----------

*Пантюшов Олег Викторович,
адвокат, член Адвокатской палаты г. Москвы*

В данной работе автором анализируется сущность обязанности по уплате налога как правовой категории. Рассматриваются проблемы возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности с учетом судебной арбитражной практики и позиции Конституционного суда РФ.

СОДЕРЖАНИЕ

Оформление путевых листов — судебная практика 30

Митрофанов Роман Алексеевич,
партнер компании Miro Consulting
(налоговый департамент)

В рамках проверок расходов на автотранспорт налоговые органы очень часто обращают внимание на правильность заполнения путевых листов и при ненадлежащем их заполнении отказывают в признании затрат на ГСМ при исчислении налога на прибыль или в вычете по НДС при приобретении транспортного средства индивидуальным предпринимателем и в некоторых других случаях. Таким образом, пристальное внимание к наличию и оформлению путевых листов будет уделено не только при проверке транспортной инспекцией, но и налоговыми органами. В статье рассмотрены типичные нарушения в порядке заполнения путевых листов, приведены примеры административной и налоговой ответственности. В статье с учетом судебно-арбитражной практики анализируются проблемы, возникающие при взыскании налога с организации, которая находится в стадии ликвидации. В частности, автор акцентирует внимание на соотношении прав налоговых органов при взыскании налога в обычном порядке и при ликвидации юридического лица.

ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ

Контроль обращения наличных денежных средств

пора возложить на технику 38

Макунин Александр Сергеевич,
инженер технического центра обслуживания электронной
контрольно-кассовой техники, награжден знаком «Изобретатель СССР»

Наличные средства позволяют оперативно производить взаиморасчеты между хозяйствующими субъектами, и это их несомненное достоинство. Однако для общества они же являются источниками многих проблем: сокрытие нелегальных доходов и уклонение от уплаты налогов; нелегальное предпринимательство, коррупция, использование рабочей силы нелегальных мигрантов и их пребывание в стране; изготовление фальшивых банкнот, нелегальный вывоз и ввоз валюты, уголовные преступления, вызванные присвоением чужих наличных средств, подкуп избирателей, продажа запрещенных товаров лицам моложе 18 лет и т.п. Автором предлагается принципиально новый вариант построения автоматической системы контроля обращения на всей территории России наличных денежных средств.

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Международно-правовое регулирование противодействия

налоговому избежанию и уклонению 43

Шепенко Роман Алексеевич,
профессор кафедры административного
и финансового права МГИМО (У) МИД РФ, д.ю.н.

На сегодняшний день международное сотрудничество государств и территорий в сфере противодействия уклонению от уплаты налогов, также как и налоговому избежанию, не достигло уровня, сопоставимого, например, с достижениями в сфере уменьшения ставок таможенных пошлин или устранения двойного налогообложения. Можно предположить, что субъекты международного права считают вмешательство в нарушение налогового законодательства даже большим злом, чем определение на международном уровне правил налогообложения.

CONTENTS

TAX ADMINISTRATION

Analysis of the modern Russian tax policy and the planned changes in the tax legislation in the year of 2011 6

Bespalov Mikhail Vladimirovich,

Associate Professor of Department of Accounting, Analysis and Audit
of Tambov State University named after G. R. Derzhavin

Deputy Chief Accountant of TSU named after G.R. Derzhavin, Ph.D. in Economics.

Annually the Russian tax legislation undergoes significant changes. This article is concerned with analysis of the planned in the sphere of taxes and fees and the current situation in the sphere of tax payment administration. In particular possible adjustments of charge and payment of such taxes as VAT, Land tax, TIPI, Excises, and also changes in special tax treatments – UTII (unified tax on imputed income) and STS (simplified tax system) are studied out.

CUSTOMS ACTIVITY

Study of peculiarities of customs payments making within the framework of international cooperation 10

Laboskin Mikhail Alekseevich,

Head State Customs Inspector of Legal Service

of the North-Western Customs Administration, Ph.D. in law

The article is concerned with study of peculiarities of international legal regulation of granting of customs and tax privileges to Russian and foreign cultural centers.

The activity of the cultural centers is one of the most important directions of the interstate cultural cooperation. In this regard the problem of favourable customs and tax treatment for centers and their cooperators. The solution of such problem is carried out on the basis of bilateral international agreements. The agreements on establishment, concluded by the Russian Federation, and on terms of cultural centers activity, the procedure of granting of customs and tax privileges them and their employees, are analyzed.

ARBITRATION PRACTICE

The Tax Code of the RF: the problems of law enforcement and improvement 16

Nogina Oksana Arkadyevna,

Ph.D. in law, Associated Professor of Department of State and Administrative Law of law faculty
of Saint-Petersburg State University

The author analyzes the forums of different sites, which discussion audience generally consists of: taxpayers - natural persons, accountants, employees of legal services organizations, government officials of tax authorities, employees of legal firms.

Obligation to pay a tax..... 25

Pantyushov Oleg Victorovich,

Lawyer, member of the Chamber of Lawyers of Moscow

In this paper the author analyzes the essence of obligation to pay a tax as a legal category. The problems of creation, changing and termination of tax obligation with consideration for past arbitration court rulings and the position of the Constitutional Court of the RF are observed.

CONTENTS

Waybills Execution - Court Practice..... 30

Mitrofanov Roman Alekseevich

the partner of the company Miro Consulting (tax department)

Within the framework of checking of expenses on vehicles the tax authorities very often pay their attention to the proper completion of waybills and if they are improper filled in, they refuse recognition of expenses for fuels and lubricants when calculating of profit tax or in VAT offset at acquiring of a vehicle by an individual entrepreneur and in some other cases. Accordingly, careful attention to the existence and execution of waybills will be paid not only at examination by the transport inspection, but also by the tax authorities.

The article views typical failures to comply with the procedure of waybills completion, gives examples of administrative and tax liability.

The article analyzes, with consideration for past arbitration court rulings, the problems, arising at charging of a tax from the organization, which is being liquidated.

In particular, the author emphasizes the ratio of tax authorities' rights at charging of a tax in an ordinary course or at liquidation of the legal entity.

PROPOSALS. CONCEPTS. PROSPECTS

It's time to impose control of available funds circulation on technology 38

Makunin Alexander Sergeevich,

*the engineer of technology maintenance center of electronic cash register equipment,
awarded with the «Honoured inventor within the USSR» badge.*

Available funds allow to perform operatively mutual payments between economic operators, and this is their undoubtful advantage. Though for the society they are the sources of many problems: concealment of illegal income and evasion of the taxes; illegal business activity, corruption, the use of illegal labour of migrants and their stay in the country; production of counterfeit banknotes, illegal import and export of currency, criminal offence, caused by embezzlement, bribery of voters, sale of prohibited products to persons under 18 years old and etc. The author offers a fundamentally new way of developing an automatic control system of available funds circulation within the whole territory of Russia.

FOREIGN EXPERIENCE

International Legal Regulation of Countering of Tax Avoidance and Evasion 43

Shepenko Roman Alekseevich

Professor of the Department of Administrative and Financial Law of MSIR (U) of MIA of the RF, Doctor of Juridical Science

For the moment the international cooperation of States and Territories in sphere of counteraction tax evasion, as well as tax avoidance, has not reached a level comparable, for example, with advances in reducing the rates of customs duties or the elimination of double taxation. One can suggest that the subjects of international law consider interference in violation of tax legislation even more harm than the definition at international level of taxation rules.

© 2011 г.

М.В. Беспалов

АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОЙ РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ И ПЛАНИРУЕМЫХ ИЗМЕНЕНИЙ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ В 2011 ГОДУ

Беспалов Михаил Владимирович – доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина, заместитель главного бухгалтера ТГУ им. Г.Р. Державина, к.э.н.

(E-mail: ryry@list.ru)

Аннотация. Ежегодно российское налоговое законодательство претерпевает существенные изменения. Анализу планируемых законодательных изменений в области налогов и сборов и текущей ситуации в области администрирования налоговых платежей посвящена эта статья. В частности, разбираются возможные корректировки начисления и уплаты таких налогов, как НДС, земельный налог, НДФЛ, а также изменения в специальных режимах налогообложения – ЕНВД и УСН.

Ключевые слова: налоговая политика, поступление налога в бюджет, счет-фактура, специальные режимы, налоговое администрирование.

Налоговая политика является одной из важных составляющих политики государства. Состояние налоговой системы в полной мере зависит от проводимой государством налоговой политики, ее оформления в нормативно-правовых актах, т.е. отражения в актах высшей юридической силы соответствующих норм, устанавливающих, изменяющих либо прекращающих налоговую обязанность.

При этом одним из существенных условий налоговой политики является учет интересов всех сторон налогового правоотношения — не только интересов государства, но и интересов налогоплательщиков.

В мае 2011 года (по предварительным данным) в федеральный бюджет поступило администрируемых ФНС России доходов в сумме 338,6 млрд. рублей – в 1,6 раза больше, чем в мае 2010 года. За январь-май 2011 года по сравнению с январем-маем 2010 года поступления выросли на 33,7%.

В общей сумме администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета поступления налога на добычу полезных ископаемых составили 44%, НДС – 40% и налога на прибыль – 8%.

Поступления налога на прибыль организаций в мае 2011 года составили 28,2 млрд. рублей, или в 1,6 раза больше, чем в мае 2010 года. За январь-май 2011 года по сравнению с январем-маем 2010 года поступления выросли на 34,8%.

Налогов на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в мае 2011 года поступило 102,8 млрд. рублей – в 1,8 раза больше, чем в мае 2010 года. За январь-май 2011 года по сравнению с январем-маем 2010 года поступления выросли на 27,8%.

Налогов на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию России, в мае 2011 года поступило 8,1 млрд. рублей – в 2,4 раза больше, чем в мае 2010 года. За январь-май 2011 года по сравнению с январем-маем 2010 года поступления выросли в 2,3 раза.

Поступления по сводной группе акцизов в федеральный бюджет в мае 2011 года составили 19,7 млрд. рублей – в 2 раза больше, чем в мае 2010 года. За январь-май 2011 года по сравнению с январем-маем 2010 года поступления выросли в 1,9 раза.

НДПИ в мае 2011 года поступило 174,9 млрд. рублей – в 1,5 раза больше, чем в мае 2010 года, в том числе на добычу нефти – 160,7 млрд. рублей, газа горючего природного – 12,1 млрд. рублей, газового конденсата – 0,8 млрд. рублей.

По сравнению с январем-маем 2010 года поступления НДПИ выросли на 40,2%, что обусловлено повышением цены на нефть (при росте цены на нефть с 76,1\$ в декабре 2009 года – апреле 2010 года до 103,1\$ в декабре 2010 года – апреле 2011 года, или на 35,5%).

В консолидированный бюджет Тамбовской области поступило 6 211,9 млн. рублей, что больше уровня аналогичного периода прошлого года на 645,2 млн. рублей, или на 11,6%.

Поступления в бюджет обеспечены за счет:

– налога на доходы физических лиц – 2 252,1 млн. рублей, или 36,3% в общей сумме доходов бюджета;

– налога на прибыль организаций – 1 907,8 млн. рублей, или 30,7%;

– налога на имущество организаций – 657,8 млн. рублей, или 10,6%;

– налогов на совокупный доход – 506,1 млн. рублей, или 8,1%;

– земельного налога (с учетом поступлений по обязательствам, возникшим до 1 января 2006 года) – 405,7 млн. рублей, или 6,5%;

– транспортного налога – 377,7 млн. рублей, или 6,1%;

– акцизов на подакцизную продукцию – 63,1 млн. рублей, или 1%;

– прочих налогов и сборов (НДПИ, налог на имущество физических лиц, поступления в счет погашения задолженности по отмененным налогам и др.) – 41,6 млн. рублей, или 0,7%.

В сентябре 2010 г. Министерство финансов представило. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» (далее Основные направления)

Данный документ не является нормативным правовым актом, но его положения являются основанием для внесения изменений в законодательство о налогах и сборах. Рассмотрим, какие именно изменения планируются в ближайшем будущем.

Налог на добавленную стоимость

Основным направлением совершенствования НДС на ближайшие годы станет урегулирование порядка возмещения НДС. В главу 21 НК РФ законодатели предлагают внести следующие изменения:

- разрешить оформление счетов-фактур с отрицательными показателями (кредит-счетов) с целью урегулирования порядка применения налоговых вычетов при предоставлении скидок. Сейчас официальная позиция Минфина России по вопросу оформления счетов-фактур с отрицательными показателями следующая: выставление «отрицательных» счетов-фактур НК РФ не предусмотрено (письма Минфина России от 11.01.2011 № 03.03.06/1/2; от 02.08.2010 № 03.07.09/41; от 23.06.2010 № 03-07-11/267, от 03.11.2009 № 03-07-09/55), поэтому налогоплательщикам, которые оформляют (корректируют отгрузку) или принимают к учету «отрицательные» счета-фактуры, часто приходится отстаивать свою позицию в судах, следует отметить, не безуспешно;

- установить, что при выбытии товаров, в том числе основных средств, в результате чрезвычайных ситуаций и стихийных бедствий (т. е., если выбытие не связано с операциями по реализации), восстановление ранее принятого к вычету по таким товарам НДС не производится. В данный момент право компании не восстанавливать НДС придется доказывать через суд. ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 31 июля 2009 г. по делу № А53-426/2009 указал, что законодательство о налогах и сборах не содержит положения, обязывающие налогоплательщиков восстановить и уплатить в бюджет суммы НДС, принятые к налоговому вычету по приобретенным товарам, в случае их утраты в результате пожара;

- уточнить перечень документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки, и др.

Помимо этого продолжится работа по внедрению системы электронного документооборота счетов-фактур. В частности, планируется создать нормативную правовую базу (включая поправки в НК РФ), в соответствии с которой будет осуществляться функционирование данной системы.

Утвержден порядок выставления и получения счетов-фактур в электронном виде, приказ Минфина России от 25.04.2011 № 50н «Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи»

Счета-фактуры можно выставять в электронном виде по взаимному согласию сторон сделки. При этом стороны должны иметь совместимые технические средства и возможности для приема и обработки данных счетов-фактур. Такие изменения в п. 1 ст. 169 НК РФ еще в 2010 г. были внесены Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ (далее – Закон № 229-ФЗ).

В соответствии с п. 9 ст. 169 НК РФ порядок обмена электронными счетами-фактурами устанавливает Минфин России, а формат счета-фактуры – ФНС России. Форматы журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж в электронном виде должна утвердить также ФНС России.

Во исполнение изложенных положений НК РФ, введенных Законом № 229-ФЗ, Минфин России определил Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи. Выделим несколько основных правил применения утвержденного Порядка.

Если стороны сделки договорились выставять и получать счета-фактуры в электронном виде, то делать это они могут только через специализированного оператора, который обеспечивает обмен информацией по телекоммуникационным каналам связи.

По мнению законодателей, использование счетов-фактур в электронном виде существенно повысит качество и оперативность сбора информации в интересах налоговых органов, упростит и ускорит процедуры проверок деятельности налогоплательщиков и в целом положительно скажется на эффективности администрирования НДС.

Специальные режимы

Ожидаются изменения и в специальных налоговых режимах. Так, чтобы не допустить конкуренции с патентной «упрощенкой», планируется сокращение сферы применения системы налогообложения в виде ЕНВД. Кроме того, как заявили законодатели, в перспективе «вмененка» вообще будет отменена.

Отмена ЕНВД, согласно законопроекту Минфина России, ожидает малый бизнес в 2014 году. К этому времени «вмененку» должна полностью заменить патентная система налогообложения. В связи с тем, что законопроект предполагает поэтапную реализацию, предприниматели готовятся к изменениям уже сейчас.

Законопроект об отмене ЕНВД не прошел чтения в Госдуме.

Пока же согласно законопроекту первые изменения намечены на 2012 год. Так, с 1 января следующего года возможность применять ЕНВД останется лишь у компаний, численность работников которых составляет не более 15 человек (сейчас этой возможностью пользуются организации со средней численностью до 100 человек). В то же время существенно сократятся виды деятельности, подпадающие под ЕНВД.

Воспользоваться «вмененкой» точно уже не смогут:

- владельцы магазинов и предприятий общественного питания с залами площадью до 150 кв. м;
- арендодатели помещений и земли под торговые объекты;
- предприниматели, оказывающие бытовые, ветеринарные и автотранспортные услуги;
- хозяева мини-гостиниц.

Таким образом, поэтапная отмена ЕНВД предполагает, что часть представителей малого бизнеса может рассчитывать на налоговые льготы этого режима вплоть до 2014 года, а остальным предпринимателям придется перейти на другой налоговый режим.

Что касается самой упрощенной системы налогообложения на основе патента, то законодатели планируют совместно с представителями предпринимательского сообщества (Торгово-промышленной палаты, ОПОРЫ России и др.) подготовить законопроект по ее совершенствованию. В частности, будет уточнен перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых патентная «упрощенка» может применяться, а также порядок определения размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, используемого для определения стоимости патента.

Налог на доходы физических лиц

В плане совершенствования НДФЛ планируется распространить социальный налоговый вычет на сумму процентов по образовательным кредитам. В настоящее время такой вычет предоставляется только в размере фактических расходов, уплаченных за свое обучение, обучение ребенка.

Акцизы

Как заявили законодатели, в части акцизов предполагается уточнить размеры индексации на 2011 и 2012 годы и проиндексировать ставки акцизов на 2013 год с учетом планируемого уровня инфляции. И в первую очередь, по мнению законодателей, сделать это необходимо в отношении спиртосодержащей и табачной продукции.

Совершенствование налогообложения имущества

В настоящее время нередки случаи, когда земельные участки, отнесенные к землям сельскохозяйственного назначения, используются с нарушением установленных требований в области охраны и использования земель. В связи с этим законодатели планируют внести поправки в законодательство, согласно которым сумма земельного налога (авансовых платежей по налогу) в отношении таких земельных участков должна исчисляться с учетом коэффициента 4. При этом решение о признании

земельного участка используемым не по назначению будет приниматься исполнительным органом власти субъекта РФ и доводиться до налоговых органов.

Кроме того, как отмечено в Основных направлениях, будет продолжена работа по сокращению установленных на федеральном уровне льгот по региональным и местным налогам.

Введение налога на недвижимость

В Основных направлениях в отношении налога на недвижимость законодатели планируют готовить проект изменений в НК РФ, предусматривающий постепенный и последовательный переход к новому налогу. Для этого им в ближайшее время необходимо завершить следующие работы:

- окончательно установить перечень объектов и субъектов налогообложения;
- утвердить методику проведения кадастровой оценки объектов недвижимости;
- разработать порядок проведения работ по кадастровой оценке недвижимости для целей налогообложения, а также порядок предоставления сведений о ценах на недвижимость из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним;
- сформировать сведения об объектах капитального строительства для целей кадастровой оценки недвижимости.

Напомним, налог на недвижимость планируется ввести взамен действующих – на имущество и земельного.

Совершенствование налогового администрирования

Большое внимание в Основных направлениях уделено вопросу совершенствования налогового администрирования и налогового контроля. Так, на период 2011–2013 годов запланированы следующие меры в этой сфере:

- урегулирование в НК РФ порядка уплаты налогов и сборов с использованием электронных платежных систем;
- расширение электронного документооборота в налоговой сфере;
- упорядочение взаимодействия между налоговыми органами и банками, органами исполнительной власти, местными администрациями и другими организациями, которые обязаны сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков;
- совершенствование положений НК РФ о зачете, возврате сумм излишне уплаченных или взысканных налогов и сборов, а также об уточнении налоговых платежей;
- совершенствование порядка досудебного урегулирования налоговых споров;
- совершенствование информационной и разъяснительной работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами;
- упорядочение осуществления налоговыми органами контроля исполнения банками и иными платежными агентами обязанностей по перечислению налогов и сборов в бюджетную систему РФ;
- расширение и повышение результативности и взаимодействия российских налоговых органов с налоговыми органами иностранных государств для целей налогового контроля.

В рамках упрощения администрирования налогообложения физических лиц предполагается завершить формирование и актуализацию электронных баз данных, содержащих необходимые сведения для исчисления и уплаты налогов, а также работу по развитию онлайн-способов взаимодействия с налогоплательщиками и интеграции соответствующих систем с целью оплаты налоговых платежей. По мнению законодателей, создание таких электронных баз будет способствовать прозрачности расчета налоговых обязательств, позволит повысить лояльность налогоплательщиков, что в итоге приведет к увеличению налоговых поступлений.

Помимо этого, законодатели планируют рассмотреть вопросы о введении для физических лиц единого уведомления на уплату имущественных налогов, об установлении единых сроков уплаты этих налогов, а также об отмене авансовых платежей по ним.

© 2011 г.

Лабоськин М.А.

ИССЛЕДОВАНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ УПЛАТЫ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В РАМКАХ МЕЖДУНАРОДНОГО СОТРУДНИЧЕСТВА

Лабоськин Михаил Алексеевич – к.ю.н. главный государственный таможенный инспектор правовой службы Северо-Западного таможенного управления, к.ю.н.
(E-mail: laboskin07@rambler.ru)

Аннотация. Статья посвящена исследованию особенностей международно-правового регулирования предоставления таможенных и налоговых льгот российским и иностранным культурным центрам. Деятельность культурных центров является одним из важных направлений межгосударственного культурного сотрудничества. В связи с этим возникает задача создания благоприятного таможенного и налогового режима для центров и их сотрудников. Решение такой задачи осуществляется на основе двусторонних международных соглашений. В работе анализируются заключенные Российской Федерацией соглашения об учреждении и условиях деятельности культурных центров, порядок предоставления им и их работникам таможенных и налоговых льгот.

Ключевые слова: культурные центры, культурно-информационные центры, международные соглашения, таможенные льготы, налоговые льготы, таможенные платежи, налоги.

Одним из важных направлений международного сотрудничества РФ является развитие международных контактов в области культуры, обеспечение свободного доступа граждан к культурным ценностям.

Пропаганда национальных культурных достижений осуществляется через культурные (культурно-информационные) центры в иностранных государствах.

Создание сети советских культурных (культурно-информационных) центров и домов советской науки и культуры на территории иностранных государств началось в 50-е годы прошлого века и продолжалось вплоть до распада СССР.

В соответствии с международными соглашениями, заключенными СССР, культурные центры и дома советской науки функционировали в ряде стран Европы, Азии и Африки ¹.

¹ Советские культурные центры и дома советской науки и культуры функционировали в Австрии, Афганистане, Бангладеш, Болгарии, Венгрии, Вьетнаме, Гане, ГДР, Египте, Замбии, Индии, Индонезии, Йемене, Камбодже, Республике Кипр, Конго, Лаосе, Ливане, Люксембурге, на Мадагаскаре, Мальте, Малайзии, в Марокко, Монголии, Непале, Нигерии, Пакистане, Польше, Сирии, Танзании, Тунисе, Уганде, Финляндии, Франции, ФРГ, Чехословакии, Шри-Ланке, Эфиопии, Югославии.

Кроме того, СССР был заключен ряд соглашений о создании иностранных культурных центров на территории Советского Союза², а также соглашения об учреждении и условиях деятельности культурных центров СССР в иностранном государстве и иностранного государства в СССР³.

Активное взаимодействие с иностранными государствами в области культуры продолжила Российская Федерация, заключив за период с 1992 по 2009 годы 58 соглашений о культурном сотрудничестве, из них в 29-ти оговаривалось, что стороны либо проведут переговоры о создании культурных центров, либо будут содействовать или поощрять их открытие, либо заключат соглашение об открытии и функционировании таких центров⁴.

В соответствии с Указом Президента РФ от 21 мая 1993 г. № 726 «О российских центрах науки и культуры за рубежом»⁵ бывшие советские культурные центры и дома советской науки и культуры за рубежом преобразовывались в российские центры науки и культуры за рубежом.

При этом согласно Указу Президента РФ от 5 февраля 2002 г. № 146 «О Российском центре международного научного и культурного сотрудничества при Министерстве иностранных дел Российской Федерации» российские центры науки и культуры за рубежом приобретали статус представительств Центра международного научного и культурного сотрудничества при МИД России (Росзарубежцентра)⁶.

Указом Президента РФ от 6 сентября 2008 г. № 1315 «О некоторых вопросах государственного управления в области международного сотрудничества» (далее Указ № 1315) Российский центр международного научного и культурного сотрудничества при МИД России (Росзарубежцентр) был упразднен, а его функции переданы Федеральному агентству по делам Содружества Независимых Государств, соотечественников, проживающих за рубежом, и по международному гуманитарному сотрудничеству (Россотрудничество)⁷.

На основании п. 6 Указа № 1315 от 6 сентября 2008 г. Россотрудничеству разрешается по согласованию с МИД России иметь свои представительства за рубежом. Принимая во внимание, что Россотрудничество является правопреемником Росзарубежцентра, представительства Россотрудничества за рубежом являются российские центры науки и культуры за рубежом.

Порядок учреждения и условия деятельности иностранных культурных центров на территории РФ регламентируются Положением, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24 июля 1995 г. № 746⁸ (далее – Положение).

Наличие таможенных и налоговых льгот, предоставляемых центрам и их сотрудникам, является важным фактором, оказывающим существенное влияние на принятие решения об открытии льгот для центров на территории иностранного государства. Такие льготы могут предоставляться государствами как на условиях взаимности, так и в одностороннем порядке.

² Такие центры были открыты во исполнение, например, Соглашения между Правительством СССР и Правительством ВНР о создании и деятельности культурного, научного и информационного центра ВНР в Советском Союзе от 26 февраля 1988 г., Соглашения между Правительством СССР и Союзным Исполнительным Вече Скупщины СФРЮ о создании и деятельности Югославского культурно-информационного центра в Москве от 15 марта 1988 г.

³ Соглашение между Правительством СССР и Правительством ФРГ о создании и деятельности культурных центров Союза Советских Социалистических Республик и Федеративной Республики Германии от 13 июня 1989 г., Соглашение между Правительством СССР и Правительством Французской Республики об учреждении и условиях деятельности культурных центров от 5 июля 1989 г.

⁴ Положения, касающиеся культурных центров, в частности, содержатся в соглашениях о сотрудничестве в области культуры, науки и образования, заключенных РФ, в том числе с Великобританией, Данией, Италией, Колумбией, Перу, Шри-Ланкой. Кроме того, обязательство о заключении соглашения об открытии культурного центра содержится также в Договоре об основах межгосударственных отношений, дружбе и сотрудничеству между Российской Федерацией и Республикой Узбекистан от 30 мая 1992 г.

⁵ Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 21. Ст. 1994.

⁶ Собрание законодательства РФ. 2002. № 6. Ст. 565.

⁷ Собрание законодательства РФ. 2008. № 37. Ст. 4181.

⁸ Собрание законодательства РФ. 1995. № 31. Ст. 3133.

Пунктом 8 Положения предусматривается, что предоставление таможенных льгот работникам центров из числа граждан направляющего государства и освобождение от таможенных платежей товаров, ввозимых для обеспечения нормального функционирования центров, осуществляется в соответствии с международными договорами РФ.

Российской Федерацией заключено 11 соглашений об учреждении и условиях деятельности культурных центров: с Францией – от 12 ноября 1992 г.⁹, Израилем – от 31 октября 1996 г.¹⁰, Словакией – от 16 декабря 1996 г.¹¹, Молдовой – от 30 октября 1998 г.¹², Испанией – от 15 ноября 2001 г.¹³, Грецией – от 6 декабря 2001 г.¹⁴ и информационно-культурных центров: с Азербайджаном – от 3 июля 1997 г.¹⁵, Арменией – от 29 августа 1997 г.¹⁶, Казахстаном – от 12 октября 1998 г.¹⁷, Украиной – от 27 февраля 1998 г.¹⁸, Узбекистаном – от 6 мая 1998 г.¹⁹, анализ которых будет приведен ниже²⁰.

В соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 22 октября 2008 г. № 1530-р готовится также подписание Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь об учреждении и условиях деятельности культурно-информационных центров²¹.

Кроме того, в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 6 июля 1994 г. № 795²² Российская Федерация присоединилась к Соглашению о ввозе материалов образовательного, научного и культурного характера от 22 ноября 1950 г.²³, согласно которому материалы и продукция, включенные в прилагаемый к Соглашению перечень, освобождаются при ввозе от уплаты таможенных пошлин и других сборов.

Таможенные и налоговые льготы в соответствии с международными соглашениями предоставляются директору и иным сотрудникам центров, а также непосредственно центрам в отношении ввозимых ими товаров.

Статус директора центра и его заместителя. Всеми соглашениями, действующими в отношении РФ, за исключением соглашения с ФРГ, предусматривается, что директор и заместитель, на основе взаимности или без нее, могут являться (курсив наш – М.Л.) членами дипломатического персонала посольств (дипломатического представительства) направляющего государства. Статьей 15 Соглашения с Израилем устанавливается, что директор и заместитель являются членами дипломатического персонала посольства. Принимая это во внимание, на директора и его заместителя распространяются льготы в отношении таможенных пошлин, установленные Венской конвенцией о дипломатических сношениях от 18 апреля 1961 г.

Объем таможенных и налоговых льгот, предусмотренных Венской конвенцией о дипломатических сношениях в отношении дипломатических агентов, одинаков с объемом таможенных и налоговых льгот, предоставляемых сотрудникам (директору, заместителю, персоналу центра) соглашениями о культурных центрах.

Положение о статусе директора центра и его заместителя отсутствует только в соглашении СССР с ФРГ.

⁹ Соглашение не опубликовано. Текст соглашения содержится в БД ИПС «Кодекс».

¹⁰ Бюллетень международных договоров. 2005. № 12. С. 21-27.

¹¹ Бюллетень международных договоров. 1997. № 4. С. 75-78.

¹² Бюллетень международных договоров. 2005. № 11. С. 53-57.

¹³ Бюллетень международных договоров. 2002. № 10. С. 47-50.

¹⁴ Бюллетень международных договоров. 2006. № 4. С. 42-46.

¹⁵ Бюллетень международных договоров. 2004. № 11. С. 22-28.

¹⁶ Бюллетень международных договоров. 2005. № 10. С. 12-17.

¹⁷ Бюллетень международных договоров. 2001. № 6. С. 42-46.

¹⁸ Россия-Украина. 1990-2000. Документы и материалы. Кн. 2. 1996-2000. М., 2001. С. 228-233.

¹⁹ Бюллетень международных договоров. 2008. № 2. С. 35-39.

²⁰ В отношении РФ также продолжает действовать Соглашение между Правительством СССР и Правительством ФРГ о создании и деятельности культурных центров Союза Советских Социалистических Республик и Федеративной Республики Германии от 13 июня 1989 г.

²¹ Собрание законодательства РФ. 2008. № 43. Ст. 4969.

²² Собрание законодательства РФ. 1994. № 11. Ст. 1303.

²³ Бюллетень международных договоров. 1999. № 3. С. 3-20.

Таможенные льготы, предоставляемые сотрудникам центров. В соответствии с п. 1 ст. 318 Таможенного кодекса РФ (далее - ТК РФ) к таможенным платежам относятся ввозная и вывозная таможенные пошлины, налог на добавленную стоимость и акциз, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, таможенные сборы²⁴.

К таможенным сборам согласно ст. 357¹ ТК РФ относятся таможенные сборы за таможенное оформление, за таможенное сопровождение и за хранение товаров²⁵.

Предоставление таможенных льгот предусматривается соглашениями об учреждении культурных центров, заключенными РФ с Грецией, Израилем, Испанией, Молдовой, Словакией, Францией, и соглашениями об учреждении информационно-культурных центров, заключенными РФ с Азербайджаном, Узбекистаном и Украиной.

Льгота предоставляется в отношении уплаты:

- таможенных пошлин (соглашение с Францией),
- таможенных платежей (соглашение с Израилем);
- таможенных платежей, предусмотренных национальным законодательством принимающей стороны (соглашение со Словакией);
- таможенных платежей (за исключением таможенных сборов) (соглашения с Азербайджаном, Украиной, Молдовой);
- таможенных платежей (за исключением таможенных сборов за таможенное оформление, хранение и иные подобного рода услуги) (соглашение с Узбекистаном);
- таможенных платежей (за исключением таможенных сборов за таможенное оформление и хранение) (соглашение с Испанией);
- таможенной пошлины и налогов (соглашение с Грецией);
- таможенных и других сборов (соглашение с ФРГ).

Льготы предоставляются сотрудникам центров и проживающим с ними членам их семей, не являющимся гражданами принимающего государства. Не предусматривают предоставления данной льготы членам семей сотрудников центров соглашения с Францией и Испанией.

Сотрудники могут ввозить принадлежащие им личные вещи и движимое имущество. При этом в соответствии с соглашениями с Израилем, Словакией, ФРГ, Францией от уплаты таможенных пошлин освобождаются ввозимые автомашины (*курсив наш – М.Л.*), тогда как в соглашениях с Азербайджаном, Грецией, Испанией, Молдовой, Узбекистаном и Украиной данная льгота распространяется на ввозимые транспортные средства (*курсив наш – М.Л.*).

При этом в соглашении с Грецией устанавливается, что может быть временно без уплаты таможенной пошлины ввезено не более двух транспортных средств на семью сотрудника центра.

В Российской Федерации для таможенных целей указанные объекты определяются с учетом следующих особенностей.

Согласно примечанию к ст. 282 ТК РФ для целей применения главы 23 «Перемещение товаров физическими лицами» под транспортными средствами понимаются автотранспортные средства и прицепы, морские (речные) суда и воздушные суда вместе с запасными частями к ним и их обычными принадлежностями и оборудованием, ввозимые или вывозимые физическими лицами исключительно для личного пользования²⁶.

В российском таможенном законодательстве определение понятия «автотранспортное средство» отсутствует, а также не содержится положений о том, какие виды транспортных средств включаются в данное понятие.

Федеральная таможенная служба РФ в своем письме от 13 июня 2006 г. № 05-11/20243²⁷, до внесения соответствующих изменений в таможенное законодательство, для целей применения главы 23 ТК РФ «Перемещение товаров физическими лицами» предложила применять следующее определение понятия автотранспортное средство: автотранспортное средство (автомобиль, автобус, грузовой автомобиль, прицеп, полуприцеп, комбинированное транспортное средство) – устройство, предназначенное для перевозки по дороге (преимущественно по дороге) людей, грузов или оборудования, установленного на нем.

²⁴ Собрание законодательства РФ. 2003. № 22. Ст. 2066.

²⁵ Там же.

²⁶ Там же.

²⁷ Документ не опубликован. Текст документа содержится в БД ИПС «Кодекс».

Льгота предоставляется в отношении движимого имущества, включая автомашины и транспортные средства, ввозимого на период срока работы сотрудников в центре, которое должно быть вывезено по истечении срока работы сотрудников. В противном случае, а также в случае отчуждения имущества, с их собственника будут взысканы соответствующие таможенные платежи.

Следует отметить, что в соответствии с п. 13 Положения о применении единых ставок таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации физическими лицами для личного пользования, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 29 ноября 2003 г. № 718 ²⁸, срок временного ввоза иностранными физическими лицами транспортных средств, зарегистрированных в иностранном государстве, составляет срок временного пребывания физического лица в РФ, но не более чем один год. Далее транспортное средство подлежит вывозу с таможенной территории РФ, после чего может быть вновь ввезено в соответствии с таможенным режимом временного ввоза. На лиц, подпадающих под действие рассматриваемых соглашений, в силу п. 4 ст. 15 Конституции РФ указанное положение не распространяется.

В соответствии с соглашениями с Грецией, Израилем, Словакией, Узбекистаном и Францией таможенные льготы предоставляются физическим лицам, являющимся гражданами государств-участников соглашений.

Несмотря на отсутствие данного условия в других соглашениях, государства, как правило, предусматривают в национальном законодательстве предоставление таможенных льгот при временном ввозе товаров, предназначенных для личного пользования, только в отношении лиц, не имеющих гражданства государства, на территорию которого ввозятся товары.

Так, в соответствии с п. 1 ст. 283 ТК РФ на товары, временно ввозимые на таможенную территорию РФ иностранными физическими лицами, предоставляется полное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов, если эти товары ввозятся исключительно для личного пользования этими лицами на период их временного пребывания на таможенной территории РФ ²⁹.

Соглашения по-разному определяют момент и срок предоставления льготы при ввозе имущества сотрудниками центров:

- с момента вступления в должность (соглашения со Словакией, Францией);
- при вступлении в должность (соглашение с Испанией);
- в течение одного года с момента вступления в должность (соглашение с Израилем);
- в течение 12 месяцев с момента прибытия (соглашение с Грецией);
- в период всего срока работы (соглашения с Азербайджаном, Узбекистаном, Украиной).

Неодинаков в соглашениях и подход государств к определению периода, в течение которого предоставляются льготы при вывозе имущества:

- вывоз по истечении срока работы (соглашение с Израилем, Словакией, Францией);
- в период всего срока работы (соглашения с Азербайджаном, Узбекистаном, Украиной).

В соглашениях с Грецией, Испанией, Молдовой срок вывоза не установлен.

Таможенные и налоговые льготы, предоставляемые центрам. Согласно п. 6 Положения центры могут создаваться в качестве некоммерческих организаций, не ставящих своей целью извлечение прибыли. В РФ центры пользуются правами юридического лица в соответствии с законодательством РФ.

Центрам предоставляются льготы по уплате таможенных платежей в отношении материалов, имущества, оборудования, мебели, транспортных средств, необходимых для их функционирования.

На условиях взаимности предоставляется освобождение от уплаты таможенных пошлин в соответствии с соглашениями с Францией, Израилем, Словакией, Испанией, с Азербайджаном и Украиной от таможенных пошлин, за исключением таможенных сборов.

Не предусматривают такой льготы соглашения с Арменией, Узбекистаном, Казахстаном, Молдовой.

Как и в случае предоставления таможенных льгот в отношении товаров, ввозимых сотрудниками центров, соглашения также неодинаково определяют, в отношении каких таможенных платежей предоставляется освобождение от уплаты при ввозе товаров, необходимых для функционирования центров.

В соглашениях об учреждении культурных центров льготы предоставляются в отношении:

- таможенных платежей, состоящих из таможенных пошлин, налога на добавленную стоимость,

²⁸ Собрание законодательства РФ. 2003. № 49. Ст. 4772.

²⁹ Собрание законодательства РФ. 2003. № 22. Ст. 2066.

налога на продажу, а также любых иных сборов или пошлин, установленных на ввоз имущества (соглашение с Израилем);

- таможенных платежей (соглашение со Словакией);
- таможенных платежей (за исключением таможенных сборов) (соглашения с Азербайджаном, Украиной);
- таможенных пошлин и сборов (соглашение с Францией);
- таможенных и других сборов (соглашение с ФРГ);
- таможенных пошлин и налогов, за исключением сборов за таможенное оформление и хранение (соглашение с Испанией);
- таможенных пошлин и налогов (соглашение с Грецией).

Все соглашения, содержащие норму об освобождении центров от уплаты таможенных пошлин, за исключением соглашения с Грецией, обуславливают предоставление льготы на условиях взаимности.

Льготы в отношении прямых и косвенных налогов, предоставляемые центрам и их сотрудникам. Налоговый режим для центров и их персонала определяется законодательством государства пребывания. При этом в соглашениях с Азербайджаном, Испанией, Молдовой, Узбекистаном, Украиной записано, что «налоговый режим для центров и их персонала определяется законодательством государства пребывания с учетом принципа взаимности», а в соглашениях с Израилем, Испанией, Словакией, Францией «...с учетом положений действующих между Договаривающимися Сторонами соглашений об избежании двойного налогообложения доходов».

На момент подписания соглашений об учреждении культурных центров с Испанией, Казахстаном, Молдовой и Узбекистаном также действовали соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные РФ, а также соглашение об избежании двойного налогообложения доходов с Францией, заключенное СССР. Кроме того, на тот момент были заключены, но не действовали соглашения об избежании двойного налогообложения между РФ и Азербайджаном, Арменией, Грецией, Израилем, Словакией и Украиной. Между тем, только в соглашениях о культурных центрах с Израилем и Словакией оговаривается применение налогового режима с учетом положений действующих между Сторонами договоров об избежании двойного налогообложения.

В отношении налогообложения центров и их персонала только в соглашении с Испанией Протоколом от 24 сентября 2007 г. о внесении изменений в Соглашение между РФ и Королевством Испания о деятельности культурных центров от 15 ноября 2001 г. конкретизированы объекты налогообложения – это доходы и имущество центров и их персонала³⁰.

По результатам анализа соглашений об учреждении и условиях деятельности культурных центров можно сделать вывод о том, что при заключении соглашений отсутствует единообразный подход к определению:

- статуса директора центра и его заместителя;
- таможенных платежей, в отношении уплаты которых предоставляется освобождение;
- объектов налогообложения, в отношении которых предоставляется освобождение от уплаты;
- момента и срока предоставления льгот при ввозе и вывозе личного имущества сотрудников центров и собственно центров;
- перечня личного имущества, ввозимого сотрудниками центров на период их работы и освобождаемого от уплаты таможенных пошлин и налогов.

Это создает проблемы в применении вступивших в силу соглашений. Реальным шагом к устранению возникающих проблем стало бы заключение многостороннего соглашения, унифицирующего соответствующие определения.

³⁰ Бюллетень международных договоров. 2007. № 12. С. 70-71.

© 2011 г.

О. А. Ногина

НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РФ: ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Ногина Оксана Аркадьевна – доцент кафедры государственного и административного права юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, к.ю.н.

(E-mail: nalogi@nalogprof.ru)

Аннотация. Автор анализирует форумы различных сайтов, аудитория обсуждения которых составляет в основном налогоплательщики-физические лица, бухгалтеры, работники юридических служб организаций, государственные служащие налоговых органов, сотрудники юридических фирм.

Ключевые слова. УСН, НДФЛ, ЕНВД, страховые взносы

НАИБОЛЕЕ ОБСУЖДАЕМЫЕ НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ОТНОШЕНИЯ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И УПЛАТЫ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

1. Глава 23 НК РФ – Налог на доходы физических лиц

Вопрос. Моя мать пенсионер, ей 51 год. Получает пенсию с 40 лет. Имеет ли она право на налоговый вычет при покупке квартиры?

Если да, то какие документы необходимо предоставить в налоговую инспекцию.

Вопрос. Я приобрел квартиру в позапрошлом году, жена – в прошлом. Можем ли мы воспользоваться налоговыми вычетами? Я индивидуальный предприниматель, применяющий УСН с объектом налогообложения «доходы», а жена нигде не работает (т.е. мы подоходный налог оба не платим), ничего не продаем. Как мы можем заплатить подоходный налог.

Комментарий эксперта

Очень многие граждане и специалисты не понимают главного правового механизма построения налогообложения доходов физических лиц, который заключается в том, что в отличие от организаций, для которых вводится налогообложение прибыли как разницы доходов и расходов, для физических лиц объектом налогообложения выступает именно полученный ими доход и только при исчислении налоговой базы по НДФЛ законодатель позволяет физическому лицу в определенных пределах учесть произведенные им расходы и произвести их вычет из денежного выражения дохода. Однако основания, пределы и условия произведения указанных вычетов устанавливаются гл. 23 НК РФ.

Порядок взимания НДФЛ в основном выстроен через осуществление исполнения обязанностей по удержанию и перечислению налога налоговыми агентами, поэтому в большинстве случаев НДФЛ сначала удерживается с доходов физического лица, исходя из полной суммы облагаемого дохода, и лишь по итогам налогового периода производится перерасчет налоговой базы с учетом вычетов, в результате чего и происходит возврат налога (за исключением, тех ситуаций, например, стандартных вычетов,

когда законодатель устанавливает возможность их учета при исчислении и удержании налога налоговым агентом).

Именно поэтому физические лица, не получившие доход или получившие доход (например, пенсию), не подлежащий налогообложению, не имеют права на осуществление вычета в связи с отсутствием налогооблагаемой базы в соответствующем календарном году (налоговом периоде), поскольку в этом налоговом периоде у них отсутствовала сумма НДФЛ, подлежащая уплате.

Особым образом, законодатель решает вопрос о вычете по приобретению жилья (пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ), когда в определенных случаях (например, при строительстве жилья) налогоплательщик имеет право заявить вычет в том числе по предыдущим налоговым периодам, когда осуществлялись соответствующие расходы. Поэтому, вполне возможны ситуации, когда лицо не имело облагаемых доходов в периоде заявления вычета, но имело их в периодах, когда несло расходы на строительство жилья, в связи с чем оно имеет возможность учесть свои расходы, заявив вычет по доходам прошлых налоговых периодов.

По-другому складывается ситуация, когда налогоплательщик приобретает жилье на «вторичном» рынке. В этом случае, он лишен возможности заявить вычет по приобретению жилья по предыдущим периодам и может заявить его только начиная с периода приобретения недвижимого имущества (периода, в котором он несет расходы на приобретение). В результате, в случае, когда у него отсутствуют в периоде приобретения облагаемые доходы, он не может реализовать свое право, даже если в предыдущих периодах у него такие доходы были.

Как неоднократно подчеркивал Конституционный Суд РФ (Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 года № 5-П), право плательщиков налога на доходы физических лиц на получение имущественного налогового вычета при совершении сделок купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них закреплено федеральным законодателем в ст. 220 НК РФ в целях стимулирования граждан к улучшению их жилищных условий. Смысл имущественного налогового вычета состоит в предоставлении физическим лицам налоговой льготы при строительстве либо приобретении на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них. При этом категории лиц, имеющих возможность воспользоваться правом на получение вычета, определяются законодателем.

На наш взгляд, нормы пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ требуют уточнения в части определения тех налоговых периодов, за которые может быть предоставлен вычет налогоплательщику. В частности, для решения описанных выше ситуаций, можно было бы предоставить налогоплательщикам право выбора: заявить вычет, например, не более чем за три предшествующих налоговым периода (причем необязательно следующих подряд – в любом сочетании предыдущих налоговых периодов) или переносить его на будущие налоговые периоды. Во многом указанные изменения позволят воспользоваться вычетом по приобретению жилья, например, такой категории лиц, как женщины, ушедшие в отпуск в связи с рождением ребенка или лица, вышедшие на пенсию.

Сложнее обстоит дело с правом на применение налогового вычета по п. 2 ст. 220 НК РФ индивидуальными предпринимателями, перешедшими на применение специальных налоговых режимов (УСН, ЕНВД, ЕСХН). По мнению Конституционного Суда РФ (Определение от 03.04.2009 № 480-О-О) индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН, не могут воспользоваться налоговым вычетом, предоставляемым физическим лицам-плательщикам, поскольку это обстоятельство обусловлено различными системами налогообложения доходов физических лиц и предпринимателей, применяющих специальный налоговый режим – с другой. Причем предприниматель, уплачивающий налог по УСН, вообще лишен возможности учесть расходы на приобретение жилья, поскольку они не связаны с его предпринимательской деятельностью. В результате для таких категорий лиц в условиях ныне действующего законодательства вообще становится невозможным получение каких-либо налоговых льгот при приобретении ими жилья.

Законодатель может решить указанный вопрос, предоставив индивидуальным предпринимателям, приобретающим жилье, налоговые льготы, путем внесения изменений в гл. 26.2 НК РФ, установив механизм уменьшения налога, уплачиваемого при УСН.

Вопрос. В прошлом году было продано пять земельных участков по 990 000 руб., находившихся в собственности менее трех лет.

Правоммерно ли отразить по одному участку вычет, предусмотренный пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ (вычет в пределах 1 млн руб.), а по остальным четырем – документально подтвержденные расходы?

Пункт 1 ст. 220 НК РФ устанавливает право налогоплательщика на получение вычета при реализации имущества налогоплательщиком в налоговом периоде. Законодательная норма сформулирована таким

образом, что каких-либо ограничений в отношении количества объектов недвижимости (долей в них), при продаже которых может быть получен имущественный налоговый вычет, в указанной статье НК РФ не установлено. В отношении доходов от продажи каждого такого объекта имущественный налоговый вычет определяется отдельно. В том числе не установлено ограничений по одновременному применению и «лимитированного» вычета и вычета в виде документально подтвержденных расходов. Поэтому, на наш взгляд, толкование пп.1 п. 1 ст. 220 НК РФ должно осуществляться в пользу налогоплательщика, если законодатель не устанавливает дополнительных ограничений ни по основаниям, ни по максимально возможному размеру вычета по нескольким объектам продажи. Тем не менее, для внесения ясности, следует уточнить соответствующую норму пп. 1 п.1 ст. 220 НК РФ.

2. Закон РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»

Вопрос. Я владею 7/8 долями дома на праве собственности, в котором я не проживаю. Получила лично в ИФНС налоговое уведомление за 2008 год, сумма налога 100 руб., оплатила в феврале 2009 года. В мае 2009 года зарегистрирован гараж. За 2009 год уведомления не получала. В конце 2010 года заплатила 100 руб. за 2009 год, и лично в ИФНС получила уведомление за 2010 год на сумму 2 000 руб. В налоговой инспекции пояснили, что выросла стоимость имущества по оценке БТИ. Полная неразбериха в цифрах уведомлений. Потом прислали по почте обычным письмом уведомление и требование об уплате налога за 2008-2009гг.в размере 1 600 руб.! Имеет ли право ИФНС пересчитать уже уплаченный налог задним числом и на основании чего?

Комментарий эксперта

Налог на имущество физических лиц исчисляется на основании данных об инвентаризационной стоимости, фиксируемой по состоянию на 1 января каждого года. При этом в соответствии с последними изменениями, внесенными в указанный выше закон, порядок расчета такой стоимости должен быть установлен федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на осуществление функций по нормативно-правовому регулированию в сфере ведения государственного кадастра недвижимости, осуществления кадастрового учета и кадастровой деятельности. В свою очередь, органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также органы, осуществляющие государственный технический учет, обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января текущего года.

Однако в настоящий момент времени инвентаризационная оценка в целях налогообложения осуществляется на основании Порядка оценки строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности, утвержденного приказом Минстроя России от 4 апреля 1992 г. № 87 (далее – Порядок). В соответствии с п. 1.3 Порядка исполнителями работ по определению инвентаризационной стоимости объектов обложения налогом являются местные бюро технической инвентаризации, которые, при необходимости, привлекают на договорной основе страховые, проектные, строительные и иные организации.

Согласно п.п. 3.2, 3.2.1 Порядка определение инвентаризационной стоимости строений и сооружений для целей налогообложения осуществляется по восстановительной стоимости, уменьшенной на величину стоимостного выражения физического износа на момент оценки. Определение восстановительной стоимости строений и сооружений производится по сборникам укрупненных показателей восстановительной стоимости с ее последующим пересчетом в уровень цен 1991 года по индексам и коэффициентам, введенным Постановлением Госстроя СССР от 11 мая 1983 г. № 94 и письмами Госстроя СССР от 6 сентября 1990 г. № 14-Д (по отраслям народного хозяйства) и Госстроя РСФСР от 29 сентября 1990 г. № 15-148/6 и № 15-149/6 (по отрасли «Жилищное хозяйство»), а затем в уровень цен года оценки по коэффициентам, утвержденным органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

Переоценка инвентаризационной стоимости объектов недвижимости для целей налогообложения осуществляется путем применения индексов и коэффициентов, отражающих динамику изменения стоимости продукции в строительстве и стройиндустрии (п. 3.2.1 Порядка).

Таким образом, для целей налогообложения налогом на имущество физических лиц индексация инвентаризационной стоимости объектов недвижимого имущества, принадлежащих физическим лицам на

праве собственности, осуществляется один раз в год по состоянию на 1 января соответствующего года, за который исчисляется налоговая база по данному налогу.

Зачастую применение указанных выше коэффициентов приводит к тому, что рыночная стоимость принадлежащего налогоплательщику имущества, исчисленная независимым оценщиком, оказывается ниже инвентаризационной стоимости, рассчитанной органами технической инвентаризации. Так, при рассмотрении в суде конкретной ситуации различия в полученных результатах возникли из-за того, что независимый оценщик и орган технической инвентаризации, применив один и тот же порядок оценки имущества и одинаковые коэффициенты перевода стоимости в уровень цен 2000 года, использовали разные сборники укрупненных показателей восстановительной стоимости, что привело к значительной разнице в исчислении суммы налога на имущество физического лица, которое в последующем обратилось за защитой своих прав в Конституционный Суд РФ (Определение Конституционного Суда РФ от 21.12.2004 № 473-О).

Таким образом, основной проблемой для целей исчисления налога на имущество физических лиц в настоящее время является правильное определение инвентаризационной стоимости на основании действующих подзаконных актов, которые уже во многом устарели.

По сообщениям Минэкономразвития России, им уже разработан проект постановления Правительства Российской Федерации «О внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации по вопросам осуществления государственного технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства», который направлен на приведение Постановления и Положения об организации в Российской Федерации государственного технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 04.12.2000 № 921 «О государственном техническом учете и технической инвентаризации в Российской Федерации объектов капитального строительства», в соответствие с Законом о кадастре и Указом Президента РФ от 25.12.2005 № 1847 «О Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии».

До передачи функций по осуществлению государственного технического учета объектов капитального строительства кадастровым палатам инвентаризационная стоимость будет рассчитываться организациями технической инвентаризации по действующей в настоящее время методике, а с момента передачи функций кадастровыми палатами – по утвержденной Минэкономразвития России методике на основании сведений об объектах капитального строительства в объеме, предусмотренном ст. 7 Закона о кадастре.

До принятия Минэкономразвития России нормативного правового акта, устанавливающего порядок расчета инвентаризационной стоимости, инвентаризационная стоимость объектов технического учета должна рассчитываться в соответствии с действующим порядком (письмо Минэкономразвития России от 27 декабря 2010 г. № Д23-5366).

Уплата налога на имущество физических лиц производится на основании направляемых физическому лицу налоговых уведомлений в соответствии со ст. 52 НК РФ за 30 дней до наступления срока платежа. Обязанность по уплате налога в этом случае согласно п. 4 ст. 57 НК РФ – не ранее даты получения налогового уведомления. Причем уведомление должно быть направлено налогоплательщику именно заказным почтовым отправлением – п. 4 ст. 52 НК РФ, иначе налогоплательщик может поставить вопрос об отсутствии оснований для возникновения обязанности по внесению суммы налога в бюджет в связи с неполучением указанного уведомления (Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 468-О-О).

Налоговое законодательство не предусматривает оснований и порядка направления налогоплательщику уточненного налогового уведомления. Тем не менее, следует иметь в виду, что объем налоговой обязанности физического лица определяется на основании действующих законодательных норм и должен соответствовать размеру налога, исчисленного на основании налоговой базы (инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января календарного года и соответствующей налоговой ставки). Если налоговый орган получил от органов БТИ уточненные сведения об инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января позже, чем направил налоговое уведомление налогоплательщику, то он обязан уведомить налогоплательщика о том, каков размер его налоговой обязанности на самом деле, исходя из уточненной информации, полученной от органов БТИ и направить ему новое налоговое уведомление в части неуплаченного налогоплательщиком налога (повторное направлять нельзя в той части, которую налогоплательщику уже уплатил). Таким образом, налогоплательщик фактически исполнит свою налоговую обязанность по частям. Минфин России, комментируя подобные ситуации, также допускает направление уточненного уведомления в случаях, когда органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, в результате технической ошибки или судебного решения проведена корректировка налоговой базы в налоговом периоде, за который налогоплательщику было на-

правлено налоговое уведомление. В такой ситуации налоговые органы должны пересчитать сумму налога и направить налогоплательщику уточненное уведомление, но не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления уточненного уведомления (письмо Минфина России от 4 октября 2010 г. № 03-05-06-02/96). Естественно, что в такой ситуации к налогоплательщику не могут быть предъявлены требования об уплате пеней и штрафов.

От приведенной выше ситуации следует отличать случаи, когда инвентаризационная стоимость объекта меняется в течение календарного года, т.е. после 1 января. При таком изменении налоговой базы, налоговый орган может рассчитать налог на основе новой инвентаризационной стоимости только за следующий налоговый период, направив налоговое уведомление за 30 дней до наступления срока уплаты налога за следующий календарный год.

Приведенный выше анализ показывает, что необходимо по-новому урегулировать порядок определения инвентаризационной стоимости объектов недвижимого имущества, а также внести изменения в ст. 52, 57 и 58 НК РФ в части порядка исполнения налоговой обязанности при направлении уточненного налогового уведомления.

3. Глава 26.3 НК РФ – Единый налог на вмененный доход

Вопрос. Я индивидуальный предприниматель, применяющий ЕНВД. За четвертый квартал 2010 года сумма исчисленного единого налога на вмененный доход составила 10 699 рублей, а за первый квартал 2011 года – 17 003 рубля. Узнала, что это произошло в результате повышения коэффициентов по решению местного самоуправления. Все предприниматели недовольны настолько резким увеличением налогов. Можно ли как-то повлиять на то, чтобы они снизились и к кому обращаться?

Комментарий эксперта

В анализируемой ситуации очевидно рассматривается вопрос об увеличении корректирующего коэффициента базовой доходности К2, учитывающего совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности. В соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 346.26, п. 6 ст. 346.29 НК РФ устанавливается К2 представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга. При этом перечень особенностей ведения предпринимательской деятельности, которые представительные органы могут учесть при установлении К2, а также их компетенция по его установлению НК РФ не ограничены.

Значения К2 определяются не менее чем на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно (п. 7 ст. 346.29 НК РФ). При этом если местные представительные органы не успели утвердить значение К2 до начала нового календарного года либо акт, которым утверждено новое значение К2, не успел вступить в силу, то в новом году будет действовать К2, который применялся в предшествующем году. Если актом установлено более выгодное для налогоплательщиков значение К2 и предусмотрено его распространение на отношения, возникшие ранее, новый коэффициент действует с даты, указанной в этом акте в силу положений ст. 5 НК РФ как улучшение положения налогоплательщиков. Если же новое значение коэффициента К2 ухудшает положение налогоплательщиков, то оно должно применяться в силу прямого указания НК РФ, с начала следующего календарного года, а не по правилам ст. 5 НК РФ – с начала следующего налогового периода (в случае ЕНВД – квартала). Данная правовая позиция подтверждается судебной практикой (постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.12.2008 № А26-3574/2008) и комментариями Минфина России (письма Минфина России от 10.04.2009 № 03-11-06/3/96, от 13.11.2008 № 03-11-04/3/507).

Но, даже если значения коэффициента К2 установлены в пределах НК РФ и введены в законно установленные сроки, налогоплательщик, тем не менее может в судебном порядке поставить вопрос об экономической обоснованности выбранного органом муниципального образования значения коэффициента К2 для того или иного вида предпринимательской деятельности. В частности, согласно определению Конституционного Суда РФ от 20.12.2005 № 526-О, по своей правовой природе ЕНВД представляет собой специальный налоговый режим в сфере малого и среднего предпринимательства, при котором уплата большинства федеральных, региональных и местных налогов и сборов заменяется единым платежом. Такое законодательное регулирование не направлено на ухудшение положения налогоплательщиков и не должно приводить к этому постольку, поскольку при установлении и исчислении единого налога должен

обеспечиваться такой принцип налогового законодательства, как учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога (п. 1 ст. 3 НК РФ). При этом в случае нарушения своих прав налогоплательщики не лишены возможности защитить их в арбитражном суде, доказывая, что произведенный налоговыми органами расчет единого налога не основан на параметрах вмененного дохода, определенных с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на его получение, и такой расчет единого налога не соответствует фактической способности налогоплательщика к его уплате.

Однако, несмотря на правовую позицию Конституционного Суда РФ, защитить свои права, обжаловав размер установленного органами муниципальных образований значения коэффициента К2, налогоплательщикам достаточно сложно, поскольку это связано с доказыванием экономической необоснованности значения коэффициента применительно к конкретному виду деятельности, что представляет для индивидуальных предпринимателей значительные трудности. Поэтому, большинство судебных решений по таким спорам выносятся не в пользу налогоплательщиков. Как правило, судебные акты мотивированы тем, что корректирующий коэффициент базовой доходности К2 установлен правомочным органом в рамках предельных значений, определенных п. 7 ст. 346.29 НК РФ, и с учетом особенностей ведения предпринимательской деятельности на базе тех экономических обоснований, которые представлены муниципальными органами (Определение ВАС РФ от 26.10.2010 г. № ВАС-13900/10).

В связи со сложившейся ситуацией, очевидно федеральному законодателю необходимо изменить свой подход к установлению и самому существованию коэффициента К2, посредством которого муниципальные органы начинают существенно влиять на тот или иной вид предпринимательской деятельности или ту или иную группу налогоплательщиков, устанавливая различные значения коэффициента К2 в зависимости от конкретных признаков (например, в зависимости от регистрации лица в налоговых органах на территории муниципального образования, разделяя налогоплательщиков на «своих» и «чужих» или льготируя посредством установления К2 «нужных» налогоплательщиков и т.п.) и зачастую руководствуясь отнюдь не публичным интересом муниципального образования.

НАИБОЛЕЕ ОБСУЖДАЕМЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ОТНОШЕНИЯ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И УПЛАТЫ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

1. Положения общей части Налогового кодекса РФ, касающиеся исполнения налоговой обязанности

Срок давности на уплату налога

Вопрос. В июне 2007 года, после смерти отца, я получил в негосударственном пенсионном фонде его пенсию за год. В июне 2011 года мне прислали письмо из налоговой службы об уплате неуплаченного налоговым агентом налога на этот доход в 2007 году. Как мне поступить в данной ситуации? Срок давности с момента получения дохода истек год назад. С какого времени наступает отсчет срока давности (с момента получения дохода или с момента получения уведомления об уплате налога)? В налоговой инспекции утверждают, что однозначно мне придется его оплатить.

Комментарий эксперта

Действительно, проблема сроков давности исполнения налоговой обязанности постоянно обсуждается и вызывает немалые разночтения в практике применения норм НК РФ, регулирующих порядок исполнения обязанности по уплате налога и порядок принудительного взыскания недоимки и пеней. Указанное обстоятельство связано с тем, что НК РФ действительно не содержит норм, регулирующих срок давности по исполнению обязанности по уплате налога и пеней (письмо Минфина России от 11.02.2010 № 03-02-07/1-57). Однако в этом случае необходимо анализировать нормы НК РФ, регулирующие порядок уплаты соответствующего налога.

Как правило, имущественные налоги, такие как налог на имущество физических лиц, транспортный и земельный налоги, уплачиваются физическими лицами на основании направляемых физическому лицу налоговых уведомлений в соответствии со ст. 52 НК РФ за 30 дней до наступления срока платежа. Обязанность по уплате налога в этом случае согласно п. 4 ст. 57 НК РФ – не ранее даты получения налогового уведомления. Причем уведомление должно быть направлено налогоплательщику именно заказным почто-

вым отправлением — п. 4 ст. 52 НК РФ, иначе налогоплательщик может поставить вопрос об отсутствии оснований для возникновения обязанности по внесению суммы налога в бюджет в связи с неполучением указанного уведомления (Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 468-О-О).

Законодатель внес соответствующие изменения в порядок уплаты указанных выше налогов, указав на то, что направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления, а налогоплательщики уплачивают налог не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления (ст. 397, 363 НК РФ). Таким образом, законодатель ограничил предъявление указанных налогов к уплате сроком в три года. Однако, если уведомление было предъявлено налогоплательщику за три предшествующих налоговых периода, а налогоплательщик, в свою очередь, не исполняет свою налоговую обязанность в добровольном порядке в течение длительного времени, то налоговый орган имеет право осуществить принудительное взыскание суммы налога в порядке, установленном НК РФ. В таком случае сроки осуществления процедур принудительного взыскания могут выйти за пределы трехлетнего периода уплаты, что, тем не менее, отнюдь не означает прекращения обязанности налогоплательщика по уплате налога и пеней, поскольку взыскание налога и пеней в порядке осуществления законных процедур может продлиться в рамках значительного промежутка времени. Возможно именно поэтому, законодатель и не устанавливает сроков давности уплаты и сроков давности взыскания сумм недоимки и пеней.

Что касается уплаты налога на доходы физических лиц, то, во-первых, в приведенной ситуации, прежде всего, необходимо выяснить является ли облагаемым полученный налогоплательщиком доход или он подпадает под действие ст. 217 НК РФ, устанавливающий перечень необлагаемых доходов.

Во-вторых, следует иметь в виду, что в отличие от поимущественных налогов, НДФЛ уплачивается либо путем удержания налога налоговым агентом, либо самостоятельно на основе подачи налоговой декларации. Так, в соответствии со ст. 229 НК РФ физические лица, получившие доход, с которого налоговыми агентами не был удержан налог, должны подать налоговую декларацию по итогам налогового периода и уплатить налог до 15 июля следующего налогового периода. Поскольку НДФЛ не уплачивается на основании налогового уведомления (до вступления в силу Федерального закона РФ от 27.07.2010 № 229-ФЗ п. 5 ст. 228 НК РФ предусматривал исполнение обязанности налогоплательщиком на основании налогового уведомления в течение календарного года получения дохода, однако отсутствие направления уведомления не отменяло обязанности по предоставлению декларации и уплате налога за 2007 год на основе предъявленной декларации), то в настоящее время никаких временных ограничений по предъявлению суммы налога к уплате, таких как по имущественным налогам, для НДФЛ не установлено.

Процедура принудительного взыскания недоимки и пеней урегулирована ст. 69, 48 НК РФ и предусматривает начало принудительного взыскания с направления требования об уплате налога и пеней, которое, в свою очередь, может быть выставлено либо после проведения камеральной или выездной налоговой проверки либо по факту выявления недоимки в результате текущего контроля со стороны налогового органа. И, если проведение налоговых проверок регламентировано НК РФ по срокам и процедуре (гл. 14 НК РФ), то выявление недоимки (ст. 70 НК РФ) не связывается законодателем с какими-либо конкретными формами контрольных мероприятий. В связи с этим возникает неопределенность во времени обнаружения налоговым органом недоимки и выставления на основании этого факта требования, т.е. требование по факту выявления недоимки может быть выставлено налогоплательщику, который не уплатил налог, далеко за пределами налогового периода, за который должна быть погашена недоимка. На наш взгляд, указанный пробел является явным недостатком налогового законодательства, который дает широкие возможности для налоговых органов по «обнаружению недоимки» вне каких-либо сроков, что и вызывает многочисленные вопросы о сроке давности взыскания недоимки.

После направления налоговым органом требования об уплате налога физическому лицу, в течение шести месяцев по истечении срока для уплаты налога и пеней, установленного в требовании, налоговый орган вправе обратиться в суд о принудительном взыскании недоимки и пеней с учетом особенностей, установленных ст. 48 НК РФ.

Таким образом, законодатель не устанавливает сроков давности для взыскания недоимки и пеней с налогоплательщика, не исполнившего свою обязанность. Однако, следует помнить, что принудительное взыскание должно осуществляться в рамках процедур, установленных законом, которые как раз и нуждаются в совершенствовании, в частности, по срокам направления требования об уплате налога по факту выявления недоимки.

2. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

Вопрос. До мая 2010 года постоянно жил в РФ.

С мая 2010 года по декабрь 2010 года (более шести месяцев) учился в Канаде.

С декабря 2010 года по май 2011 года жил в РФ.

С мая 2011 года по настоящее время живу в Канаде. Возвращаться в РФ не планирую.

В апреле 2011 года продал квартиру, зарегистрированную на мое имя за 1 млн руб.

Являюсь ли я в данном случае налоговым резидентом РФ для целей уплаты НДФЛ?

Комментарий эксперта

Налоговое законодательство РФ с целью взимания налога на доходы физического лица закрепляет разделение всех налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов, устанавливая для резидентов более льготный налоговый режим. В соответствии со ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

По мнению финансовых и налоговых органов (письмо Минфина России от 14.07.2011 № 03-04-06/6-169), налоговый статус физического лица определяется на каждую дату получения дохода, исходя из фактического времени нахождения лица на территории РФ, т.е. при определении налогового статуса физического лица необходимо учитывать 12-месячный период, определяемый на дату получения им дохода, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом налоговом периоде (календарном году).

В рассматриваемой ситуации за предшествующие получению дохода (в апреле 2011 г.) двенадцать месяцев (с апреля 2010 г. по апрель 2011 г.), лицо находилось на территории РФ менее 183 календарных дней. Период обучения за границей превышает шесть месяцев и поэтому не учитывается для исчисления срока резидентства.

В данном случае лицо не является резидентом РФ в целях налогообложения, а это значит, что все полученные им от источников в РФ доходы, за исключением указанных в ст. 224 НК РФ, подлежат налогообложению по ставке 30% без возможности применения им налоговых вычетов, в частности имущественного налогового вычета при продаже недвижимого имущества и налогоплательщик должен заплатить НДФЛ со всего полученного им дохода по ставке 30%. В случае, если лицо не предъявит налоговую декларацию, налоговый орган может осуществить процедуры принудительного взыскания на денежные средства и имущество налогоплательщика, поскольку получит информацию о совершенной сделке и о выезде лица за границу от соответствующих регистрационных органов.

В целом, по нашему мнению, норма ст. 207 НК РФ о признаках резидентства требует дальнейшего совершенствования с учетом того, что очень много вопросов возникает в связи с осуществлением гражданами России различной профессиональной деятельности, которая связана с длительным нахождением за пределами территории РФ (например, моряки, лица, сопровождающие туристические группы, лица, проходящие длительное лечение за границей и др.), но при этом имеющие «центр жизненных интересов» именно в РФ, хотя формально по нормам действующего налогового законодательства такие лица резидентами для целей налогообложения не являются. В различных странах резидентство в налоговых целях регулируется по-разному, существует целый комплекс признаков, позволяющих определить статус лица в качестве налогового резидента (в частности, владение недвижимым имуществом, наличие семейных отношений, владение бизнесом, зарегистрированным в соответствующей стране и др.), что, по нашему мнению, позволяет более справедливо подходить к налогообложению доходов физических лиц.

3. Страховые взносы в Пенсионный фонд

Вопрос. С какого дохода должен индивидуальный предприниматель платить страховые взносы в Пенсионный фонд, если не ведется деятельность, соответственно не начисляется зарплата, в налоговую инспекцию сдаются «нулевые» декларации?

Комментарий эксперта

Обязательные страховые взносы в Пенсионный фонд и другие государственные внебюджетные фонды индивидуальные предприниматели в случае, если они не являются работодателями, а выступают в качестве страхователей себя лично, уплачивают, в отличие от организаций, в виде фиксированного платежа, размер которого определяется не в зависимости от размера полученного дохода, а устанавливается в твердом размере как произведение минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в соответствующий государственный внебюджетный фонд (ст. 13 и 14 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ).

В случае, если предприниматель утрачивает свой статус, размер страховых взносов, подлежащих уплате ими за этот расчетный период, определяется исходя из стоимости страхового года пропорционально количеству календарных месяцев по месяц, в котором утратила силу государственная регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. Однако проблемы возникают в случаях, когда физическое лицо продолжает формально иметь статус предпринимателя, но перестает осуществлять свою предпринимательскую деятельность и не имеет никакого дохода от нее. В свое время, рассматривая подобную проблему, Высший Арбитражный Суд РФ указал на то, что данная обязанность возникает в силу факта регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя и прекращается с момента государственной регистрации прекращения деятельности в таком качестве (информационное письмо Президиума ВАС РФ от 11.04.2006 № 107). Поэтому, если предприниматель не обратился в регистрирующий орган с заявлением о государственной регистрации прекращения предпринимательской деятельности, то он должен продолжать уплачивать фиксированный платеж в государственные внебюджетные фонды.

Однако, Конституционный Суд РФ, рассматривая вопросы уплаты предпринимателями страховых взносов, и учитывая наличие или отсутствие прав на получение соответствующего страхового возмещения в сфере пенсионного страхования, признал неконституционным взимание обязательных страховых взносов в виде фиксированного платежа в отношении ряда категорий граждан, являющихся индивидуальными предпринимателями. В частности, Определением Конституционного Суда РФ от 24.05.2005 № 223-О взаимосвязанные нормативные положения в той части, в какой они возлагают на являющихся военными пенсионерами индивидуальных предпринимателей и адвокатов обязанность уплачивать страховые взносы в бюджет Пенсионного фонда в виде фиксированного платежа на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии при отсутствии в действующем нормативно-правовом регулировании надлежащего правового механизма, гарантирующего предоставление им соответствующего страхового обеспечения с учетом уплаченных сумм страховых взносов и увеличения, тем самым, получаемых пенсионных выплат, признаны не соответствующими Конституции РФ.

Кроме того, признаны неконституционными нормативные положения, предполагающие взимание с индивидуального предпринимателя сумм страховых взносов в бюджет Пенсионного фонда в виде фиксированного платежа на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии за период, в течение которого предпринимательская деятельность им не осуществлялась в связи с уходом за ребенком до достижения им возраста полутора лет (Определение Конституционного Суда РФ от 12.05.2005 № 182-О).

Приведенные правовые позиции Конституционного Суда РФ показывают, что положения федерального закона № 212-ФЗ в части уплаты предпринимателями фиксированного платежа за период, в который они не осуществляли свою деятельность и не имели дохода, очевидно подлежат изменению. Отсутствие правового регулирования рассматриваемой проблемы на практике приводит к тому, что, например, пенсионеры, зарегистрированные в качестве предпринимателей, прекращая получать соответствующий доход и не регистрируя прекращение своего предпринимательского статуса, не имея иных источников дохода, начинают выплачивать недоимки и пени по страховым взносам в Пенсионный фонд за счет средств своей же пенсии, выплачиваемой из бюджета ПФР, что приводит к многочисленным судебным спорам, в ходе которых суды, пытаясь разрешить спор в пользу пенсионера, вынуждены прибегать к правовым позициям Конституционного Суда РФ в отсутствие прямой нормы закона, регламентирующей указанную ситуацию.

© 2011 г.

О. В. Пантюшов

ОБЯЗАННОСТЬ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА

Пантюшов Олег Викторович – адвокат, член Адвокатской палаты г. Москвы

(E-mail: oleg-lawyer@mail.ru)

Аннотация. В данной работе автором анализируется сущность обязанности по уплате налога как правовой категории. Рассматриваются проблемы возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности с учетом судебно-арбитражной практики и позиции Конституционного суда РФ.

Ключевые слова: обязанность, налог, взыскание налога

Согласно правовой позиции Конституционного суда РФ, выраженной в определении от 12.07.2006 г. № 267-О: «...федеральное законодательство о налогах и сборах призвано создать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности...».

В Определении от 27.12.2005 № 503-О Конституционный Суд РФ указал, что конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет публично-правовой характер.

Обязанность по уплате налога является одной из основных конституционных обязанностей граждан и организаций (ст. 57 Конституции РФ). Конкретным содержанием данная обязанность наполняется при наличии определенных условий, указанных законом.

Исполнение налоговой обязанности, в конечном счете, выражается в уплате налога. Налог, в силу п. 1 ст. 8 НК РФ, это индивидуальный безвозмездный платеж. По мнению В.Е. Кузнеченковой «...сущность обязанности по уплате налога заключается в определенных лишениях¹».

Основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов должны быть установлены в налоговом законодательстве – в силу пп. 2 п. 2 ст. 1 НК РФ.

Как видно, конституционная обязанность по уплате налогов не может иметь абстрактный характер, в налоговом законодательстве раскрываются принципы и порядок возникновения, изменения, прекращения и исполнения налоговой обязанности.

«Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом» – п. 5 ст. 3 НК РФ.

Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить – п. 6 ст. 3 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 3 НК РФ налоговая обязанность возникает при наличии законно установленных налогов. В п. 27 ст. 3 НК РФ указаны основополагающие принципы, которые всегда должны соблюдаться при установлении налогов. В ст. 17 НК РФ указаны элементы налогообложения, наличие которых является обязательным условием для того, чтобы налог считался законно установленным.

Пункт 2 ст. 44 НК РФ раскрывает условия возникновения обязанности по уплате конкретного налога, устанавливая, что обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных налоговым законодательством обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Возникновение налоговой обязанности является, в частности, следствием участия налогоплательщика в гражданском обороте. Согласно правовой позиции Конституционного суда РФ, выраженной в Поста-

¹ В.Е. Кузнеченкова «Процессуально-правовые гарантии исполнения налоговой обязанности»

новлении от 23.12.2009 г. № 20-П: «Налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны».

Как видно, возникновение налоговой обязанности зависит, в том числе, от исполнения гражданско-правовых обязательств, причем, для налогообложения правовое значение имеет фактическое исполнение сделки.

«...факт заключения договора (дополнительного соглашения к нему) сам по себе не может влиять на возникновение или прекращение обязанности по уплате налога.

Налоговые обязательства возникают и прекращаются вследствие исполнения гражданско-правовых обязательств. Сделка, заключенная в ноябре 2005 года, в данном налоговом периоде исполнена не была и никаких налоговых последствий для Общества не породила». ²

Нужно уяснить соотношение налоговой обязанности с действительностью гражданско-правовой сделки. Налоговая обязанность не находится в прямой зависимости от действительности гражданско-правовой сделки.

Как справедливо отмечают Л.А. Новоселова и М.А. Рожкова «...недействительность гражданско-правовой сделки не влечет автоматического изменения объема прав и обязанностей участников налоговых правоотношений». ³ С. Пепеляев обоснованно утверждает: «Недействительность (в том числе ничтожность) сделки не существенна, если экономический результат сделки фактически достигнут». ⁴

НК РФ не устанавливает соотношение налоговой обязанности с действительностью гражданско-правовой сделки. Для возникновения налоговой обязанности, прежде всего, важен факт реального исполнения сделки, поэтому, действительность сделки имеет вторичное значение.

Налоговая обязанность может измениться. Налоговое законодательство прямо не устанавливает обстоятельств, наличие которых является основаниями для изменения налоговой обязанности. Анализ налогового законодательства позволяет сделать вывод, что налоговая обязанность изменяется при наличии следующих обстоятельств:

- принятие нормативного правового акта, который изменяет закон, определявший содержание налоговой обязанности и имеющий при этом обратную силу;
- изменение срока уплаты налога (отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит);
- принятие решения о реструктуризации налоговых обязательств;
- зачет налоговым органом излишне уплаченных или взысканных сумм налогов, пеней, штрафов после направления налогоплательщику первоначального требования.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ указывает, что зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора и пеней представляет собой способ сокращения налогового обязательства плательщика на будущий период и влечет недополучение бюджетом соответствующих сумм налоговых платежей, подлежащих уплате. ⁵

Сокращение налогового обязательства означает сокращение налоговой обязанности. Налоговый орган не вправе принимать к зачету суммы налоговой недоимки, если право на принудительное взыскание данных сумм утрачено.

«Признавая недействительными решения налогового органа, суды правомерно указали на отсутствие у инспекции законных оснований для проведения зачета, поскольку ею утрачено право на принудительное взыскание задолженности по налогам и пени в связи с пропуском срока». ⁶

Статья 71 НК РФ устанавливает последствия изменения налоговой обязанности. В этом случае налоговый орган обязан направить налогоплательщику уточненное налоговое требование. Направление уточненного налогового требования без изменения налоговой обязанности будет основанием для признания выставленного требования незаконным.

Установление, изменение и прекращение налоговой обязанности возможно лишь в порядке и по основаниям, установленным законом. Судебно-арбитражная практика исходит из того, что судебный

² Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 октября 2009 г. по делу № А56-3391/2009.

³ Л.А. Новоселова, М.А. Рожкова «Недействительность сделок и налоговые обязанности», СПС Консультант плюс

⁴ С.П. Пепеляев «Деловая цель сделки»

⁵ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 августа 2005 г. № 5735/05

⁶ Постановление ФАС Московского округа от 15 октября 2009 г. № КА-А41/10772-09

акт не может устанавливать, изменять или прекращать обязанность налогоплательщика по уплате налога.⁷

Ненормативный акт вышестоящего налогового органа также не может устанавливать, изменять или прекращать обязанность по уплате налога: «Признание неправомерным начисления конкретных сумм налога после направления налогоплательщику соответствующего требования об уплате налогов, пеней и штрафа к таким обстоятельствам не относятся. Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрено, что ненормативный акт вышестоящего налогового органа устанавливает, изменяет или прекращает обязанность по уплате налога».⁸

В п. 3 ст. 44 НК РФ указаны обстоятельства прекращения налоговой обязанности. Данный перечень не является закрытым, т.к. в силу пп. 5 п. 3 ст. 44 НК РФ основаниями для прекращения налоговой обязанности могут быть и иные обстоятельства, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате налогов.

Исполнение налоговой обязанности – основной способ прекращения обязанности по уплате налога. В силу п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Конституционный суд РФ в Определении от 24.01.2004г. № 41-О указал: «...в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, т.е. от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму налога в бюджет».

Вместе с тем закон допускает, что налоговая обязанность может быть исполнена другим лицом:

- исполнение налоговой обязанности правопреемником реорганизованного юридического лица – п. 1 ст. 50 НК РФ;
- исполнение налоговой обязанности за лицо, признанное судом безвестно отсутствующим, лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего – п. 1 ст. 51 НК РФ;
- исполнение налоговой обязанности за лицо, признанное судом недееспособным, опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица – п. 2 ст. 51 НК РФ;
- исполнение налоговой обязанности за лицо, не достигшее совершеннолетия, его законными представителями (родителями) – в НК РФ нет прямой нормы.

Исполнение налоговой обязанности другим лицом не меняет способа исполнения налоговой обязанности (уплата налога – пп. 3 п. 1 ст. 44 НК РФ), и не может быть основанием для вывода, что это иные обстоятельства, с которыми закон связывает прекращение налоговой обязанности. И.И.Кучеров придерживается противоположного мнения, с которым трудно согласиться.⁹

Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик вправе уплатить налоги досрочно, т.е. закон предусматривает досрочное исполнение налоговой обязанности. Между тем, нужно учитывать, что обязанность по уплате налогов не считается исполненной, если на корреспондентском счете банка отсутствуют средства и налоги уплачиваются досрочно. Постановление Президиума ВАС РФ от 27.07.2011 № 2105/11:

«Правило о том, что налогоплательщик может досрочно уплатить налоги (п. 1 ст. 45 НК РФ), действует только при наличии соответствующей обязанности, которая возникает после окончания налогового (отчетного) периода, но до наступления срока платежа. Соответственно, до окончания указанного периода обязанности по уплате налогов у организации нет. Такая обязанность считается исполненной с момента предъявления в банк платежного поручения при наличии на счете налогоплательщика достаточного денежного остатка на день платежа (пп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ). Однако данная норма недействительна при отсутствии налоговых обязательств. Кроме того, налогоплательщик не совершил ошибку в расчетах из-за незнания налогового законодательства или добросовестного заблуждения, поэтому переплаты в рассматриваемом случае нет. Таким образом, оснований для зачета сумм, не поступивших в бюджет, не было по причине отсутствия у организации обязанности по уплате налогов».

Обязанность по уплате налогов прекращается в отношении конкретного налога, поэтому, взыскание сумм по одному налогу не является обстоятельством для прекращения обязанностей по другим налогам.

⁷ Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 24 ноября 2009 г. № А78-2522/2009

⁸ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 апреля 2009 г. № Ф04-2130/2009(4295-А03-15)

⁹ И.И. Кучеров Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 143⁵ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 августа 2005 г. № 5735/05

«...суды правомерно указали, что заявление прокурором в рамках уголовного дела гражданского иска о взыскании вреда, причиненного совершенным преступлением, только в части сумм одного из неуплаченных налогов, не является основанием, прекращающим обязанность предпринимателя по уплате остальных налогов, установленных приговором суда». ¹⁰

Налоговая обязанность представляет собой юридическую обязанность налогоплательщика перед государством в лице уполномоченных органов. Налогоплательщик вступает с государством в налоговые правоотношения, имеющие властный характер.

Существует мнение, что налоговые органы выполняют, по сути, представительские функции от имени публичных субъектов. ¹¹ Данное мнение заслуживает внимания. Вместе с тем, налоговые органы являются частью государственного аппарата и, действуя в рамках своей компетенции, осуществляют государственные функции, но не представляют интересы государства.

В налоговой сфере действует презумпция добросовестности налогоплательщика, что предполагает своевременное и надлежащее исполнение налоговой обязанности со стороны налогоплательщика.

Налогоплательщик имеет право на получение налоговой выгоды от своих операций. Налоговая выгода представляет собой уменьшение размера налоговой обязанности в результате, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применением более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. ¹²

Надлежащее исполнение налоговой обязанности зависит, в том числе, от качества правового регулирования механизма принудительного взыскания налога в случае нарушения налоговой обязанности. Сложно ожидать безупречного исполнения налоговой обязанности слабо обеспеченной эффективным государственным принуждением.

Исполнение налоговой обязанности выражается в уплате налога. Для уплаты налога необходимо правильно рассчитать сумму, положенную к уплате. По общему правилу обязанность исчислить налог возлагается на налогоплательщика – п. 1 ст. 52 НК РФ.

В законе может быть предусмотрено, что исчислить сумму налога обязан налоговый орган – п. 2 ст. 52 НК РФ. Налоговый орган в этой ситуации обязан направить налогоплательщику уведомление. Налоговая обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогоплательщиком налогового уведомления – п. 4 ст. 57 НК РФ.

Исполнение налоговой обязанности может обеспечиваться залогом имущества, поручительством, пеней, приостановлением операций по счетам в банке и наложением ареста на имущество налогоплательщика – п. 1 ст. 72 НК РФ.

Неисполнение налоговой обязанности предоставляет налоговому органу право перейти к процедуре принудительного взыскания налога. Начало данной процедуры – направление требования об уплате налога (ст. 69 НК РФ).

Неисполнение налоговым органом обязанности по направлению требования об уплате налога будет означать, что налогоплательщик не имел возможности добровольно исполнить обязанность по уплате налога, что является нарушением процедуры взыскания.

«...поскольку требования № 537 от 24.09.2009 и № 17365 от 13.11.2009 не направлялись Обществу, у заявителя отсутствовала возможность добровольно исполнить обязанность по уплате налога и реализовать право представлять свои интересы в отношениях, регулируемых налоговым законодательством, что является нарушением процедуры взыскания налога». ¹³

Принудительное исполнение налоговой обязанности (бесспорное фактическое взыскание налога или взыскание в судебном порядке) в силу пп. 5 п. 3 ст. 44 НК РФ является обстоятельством, прекращающим обязанность по уплате налога.

НК РФ предусматривает два способа принудительного исполнения налоговой обязанности в рамках единой процедуры. Взыскание налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ) и взыскание налога за счет иного имущества (ст. 47 НК РФ).

Взыскание налога за счет иного имущества возможно лишь после невозможности взыскания налога за счет денежных средств (п. 7 ст. 46 НК РФ). Принятие решения о принудительном взыскании налога и обращение в суд происходит в установленные законом сроки.

¹⁰ ФАС Поволжского округа от 15 марта 2010 г. по делу № А06-5123/2009

¹¹ Налоговое право России в вопросах и ответах / Под ред. А.А. Ялбулганова. 2007.

¹² Пункты 1 и 2 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»

¹³ Постановление ФАС Московского округа от 2 декабря 2010 г. № КА-А40/14491-10

Налоговый орган может утратить право на взыскание налога в случае пропуска установленных сроков для взыскания. Утрата налоговым органом права на принудительное взыскание налога в связи с пропуском срока принятия решения само по себе не влечет прекращение налоговой обязанности.

В силу пп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ (в редакции закона от 27.07.2010 г. № 229-ФЗ) утрата налоговым органом права на взыскание в связи с истечением установленного срока их взыскания, подтвержденное судебным актом, означает, что налоговая недоимка является безнадежной.

Безнадежная налоговая недоимка подлежит списанию в порядке, установленном совместным приказом Минфина России и ФНС России от 19 августа 2010 г. № ЯК-7-8/393. Списание налоговой недоимки означает прекращение налоговой обязанности (пп. 5 п. 3 ст. 44 НК РФ).

В п. 1 ст. 59 НК РФ перечислены и иные обстоятельства, наличие которых позволяет признать недоимку по налогам и сборам безнадежной к взысканию и, соответственно, затем списать ее в установленном порядке.

При разрешении споров, относительно исполнения налоговой обязанности нужно учитывать позицию, сформулированную в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12.10.98 № 24-П: «Конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло».

В НК РФ следует четко указать обстоятельства, которые являются основанием для изменения налоговой обязанности, а также нужно более полно урегулировать вопросы, касающиеся прекращения налоговой обязанности.

И.И. Кучеров Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006.

«Налоговое право России в вопросах и ответах» / Под ред. А.А. Ялбулганова. 2007.

В.Е. Кузнеценкова «Процессуально-правовые гарантии исполнения налоговой обязанности»

Л. А. Новоселова, М.А.Рожкова «Недействительность сделок и налоговые обязанности»

С. Г. Пепеляев «Деловая цель сделки»

**Редакция журнала
«НАЛОГИ и ФИНАНСЫ»
приглашает авторов
к сотрудничеству!**

С предложениями обращаться по тел.:

(812) 492-9-492

© 2011 г.

Р.А. Митрофанов

ОФОРМЛЕНИЕ ПУТЕВЫХ ЛИСТОВ — СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

Митрофанов Роман Алексеевич – партнер компании *Miro Consulting*
(налоговый департамент)

(E-mail: rmitrofanov@santimir.ru)

Аннотация. В рамках проверок расходов на автотранспорт налоговые органы очень часто обращают внимание на правильность заполнения путевых листов и при ненадлежащем их заполнении отказывают в признании затрат на ГСМ при исчислении налога на прибыль или в вычете по НДС при приобретении транспортного средства индивидуальным предпринимателем и в некоторых других случаях. Таким образом, пристальное внимание к наличию и оформлению путевых листов будет уделено не только при проверке транспортной инспекцией, но и налоговыми органами. В статье рассмотрены типичные нарушения в порядке заполнения путевых листов, приведены примеры административной и налоговой ответственности.

Ключевые слова: путевой лист, административная ответственность, налоговая ответственность, судебная практика.

На основании положений **п.14 ст. 2 Транспортного устава¹**, путевой лист – это документ, служащий для учета и контроля работы транспортного средства и водителя. **Пунктом 2 ст. 6 Транспортного устава** запрещается осуществление перевозок пассажиров, багажа и грузов без оформления путевого листа на транспортное средство. За нарушение этого требования установлена ответственность в виде предупреждения или штрафа в размере 100 руб. (**п. 2 ст. 12.3 КоАП РФ**). Путевой лист наряду с документом, удостоверяющим личность водителя, должен быть предъявлен водителем при приеме груза для перевозки (**п. 1 ст. 10 Транспортного устава**).

Формы путевых листов

Согласно Федеральному закону от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ) и Постановлению Госкомстата России от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте» (далее – Постановление № 78) в качестве оправдательных первичных документов хозяйственных операций, производимых юридическими лицами, осуществляющими деятельность по эксплуатации автотранспортных средств, могут использоваться путевые листы грузового автомобиля и товарно-транспортные накладные.

На основании положений **п. 1 ст. 6 Транспортного устава** обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов устанавливаются Министерством транспорта РФ.

¹ Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта (Федеральный закон от 08.11.2007 № 259-ФЗ).

До 2008 года организации, как осуществляющие, так и неосуществляющие автомобильные перевозки и оказывающие транспортные услуги, применяли общие для всех типовые межотраслевые формы путевых листов (утв. **Постановлением № 78**). Ранее были попытки «узаконить» обязательность заполнения типовых межотраслевых форм путевых листов, которые вменялись бы только специализированным и автотранспортным предприятиям (письма Министерства финансов РФ от 07.04.2006 № 03-03-04/1/327, от 16.03.2006 № 03-03-04/2/77, от 20.02.2006 № 03-03-04/1/129). Другие организации могли утвердить свою форму первичного учетного документа с соблюдением требований **ст. 9 Закона № 129-ФЗ**. В то время Минфин России придерживался мнения, что первичные документы должны составляться таким образом и с такой регулярностью, чтобы на их основании возможно было судить об обоснованности произведенного расхода. То есть, если еженедельное (ежемесячное, ежеквартальное) составление путевого листа позволяет организовать учет расхода ГСМ и учет отработанного времени, то составленный с такой периодичностью путевой лист, с приложением к нему других оправдательных документов (например, кассовых чеков с заправочных станций), может подтверждать расходы на ГСМ. В свою очередь после вступления в силу **приказа Минтранса России от 18.09.2008 № 152** (далее – Приказ № 152), принятого во исполнение положений Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта, путевой лист должен оформляться лишь на один день или срок, не превышающий одного месяца.

Далее, в **письме от 25.08.2009 № 03-03-06/2/161** представители Минфина России уточнили вопрос по оформлению путевых листов, содержащих обязательные реквизиты, утвержденные приказом Минтранса, и указали, что документ, составленный по данной форме, может являться одним из документов, подтверждающих расходы на приобретение ГСМ. Таким образом, организации, эксплуатирующие автотранспорт, могут либо применять типовые межотраслевые формы путевых листов, утвержденные Постановлением № 78, либо разработать и утвердить в качестве приложения к приказу об учетной политике для целей бухгалтерского учета собственную форму путевого листа с соблюдением требований **Приказа № 152** и **ст. 9 Закона № 129-ФЗ**.

Примерная форма путевого листа:

Место для штампа организации	Путевой лист грузового автомобиля _____ N _____ серия _____																																																																																									
_____ (срок действия путевого листа)																																																																																										
Организация _____ (наименование, адрес и номер телефона)																																																																																										
Марка автомобиля _____ Государственный номерной знак _____ Водитель _____ (Фамилия, имя, отчество) Удостоверение N ____ Класс _____ Прицеп _____ (марка) Государственный номерной знак _____	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr> <th colspan="8">Работа водителя и автомобиля</th></tr> <tr> <th rowspan="2">Операция</th><th colspan="4">Время</th><th rowspan="2">Показания одометра, км</th><th rowspan="2">Подпись</th><th rowspan="2">Ф.И.О. уполномоченного лица</th></tr> <tr> <th>число</th><th>месяц</th><th>ч</th><th>мин.</th></tr> <tr> <td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td><td>6</td><td>7</td><td>8</td></tr> <tr> <td>Выезд из гаража</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr> <td>Возвращение в гараж</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr> <th colspan="8">Медицинский осмотр</th></tr> <tr> <th rowspan="2">Операция</th><th colspan="4">Время</th><th rowspan="2">Отметка о состоянии здоровья</th><th rowspan="2">Подпись</th><th rowspan="2">Ф.И.О. уполномоченного лица</th></tr> <tr> <th>число</th><th>месяц</th><th>ч</th><th>мин.</th></tr> <tr> <td>9</td><td>10</td><td>11</td><td>12</td><td>13</td><td>14</td><td>15</td><td>16</td></tr> <tr> <td>Выезд из гаража</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr> <td>Возвращение в гараж</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> </table>		Работа водителя и автомобиля								Операция	Время				Показания одометра, км	Подпись	Ф.И.О. уполномоченного лица	число	месяц	ч	мин.	1	2	3	4	5	6	7	8	Выезд из гаража								Возвращение в гараж								Медицинский осмотр								Операция	Время				Отметка о состоянии здоровья	Подпись	Ф.И.О. уполномоченного лица	число	месяц	ч	мин.	9	10	11	12	13	14	15	16	Выезд из гаража								Возвращение в гараж							
Работа водителя и автомобиля																																																																																										
Операция	Время				Показания одометра, км	Подпись	Ф.И.О. уполномоченного лица																																																																																			
	число	месяц	ч	мин.																																																																																						
1	2	3	4	5	6	7	8																																																																																			
Выезд из гаража																																																																																										
Возвращение в гараж																																																																																										
Медицинский осмотр																																																																																										
Операция	Время				Отметка о состоянии здоровья	Подпись	Ф.И.О. уполномоченного лица																																																																																			
	число	месяц	ч	мин.																																																																																						
9	10	11	12	13	14	15	16																																																																																			
Выезд из гаража																																																																																										
Возвращение в гараж																																																																																										

Маршрут движения

Дата	Адрес пункта		Наименование груза
	погрузки	разгрузки	
17	18	19	20

Таким образом, в настоящее время организации, эксплуатирующие легковые и грузовые автомобили, автобусы, троллейбусы и трамваи, руководствуются **Приказом № 152**, которым определены реквизиты, считающиеся обязательными для путевого листа:

- наименование и номер путевого листа;
- сведения о сроке действия путевого листа;
- сведения о собственнике (владельце) транспортного средства;
- сведения о транспортном средстве;
- сведения о водителе.

В состав сведений о транспортном средстве входят показания одометра (спидометра), дата (число, месяц, год) и время (часы и минуты) выезда транспортного средства из гаража и его заезда в гараж (**п.п. 6 и 13 Приказа №152**), а в состав сведений о водителе – дата и время проведения предрейсового и послерейсового медицинского осмотра водителя (**п.п. 7 и 16 Приказа №152**).

Итак, рассмотрим более детально, какие последствия могут наступить при отсутствии или неправильном оформлении путевых листов.

Отсутствие путевых листов

Кроме того, что лишь при наличии путевого листа водитель вправе управлять транспортным средством, принадлежащим работодателю, путевые листы, как указывалось выше, являются своего рода документом подтверждающим расходы организации или индивидуального предпринимателя на списание ГСМ, используемого для эксплуатации автотранспорта.

Так, например, в **постановлении ФАС Северо-Западного округа от 19.01.2005 по делу № А13-5025/04-14** отмечено, что налоговая инспекция правомерно привлекла общество к ответственности за грубое нарушение правил учета расходов и доходов и объектов налогообложения, выразившееся в отсутствии первичных документов – путевых листов, подтверждающих расходы по списанию топлива, используемого для эксплуатации легкового автомобиля, поскольку представленные обществом путевые листы были составлены с нарушением действующего законодательства. Аналогичная позиция выражена судом в **постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 10.06.2003 № Ф08-1894/2003-715А**, в котором указано, что истец не представил путевые листы, иные документы, подтверждающие факт использования арендованного автомобиля в коммерческих целях, из которых можно установить километраж и расход горюче-смазочных материалов при использовании указанного автотранспортного средства, поэтому суд сделал правомерный вывод о том, что расходы на приобретение горюче-смазочных материалов и не могут быть отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг).

Что касается индивидуальных предпринимателей, то необходимо напомнить читателю, что до введения в действие **Приказа № 152** для индивидуальных предпринимателей действовал отдельный порядок учета и оформления путевых листов, который предусматривал ведение еще и Журналов регистрации этих путевых листов (**приказ Минтранса России от 30.06.2000 № 68 «О введении путевой документации для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих перевозочную деятельность на автомобильном транспорте» (далее – Приказ № 68)**).

Напомним, что Журнал регистрации путевых листов автотранспортных средств индивидуального предпринимателя (далее – Журнал регистрации) – документ, в который заносятся данные по каждому автотранспортному средству при использовании его для осуществления предпринимательской деятельности:

- учетный номер путевого листа;
- государственный регистрационный номер;
- Ф.И.О. лица, управляющего автотранспортным средством;

- дата и время выезда на линию;
- дата и время окончания работы на линии.

На основании п.п. 12 и 13 **Приказа № 68**, предприниматели, а также лица, специально ими назначенные, при оформлении путевой документации обязаны обеспечивать достоверность и полноту заполнения реквизитов путевых листов и Журнала регистрации. Проверка соблюдения установленного Порядка заполнения путевых листов и Журнала регистрации осуществляется органами Российской транспортной инспекции. По требованию органов Российской транспортной инспекции предприниматели обязаны представить для проверки путевые листы и Журнал регистрации.

Журнал регистрации должен храниться предпринимателем в течение пяти лет после даты последней записи. Таким образом, в настоящее время наличие журналов в качестве доказательства произведенных расходов в прошлых периодах (до 2009 года) все еще будет актуально, что подтверждает и достаточно свежая судебная практика по этому вопросу. Так, в **постановлении ФАС Уральского округа от 12.02.2009 № Ф09-400/09-СЗ по делу № А47-8080/07** отмечено, что в удовлетворении требования о признании недействительным решения налогового органа в части непринятия в состав расходов и в число вычетов по НДС сумм по приобретению заявителем личных транспортных средств отказано правомерно, поскольку представленные предпринимателем документы не содержат реквизитов, подтверждающих факт использования автомобилей в целях осуществления предпринимательской деятельности, журнал регистрации путевых листов автотранспортных средств в материалы дела также не представлен.

Типичные нарушения в порядке заполнения путевых листов

Практика проверок порядка заполнения путевых листов показывает, что, как правило, в типовых формах № 3 «Путевой лист легкового автомобиля», 3 спец. «Путевой лист специального автомобиля», 4 «Путевой лист легкового такси», 4-С «Путевой лист грузового автомобиля», 4-П «Путевой лист грузового автомобиля», 6 «Путевой лист автобуса», 6 спец. «Путевой лист автобуса необщего пользования», не заполняются все необходимые реквизиты, такие, как например, номер водительского удостоверения, либо отсутствует подпись водителя, принявшего автомобиль и/или подпись лица, производящего медосмотр.

Часто в разделах «Работа водителя и автомобиля» и «Движение горючего» не указывается остаток горючего при убытии и возвращении, показания спидометра или указывается одно и то же значение при выезде в разных путевых листах за разные дни или может указываться разное количество топлива расходуемого по норме одним и тем же автомобилем, не указываются дата и время выезда транспортного средства с места постоянной стоянки транспортного средства и его заезда на указанную стоянку, в разделе «Задание водителю» не указывается количество ездов, расстояние и масса груза.

Обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов разработаны в соответствии с **Федеральным законом от 08.11.2007 № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта»** и устанавливаются **Приказом № 152**. На основании положений **параграфа II** данного документа, обязательные реквизиты путевого листа, кроме прочего, должны включать в себя сведения о транспортном средстве – грузовой или легковой или спец. автомобиль, модель, государственные регистрационные номера, а в случае если автомобиль используется с автомобильным прицепом, то и сведения об автомобильном полуприцепе, – модель автомобильного прицепа, автомобильного полуприцепа.

Обязательные реквизиты путевого листа кроме прочего должны включать в себя показания спидометра (полные км пробега) при выезде транспортного средства из гаража (депо) и его заезде в гараж (депо), а также дату (число, месяц, год) и время (часы, минуты) выезда транспортного средства с места постоянной стоянки транспортного средства и его заезда на указанную стоянку.

В свою очередь, сведения о водителе должны включать в себя дату (число, месяц, год) и время (часы, минуты) проведения предрейсового и послерейсового медицинского осмотра водителя. Данные о медицинском осмотре водителя проставляются медицинским работником, проводившим соответствующий осмотр, и заверяются его штампом и подписью с указанием фамилии, имени и отчества.

Примеры административной ответственности

По примерам судебной практики можно проследить, какие последствия в форме административной и налоговой ответственности могут наступить для организации при неправильном оформлении путевых листов.

Например, по заявлению Управления государственного автодорожного надзора к административной ответственности по **ч. 3 ст. 14.1 КоАП РФ** было привлечено Общество за предпринимательскую деятельность по осуществлению пассажирских перевозок с нарушением условий, предусмотренных лицензией.

Как отмечено в *постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 22.04.2010 по делу № А31-8013/2009*, усмотрев в действиях Общества признаки состава административного правонарушения, предусмотренного **ч. 3 ст. 14.1 КоАП РФ**, выразившегося в нарушении *Положения о лицензировании перевозок пассажиров автомобильным транспортом, оборудованным для перевозок более восьми человек (утв. Постановлением Правительства РФ от 30.10.2006 № 637)*, управление составило протокол об административном правонарушении и обратилось в арбитражный суд с заявлением о привлечении Общества к административной ответственности.

Управлением государственного автодорожного надзора были выявлены факты нарушения Обществом порядка заполнения путевых листов относительно сведений одометра (спидометра) и времени фактического возвращения автотранспорта в гараж.

В рассматриваемом случае суд исследовал доказательства, представленные Управлением, и пришел к выводу о том, что Общество не приняло всех зависящих от него мер по соблюдению лицензионных требований и условий при осуществлении перевозок пассажиров.

Как отмечено в Постановлении, осуществление предпринимательской деятельности с нарушением условий, предусмотренных специальным разрешением (лицензией), влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от одной тысячи пятисот до двух тысяч рублей; на должностных лиц – от трех тысяч до четырех тысяч рублей; на юридических лиц – от тридцати тысяч до сорока тысяч рублей.

Довод Общества о том, что суды необоснованно не применили малозначительность в отношении фактов нарушения им порядка заполнения путевых листов, судом округа был отклонен. Как указал суд, согласно **ст. 2.9 КоАП РФ** при малозначительности совершенного административного правонарушения судья, орган, должностное лицо, уполномоченные решить дело об административном правонарушении, могут освободить лицо, совершившее административное правонарушение, от административной ответственности и ограничиться устным замечанием. Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в *п.18 постановления от 02.06.2004 № 10 «О некоторых вопросах, возникших в судебной практике при рассмотрении дел об административных правонарушениях»* разъяснил, что при квалификации правонарушения в качестве малозначительного судам необходимо исходить из оценки конкретных обстоятельств его совершения. Малозначительность правонарушения имеет место при отсутствии существенной угрозы охраняемым общественным отношениям. Такие обстоятельства, как, например, личность и имущественное положение привлекаемого к ответственности лица, добровольное устранение последствий правонарушения, возмещение причиненного ущерба, не являются обстоятельствами, свидетельствующими о малозначительности правонарушения. Данные обстоятельства в силу **ч. 2 и 3 ст.4.1 КоАП РФ** учитываются при назначении административного наказания. При этом в *п.18.1* (введен *постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20.11.2008 № 60*) указано, что квалификация правонарушения как малозначительного может иметь место только в исключительных случаях и производится с учетом положений *п.18* применительно к обстоятельствам конкретного совершенного лицом деяния. В данном случае суды не усмотрели в спорном бездействии Общества признаков малозначительности. При этом суды учли фактические обстоятельства совершения Обществом правонарушения в целом, в связи с чем назначили ему наказание в наименьшем размере санкции, установленной для юридических лиц в **ч. 3 ст. 14.1 КоАП РФ**. К тому же Пленум Верховного Суда Российской Федерации в *п. 21 Постановления от 24.03.2005 № 5 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении КоАП РФ»* разъяснил, что судья не вправе назначить наказание ниже низшего предела, установленного санкцией соответствующей статьи. Таким образом, суды обоснованно удовлетворили требование Управления и привлекли Общество к административной ответственности в виде штрафа в размере 30 000 рублей.

Аналогичные выводы по подобным ситуациям содержатся в *постановлениях ФАС ВСО от 19.05.2005 № А58-5503/04-Ф02-2161/05-С1, ФАС ДО от 14.09.2009 № Ф03-4636/2009 по делу № А59-1403/2009, ФАС ДО от 16.03.2005 № Ф03-А51/04-2/4272 в ФАС ДО от 09.02.2005 № Ф03-А51/04-2/4001* и др.

Примеры налоговой ответственности

Как уже упоминалось выше, кроме органов транспортной инспекции не менее пристальное внимание к оформлению и наличию путевых листов уделяется налоговыми органами. Если дело доходит до суда, то на практике налоговикам не всегда удается доказать что ошибки в оформлении путевых листов могут повлечь налоговые санкции. Однако существуют и другие примеры, о которых, как нам кажется, интересно было бы узнать читателю.

Так например, в *постановлении ФАС ЗСО от 20.11.2009 по делу № А46-11958/2009* суд отказал налогоплательщику в заявлении о признании недействительным решения о доначислении

налога на прибыль, поскольку представленные налогоплательщиком путевые листы, являющиеся первичными учетными документами, содержат недостоверные сведения и не подтверждают наличие у него затрат на приобретение дизельного топлива.

Решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль было мотивировано занижением обществом налоговой базы в результате неправомерного включения в расходы затрат по приобретению дизельного топлива, не подтвержденных документально.

Арбитражными судами также отказано обществу в удовлетворении требований о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления налога на прибыль в связи с доказанностью налоговым органом факта неправомерного включения в расходы затрат по приобретению дизельного топлива, не подтвержденных документально, однако в части оспаривания решения налогового органа о начислении пеней по НДС требования общества были удовлетворены.

Согласно **ст. 252 НК РФ**, в целях **гл. 25 НК РФ** налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в **ст. 270 НК РФ**). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных **ст. 265 НК РФ**, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Согласно **ст. 9 Закона № 129-ФЗ**, перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Арбитражным судом было установлено, что обществом в проверяемом налоговом периоде при исчислении налога на прибыль в расходы были включены затраты по оплате топлива. В подтверждение обоснованности произведенных расходов обществом были представлены путевые листы.

Арбитражными судами первой и апелляционной инстанции исследованы представленные в материалы дела доказательства и установлены следующие обстоятельства по делу:

- по некоторым автомобилям отсутствуют путевые листы в подтверждение пробега, а пробег, в связи с которым произведено списание топлива в бухгалтерском учете, не соответствует пробегу, указанному в имеющихся путевых листах;

- в некоторых путевых листах не сходятся переходящие показания спидометра;

- имеются расхождения в количестве представленных отрывных талонов и фактически оторванных от путевых листов (в бухгалтерию предоставлены копии двух отрывных талонов, а в путевом листе оторван только один талон, при этом в путевом листе и отрывных талонах не сходятся показания спидометра и наименование перевозимого груза);

- имеются случаи представления двух и более одинаковых путевых листов по одному и тому же автомобилю с идентично заполненными графами по пробегу, при этом указаны разные заказчики и разные услуги;

- в представленных документах отсутствуют расшифровки подписи заказчика, в части документов нет штампа либо печати организации заказчика;

- при сопоставлении данных, указанных в товарно-транспортных накладных (в которых имеются данные о путевом листе и номере автомобиля), с данными путевых листов также установлены расхождения по количеству поездок и наименованию перевезенного товара;

- при сопоставлении оригиналов и копий путевых листов по некоторым автомобилям, установлено, что не сходятся фамилия и инициалы механиков, не сходятся данные заказчиков, не идентично заполнены графы по времени и маршруту движения, по расходу горючего, по пробегу.

- также, в нарушение **Постановления № 78** данные, указанные в путевых листах о времени работы и наименовании оказанных услуг у заказчика не идентичны данным, указанным в предоставленных копиях отрывных талонов (которые представлены частично) к этим путевым листам;

- в некоторых путевых листах было установлено отсутствие подписей механика и водителя, что ставит под сомнение выезд автомобиля в рейс, так как выезд должен быть разрешен механиком.

Обществом не были устранены вышеуказанные недочеты (несоответствия и противоречия) ни в ходе проведения проверки, ни в ходе рассмотрения дела судом первой инстанции. Пояснений относительно выявленных нарушений общество в суд не представило, а также документально не обосновало причины расхождений, выявленные налоговым органом в первичных бухгалтерских документах.

На основании установленных по делу обстоятельств арбитражными судами был сделан обоснованный вывод о недостоверности сведений, содержащихся в путевых листах, являющихся первичными учетными документами и представленными в качестве подтверждения размера затрат общества по приобретению топлива, а также о том, что указанные путевые листы не подтверждают наличие у общества соответствующих затрат.

На основании норм **ст. 252 НК РФ**, арбитражными судами признано обоснованным доначисление налоговым органом налога на прибыль в связи с тем, что обществом не подтверждены затраты.

Аналогичные выводы судов можно найти также, например, в **постановлении ФАС СЗО от 22.04.2009 № Ф04-2285/2009(4825-А27-26) по делу № А27-12960/2008-6** (для признания расходов на приобретение ГСМ в целях налогообложения доходов необходимо наличие не только кассовых чеков, но и правильно оформленных путевых листов, подтверждающих фактический расход бензина и свидетельствующих о работе транспортного средства на цели производственной деятельности) и в **постановлении ФАС СЗО от 03.08.2007 по делу № А56-10097/2005** (довод предпринимателя о том, что ненадлежащее оформление путевых листов необоснованно расценено ИФНС в качестве основания для признания неправомерным занижения предпринимателем НДС и ЕСН на сумму затрат на приобретение ГСМ, со ссылкой на подтверждение соответствующих расходов кассовыми чеками АЗС не обоснован, поскольку названные чеки не подтверждают факт использования ГСМ для определенного автомобиля в предпринимательских целях).

Другие часто встречающиеся ошибки в оформлении и учете путевых листов

Из практики проверок можно отметить, что бывают случаи, когда в путевых листах допускаются исправления штрихом, например исправляются записи об остатке горючего, показаниях спидометра и т.д. В данном случае необходимо отметить, что путевые листы являются первичными учетными документами, порядок исправления которых прописан в **п. 5 ст. 9 Закона № 129-ФЗ**. В нем говорится, что внесение исправлений допускается в любые первичные учетные документы, за исключением кассовых и банковских. Правда, при одном условии: корректировки могут производиться лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что необходимо подтвердить подписями тех лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Таким образом, при исправлении в путевом листе, например, показаний спидометра или данных об остатке горючего на начало или конец рабочего дня должна стоять подпись водителя, механика или иного уполномоченного лица, подтверждающего правильность этой корректировки.

Встречается также случаи, когда в разделе «Задание водителю» путевого листа стоит отметка «ремонт», «ремонтные работы», «капитальный ремонт» и тому подобное. То есть при невыезде автотранспорта по причине поломки форму данного документа, недолго думая, используют для оформления ремонта автомобиля.

По этому поводу напомним, что путевые листы не предназначены для указания сведений о ремонте автотранспорта, для этого законодательством предусмотрены такие формы, как дефектная ведомость, смета на проведение ремонта, акты выполненных работ и др.

Примерная форма дефектной ведомости (рекомендованная к применению «КонсультантПлюс»):

ВЕДОМОСТЬ дефектов на ремонт автомашин

г. _____

«__» _____ г.

Марка (модель) транспортного средства: _____
Государственный номерной знак: _____
Идентификационный номер: _____
Номер кузова: _____
Номер двигателя: _____
Номер шасси (рамы): _____
Год изготовления: _____

№ п/п	Описание дефекта	Работы по устранению дефекта	Дата проведения работы	Стоимость выполнения работы	Примечание
Итоговая стоимость ремонтных работ: _____ (_____) рублей.					

ПОДПИСИ СТОРОН:

М.П. М.П.

Кроме того, в качестве первичных учетных документов могут применяться унифицированные первичные документы по учету основных средств, утвержденные **Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»** (далее – **Постановление № 7**) (**п. 7 Методических указаний № 91н**).

Постановлением № 7 утверждены следующие формы по учету основных средств, которые следует применять для отражения операций по ремонту:

- форма № ОС-2 – Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств;
- форма № ОС-3 – Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств;
- форма № ОС-6 – Инвентарная карточка учета объектов основных средств.

Форма № ОС-2 применяется, как правило, крупными организациями с многочисленным автомобильным парком, в составе которых выделено отдельное структурное подразделение, осуществляющее ремонт автомобилей.

Накладная выписывается передающей стороной, т.е. подразделением, эксплуатирующим автомобиль, в трех экземплярах. Все экземпляры должны быть подписаны ответственными лицами передающего и принимающего подразделений. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается у сдатчика, а третий экземпляр передается получателю, т.е. ремонтному подразделению.

Данные о перемещении автомобилей внутри организации из одного структурного подразделения в другое вносятся в инвентарную карточку (форма № ОС-6) или книгу (форма № ОС-6б) учета объектов основных средств.

Форма № ОС-3 применяется для оформления и учета приема-сдачи автомобилей из ремонта. Акт подписывается членами приемочной комиссии (если таковая создается) или лицом, уполномоченным на приемку автомобилей, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт. После утверждения руководителем организации или уполномоченным им лицом акт сдается в бухгалтерию.

Если ремонт выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт. Данные о ремонте также вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма № ОС-6).

В целях организации контроля за своевременным получением автомобилей из ремонта инвентарные карточки по ним в картотеке рекомендуется переставлять в группу «Основные средства в ремонте (модернизации)». При поступлении автомобиля из ремонта (модернизации) производится соответствующее перемещение инвентарной карточки (**п. 68 Методических указаний № 91н**).

© 2011 г.

А.С. Макунин

КОНТРОЛЬ ОБРАЩЕНИЯ НАЛИЧНЫХ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПОРА ВОЗЛОЖИТЬ НА ТЕХНИКУ

Макунин Александр Сергеевич – инженер технического центра обслуживания электронной контрольно-кассовой техники, награжден знаком «Изобретатель СССР» (E-mail: alexmakunin@rambler.ru)

Аннотация. Наличные средства позволяют оперативно производить взаиморасчеты между хозяйствующими субъектами, и это их несомненное достоинство. Однако для общества они же являются источниками многих проблем: сокрытие нелегальных доходов и уклонение от уплаты налогов; нелегальное предпринимательство, коррупция, использование рабочей силы нелегальных мигрантов и их пребывание в стране; изготовление фальшивых банкнот, нелегальный вывоз и ввоз валюты, уголовные преступления, вызванные присвоением чужих наличных средств, подкуп избирателей, продажа запрещенных товаров лицам моложе 18 лет и т.п.

Автором предлагается принципиально новый вариант построения автоматической системы контроля обращения на всей территории России наличных денежных средств.

Ключевые слова: наличные денежные средства, смарт-карта сопровождения, дебет, кард-ридер, аппарат контрольно-кассовой техники, запись дебета электронная, линия передачи данных, комплекс программно-аппаратный, амнистия налоговая.

Закон обязывает хозяйствующие субъекты (далее – ХС) при использовании наличных средств во взаиморасчетах применять аппарат контрольно-кассовой техники (далее – ККТ), формирующий кассовый чек, – документ, подтверждающий легальность проведенной финансовой операции перехода наличных средств от одного ХС к другому ХС. В разрешенных к применению аппаратах ККТ в момент формирования кассового чека происходит электронная запись в электронной контрольной ленте, защищенной (далее – ЭКЛЗ) фискально-значимых данных (далее – ФЗД) о переданной сумме наличных средств, дате и времени проведения финансовой операции. Ежедневно, в конце смены, при снятии Z-отчета с гашением, общий итог выручки заносится в фискальную память (далее – ФП) ККТ с указанием номера Z-отчета и даты. Однако недобросовестные предприниматели, использующие наличные средства в расчетах за товар, достаточно часто не оформляют кассовый чек, получая наличные средства из рук в руки, что дает им возможность скрыть от налоговых органов часть выручки и не платить весь налог с полученного дохода. Скрытая часть выручки образует «черный нал» – источник многих преступлений. Ныне действующая система сбора ФЗД с помощью аппаратов ККТ – малоэффективна, поскольку для полного налогового контроля требуются большая численность налоговых инспекторов и большие временные затраты для ручного снятия и анализа ФЗД, накопленных в ЭКЛЗ и ФП всех зарегистрированных ФНС аппаратов ККТ.

Работа ФНС России не должна зависеть от воли ХС в предоставлении ФЗД о финансовой стороне своей хозяйственной деятельности, необходимых для осуществления ФНС России различных мероприятий налогового контроля. Для обеспечения эффективной реализации своих функций работа ФНС России должна быть основана на системном подходе, использовании всех возможностей современных информационных технологий, микроэлектроники и дополненной законодательной базе.

Для достоверного анализа составляющих финансового результата деятельности каждого ХС, использующего наличные средства, налоговые органы должны располагать оперативными, достоверными переменными ФЗД о его выручке и расходах наличных средств за каждый налоговый период. Сюда же относятся прочие относительно постоянные данные: об основных средствах, движимом и недвижимом имуществе, численности работающих и т.п. Для достижения подобной цели налоговые органы должны иметь в своем распоряжении техническую систему для автоматического сбора, обработки и передачи массивов полученных ФЗД от всех ИФНС в программно-аппаратный комплекс (далее – ПАК) ФНС.

Современные возможности отечественных информационных и телекоммуникационных технологий позволяют за 5–6 лет спроектировать, построить и ввести в эксплуатацию государственную автоматическую систему контроля обращения наличных денежных средств (далее – ГАСКОНДС). Эта система позволит за каждый налоговый период создать пополняемый банк переменных ФЗД о каждом зарегистрированном в ФНС России ХС, оперирующем на территории государства в своей хозяйственной деятельности легальными денежными средствами в любой валюте. На основании этих ФЗД и корректируемых ХС время от времени постоянных ФЗД, можно будет автоматически рассчитать налогооблагаемую базу ХС, сумму налогов и пени (с учетом положенных по закону налоговых вычетов), которую он обязан внести за налоговый период. Внедрение ГАСКОНДС позволит обеспечить полную собираемость налогов со всех ХС при сокращении штатов работающих в ФНС России. Полная собираемость налогов позволит пересмотреть в сторону уменьшения некоторые ставки налогов без ущерба для доходной статьи государственного бюджета, стимулируя развитие бизнеса. Обращение нелегальных наличных денежных средств ГАСКОНДС блокируется.

Задача создания и соединения ПАК различных государственных ведомств линиями передачи данных между собой для передачи и обработки массивов различных данных давно решена. Новой задачей является сбор, предварительная обработка, некорректируемое накопление оперативных ФЗД каждого ХС.

В качестве неотъемлемого, энергонезависимого внешнего носителя оперативных ФЗД каждого ХС может быть использована зарегистрированная в ИФНС его индивидуальная пластиковая микропроцессорная карта, смарт-карта сопровождения наличных (далее – КСН) для информационного взаимодействия с аппаратами ККТ. Для этого уже используемые аппараты ККТ подвергаются модификации в соответствии с обновленным техническим регламентам ККТ и снабжаются двумя кард-ридерами. Программное обеспечение аппаратов ККТ соответственно дополняется программами записи, чтения ФЗД с КСН, их промежуточной обработки и управления составными частями аппарата ККТ. Без установленных в кард-ридеры аппарата ККТ двух КСН ХС, участвующих в торговой или иной операции с использованием наличных средств, работа аппарата ККТ блокируется. Новые типы аппаратов ККТ должны быть спроектированы в соответствии с обновленным техническим регламентом ККТ для их сертификации и внесении в государственный реестр ККТ Министерства промышленности и торговли.

Работа ГАСКОНДС состоит из нескольких укрупненных стадий: исходного сбора и хранения ФЗД каждого ХС в КСН; пересылки ФЗД в ИФНС для предварительной обработки и хранения; поиска ПАК ФНС России ФЗД в ПАК других ведомств и окончательной обработки ФЗД, расчета налогооблагаемой базы ХС, контроля уплаты налогов ХС, формирования и рассылки уведомлений об уплате налогов с учетом налоговых вычетов, выявления обращения нелегитимных КСН.

Для работы ГАСКОНДС помимо решения чисто технических проблем необходимо внесение изменений в законодательную базу, предписывающих: обязательную постановку на налоговый учет в ИФНС всех лиц, совершеннолетних граждан РФ и неграждан, пребывающих легально в стране; повсеместное использование КСН, проведение модернизации действующих аппаратов ККТ в соответствии с обновленным техническим регламентом ККТ, запрет продажи и вывод из эксплуатации устаревших моделей аппаратов ККТ, проведение новых разработок аппаратов ККТ в соответствии с обновленным техническим регламентом ККТ, периодическое предъявление ХС своих КСН ИФНС, проведение переобучения персонала, использующего аппараты ККТ; проведение широкомасштабной, разъяснительной работы с гражданами страны о назначении ГАСКОНДС, правилах обращения с КСН и введения уголовной ответственности за подделку КСН и действия, нарушающие

работу ГАСКОНДС. Законом должен быть ограничен круг лиц, имеющих доступ к базам ФЗД. Разглашение ФЗД – уголовно-наказуемое преступление. Кроме этого должен быть разработан план поэтапного ввода ГАСКОНДС в субъектах РФ и план ознакомления государств, поддерживающих экономические отношения с РФ, о предстоящих нововведениях в порядке обращения наличных средств в любой валюте в РФ.

КСН должна содержать следующие ФЗД: порядковый номер КСН; ИНН владельца КСН; название юридического лица с указанием его постоянных реквизитов регистрации или персональные данные физического лица (гражданство, ФИО, дата, год и место рождения); название организации, выдавшей КСН; дату выдачи и PIN-код КСН; ИНН налоговой инспекции, считавшей и удалившей считанные ФЗД по ранее проведенным наличным расчетам; регистрационный номер кард-ридера, с помощью которого были считаны и удалены данные; дату последнего предъявления КСН налоговой инспекции; ИНН каждого ХС – источника поступления (получателя) наличных средств; сумму каждого поступления наличных средств в любой валюте (каждого получателя); код каждого поступления наличных средств (каждого платежа); код наименования единицы наличных средств (валюты) при каждом поступлении наличных средств (каждого платежа); дату и время каждого поступления наличных средств (каждого платежа); закрытый дебет наличных средств для ограниченного доступа и открытый дебет наличных средств для свободного доступа.

Закрытые и открытые дебет наличных средств КСН – это дебет любой наличной валюты, доступ к которым соответственно закрыт или открыт PIN-кодом КСН. Полный или частичный перевод значения наличных средств из закрытого в открытый дебет наличных средств КСН или обратный перевод осуществляются после набора на клавиатуре аппарата ККТ PIN-кода КСН, выбора наименования валюты, значения переводимой суммы наличных средств и выбора направления перевода. Электронные записи значений закрытого и открытого дебетов наличных средств на КСН ХС подтверждают легальность наличных средств, находящихся в распоряжении ХС.

Для проведения расчетов наличными средствами в любой валюте ХС должны обладать наличными средствами в любой валюте: подлинными монетами и банкнотами, а также электронной записью значений открытого и закрытого дебета наличных средств каждой валюты в своей КСН. Подлинность и достаточность предъявленных для расчета наличных средств продавец осуществляет самостоятельно.

Для работы ГАСКОНДС необходимо, чтобы у всех ХС была в распоряжении, как минимум, одна КСН, на которой записаны вышеперечисленные ФЗД. У одного ХС может быть несколько КСН.

Постоянные КСН ИФНС будет выдавать всем легальным физическим и юридическим лицам, имеющим ИНН по месту их регистрации. Постоянные КСН физических лиц (граждан и неграждан России) могут действовать в течение всей их жизни, юридических лиц – до отмены их государственной регистрации. В момент первоначальной выдачи КСН ХС-гражданину РФ, может быть установлено фиксированное значение суммы открытого дебета наличных средств, например, в размере 100 000 рублей для снижения неудобств переходного периода ввода в эксплуатацию ГАСКОНДС. В момент первоначальной выдачи КСН ХС-юридическому лицу и негражданам РФ, значение сумм открытого дебета на всех КСН – нулевое. Легализация наличных средств ХС-граждан РФ, сверх значения 100 000 рублей в указанный переходный период осуществляется путем внесения любой суммы наличных средств на свой счет в любой кредитной организации без права снятия наличных средств в течение переходного периода. Тем самым всем ХС-юридическим лицам, гражданам и негражданам РФ, будет предоставлена разовая налоговая амнистия без выяснения источника происхождения внесенных ими на свой счет сумм наличных средств.

Временные КСН с присвоением временных ИНН будут выдаваться другими ведомствами, в ведении которых находятся учет и обслуживание тех категорий лиц, чье пребывание на территории государства легально разрешено: мигранты, граждане без определенного места жительства, граждане других государств, прибывшие в страну с целью поиска работы, члены их семей; иностранные туристы, члены команд иностранных судов; экипажи иностранных воздушных судов; члены железнодорожных бригад иностранных поездов, иностранные государственные деятели и бизнесмены, члены спортивных делегаций и т.п. По истечении срока действия эти КСН изымаются или обмениваются на новые КСН.

Все ФЗД с временных КСН, выданных другими государственными ведомствами, поступают через ПАК этих ведомств в центральный ПАК ФНС России. Из-за границы пополнение открытого дебета наличных средств временных КСН возможно только путем перевода наличных средств владельцу КСН через кредитные и приравненные к ним организации.

Несовершеннолетние дети осуществляют покупки, получают услуги, используя специальные выданные им для этих целей КСН своих родственников или опекунов.

Без КСН ХС – физические и юридические лица, не могут использовать имеющиеся у них наличные средства сверх закрытого и открытого дебетов наличных средств на своих КСН, поскольку для ХС, зарегистрированных продавцов товаров и услуг, в разрешенной хозяйственной деятельности необходима электронная запись в их КСН об источнике поступления наличных средств, подтверждающая легальность имеющихся в их распоряжении наличных средств.

Источниками пополнения наличных средств ХС-физических лиц, могут быть, например, выплаты бухгалтерии предприятий и организаций по месту работы и учебы ХС, денежные почтовые и телеграфные переводы, получение кредита и снятие со счета части вклада ХС в кредитной и тому подобных организациях, в том числе в ломбардах и т.п. Во всех случаях выдачи наличных средств ХС открытый дебет наличных средств в его КСН увеличивается на сумму выданных наличных средств с помощью аппарата ККТ источника пополнения наличных средств, а открытый дебет наличных средств на КСН, установленной в аппарат ККТ источника выплаты наличных денежных средств, соответственно уменьшается на выданную сумму наличных средств. При нулевом дебете на КСН источника пополнения наличных средств их выдача ХС блокируется.

В общем простейшем случае – расчете за покупку товара в торговой организации – покупатель-физическое лицо должен помимо требуемой суммы наличных средств, превышающих цену выбранного товара, предъявить свою КСН продавцу, которую он вводит в первый кард-ридер своего модернизированного аппарата ККТ. КСН продавца должна быть заранее введена во второй кард-ридер аппарата ККТ. Далее продавец набирает на клавиатуре аппарата ККТ значение цены товара, код вида платежа или услуги, код вида налога. В аппарате ККТ происходит сравнение введенного значения цены товара и открытого для внешнего считывания значения дебета наличных средств с КСН покупателя, а также сравнение даты и года рождения покупателя с текущей датой и годом. При выполнении условия превышения открытого дебета над ценой товара (или равенства с нею) и возрастного разрешения продажи товаров или предоставления услуги с набранным кодом вида платежа или услуги, ККТ формирует кассовый чек. В момент формирования кассового чека открытый дебет наличных средств на КСН покупателя уменьшается на цену товара, а на КСН продавца увеличивается на ту же сумму. После чего продавец отдает покупателю кассовый чек, приобретенный им товар и возвращает покупателю его КСН.

В случае возрастного запрета продажи некоторых видов товаров или невыполнения указанного равенства – открытый дебет КСН меньше значения цены выбранного товара – на дисплей аппарата ККТ выводится сообщение о блокировании формирования кассового чека. Увеличение времени расчета за товар с использованием КСН не превышает 3–5 сек. Для оформления расчетов наличными средствами между физическими лицами предлагается использовать новый тип аппаратов ККТ – индивидуальный регистратор данных (далее – ИРД). В отличие от модифицированных для работы в ГАСКОНДС аппаратов ККТ, используемых юридическими лицами, ИРД не формирует КЧ и по внешнему виду подобен простейшему калькулятору. Порядок проведения расчета наличными средствами между физическими лицами аналогичен приведенному выше порядку расчета наличными средствами между торговой организацией и покупателем с использованием аппарата ККТ, формирующего кассовый чек. Все КСН должны предъявляться их владельцами в течение налогового периода ИФНС для считывания с них ФЗД и предотвращения переполнения оперативной памяти. Физическим лицам эта процедура заменит подачу ежегодной декларации о доходах и расходах, а юридическим лицам упростит сдачу периодических бухгалтерских отчетов в ИФНС.

ИФНС по линиям передачи данных направляют обработанные и накопленные ФЗД в центральный ПАК ФНС России. Таким образом, в течение налогового периода каждого ХС в центральном ПАК ФНС накапливаются ФЗД всех ХС-юридических и физических лиц, участвовавших

в обращении наличных средств как с оформлением, так и без оформления кассового чека, подтверждающих легитимность расчетов с использованием наличных средств при продаже товаров, предоставлении услуг и оплате выполненной работы. Это позволяет автоматически вычислить налогооблагаемую базу ХС с учетом разрешенных налоговых вычетов и на ее основании рассчитать сумму налогов, вычетов, пени за отчетный период. По результатам проведенных расчетов ИФНС автоматически готовит и рассылает уведомления каждому ХС об уплате налогов. Круг лиц, имеющих доступ к накопленным ФЗД, ограничен законом. Разглашение ФЗД является уголовно-наказуемым преступлением.

В случае обнаружения ПАК ФНС России взаимного несовпадения ФЗД ХС, участвовавших в одной финансовой операции, сообщения об этих фактах передаются в соответствующие подразделения расследования ИФНС по месту постановки ХС на налоговый учет для выявления всех возможных причин этих взаимных несовпадений ФЗД и выявления в обращении нелегальных КСН. Социально-экономический эффект от применения ГАСКОНДС будет весьма заметным, поскольку достигается автоматический полный централизованный контроль за обращением легитимных наличных средств всех зарегистрированных ХС. Крупномасштабные затраты на внедрение, без сомнения, в скором времени окупятся за счет сокращения числа экономических и уголовных преступлений, увеличения собираемости налогов, предотвращения нелегитимной деятельности незарегистрированных физических и юридических лиц. Кроме перечисленного, ГАСКОНДС позволит оперативно выявлять нуждающихся в прямой финансовой адресной государственной поддержке лиц и организаций, что приведет к своевременному снижению социального напряжения в государстве. Важно, чтобы было желание обеспечить прозрачность обращения наличных денежных средств в стране.

Литература

1. А.С. Макунин Описание изобретения к заявке № 20088133806, МПК G 06 Q 40/00 «Система автоматического контроля легитимного обращения наличных денежных средств хозяйствующих субъектов и способ организации этого контроля».

ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АВТОРСКИМ СТАТЬЯМ

Направляемые в журнал статьи следует оформлять в соответствии со следующими правилами:

1. Для издания принимаются ранее не опубликованные статьи.
2. Все материалы направляются в редакцию по электронной почте (nalogi@nalogprof.ru).
3. Объем статьи не должен превышать 20 000 знаков, включая пробелы.
4. В статье должны содержаться:
 - фамилия, имя, отчество автора (полностью);
 - официальное развернутое наименование места работы, должность и ученая степень (при наличии);
 - контактная информация (почтовый и электронный адрес, телефон);
 - аннотация (не более 500 знаков);
 - ключевые слова (3–6 слов или словосочетаний);
 - пристатейные библиографические списки в едином формате, установленном системой Российского индекса научного цитирования.
5. Все сокращения и аббревиатуры при первичном упоминании должны быть обязательно расшифрованы и пояснены.
6. Пронумерованный список литературы, оформленный в соответствии с ГОСТ Р 7.0.5–2008, в порядке упоминания в тексте приводится в конце статьи.
7. Автор несет ответственность за достоверность сведений, точность цитирования, содержание материалов.

© 2011 г.

Р.А. Шепенко

МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВОМУ ИЗБЕЖАНИЮ И УКЛОНЕНИЮ

Шепенко Роман Алексеевич – профессор кафедры административного
и финансового права МГИМО (У) МИД РФ, д.ю.н.
(E-mail: kaifr@mgimo.ru)

Аннотация. На сегодняшний день международное сотрудничество государств и территорий в сфере противодействия уклонению от уплаты налогов, так же как и налоговому избежанию, не достигло уровня, сопоставимого, например, с достижениями в сфере уменьшения ставок таможенных пошлин или устранения двойного налогообложения. Можно предположить, что субъекты международного права считают вмешательство в нарушение налогового законодательства даже большим злом, чем определение на международном уровне правил налогообложения.

Ключевые слова: налоговое уклонение, налоговое избежание, поиск пути избежания сложности, налоговое соглашение, модельная конвенция, США, Венесуэла, ЕС, Лига Наций, ОЭСР.

Существуют два вида налогового избежания и уклонения. Первый вид — внутреннее налоговое уклонение и избежание, т.е. не связанное с трансграничным движением капитала и людей. Второй вид — международное налоговое уклонение и избежание. Объединяет их то, что в обоих случаях происходит правомерное (но осуждаемое) или неправомерное использование национального законодательства, но в случае с международным уклонением и избежанием имеет место и регулирование на международно-правовом уровне.

Для обозначения международного налогового уклонения и избежания могут использоваться термины «international tax evasion» и «international tax avoidance»¹. При этом исследователями отмечается, что разграничить национальное налоговое уклонение и избежание от международного довольно сложно. Например, по мнению В. Шена, целью международного налогового избежания является использование территориальной сферы применения налоговых правил при перемещении дохода в такую юрисдикцию, в которой он станет объектом меньшего налогообложения или не будет облагаться².

Международное налоговое избежание и уклонение вызывают много проблем. Правительства теряют существенные суммы дохода и, следовательно, честных налогоплательщиков, которые не избегают обязанности уплатить налог и должны нести дополнительное бремя, чтобы восполнить брешь.

¹ См.: Holmes K. International Tax Policy and Double Tax Treaties: an Introduction to Principles and Application. IBFD, 2007. P. 357.

² См.: Schön W. Tax Competition in Europe. IBFD, 2003. P. 281.

Страны, где налоговое согласие является самым высоким, проигрывают, так как торговые потоки уходят в другое место³. Считается, что избежание и уклонение обнуляют принцип справедливости в налогообложении⁴.

На сегодняшний день на международном уровне правовое регулирование налогового избежания и уклонения по-прежнему находится на начальной стадии своего развития. Ситуацию можно попытаться обрисовать, выделив две группы: налоговое избежание и налоговое уклонение.

Налоговое избежание. Международное налоговое избежание — это ситуация, когда налогоплательщик, заключающий международные сделки, эксплуатирует, во-первых, отличия в методологии исчисления налоговой базы и ставок налогов в разных юрисдикциях и, во-вторых, налоговые льготы, предложенные международной сетью налоговых соглашений. Для получения преимущества от этих различий и выгод транснациональный налогоплательщик использует юридические конструкции (часто без экономического содержания) в различных юрисдикциях, как часть схемы использования магазина международного договора⁵.

Еще в 60-е годы США, как главный игрок на международной арене, направили усилия на использование односторонних мер против избежания уплаты налогов⁶. Актом США от 16 октября 1962 года «О доходе» Кодекс внутренних доходов США от 16 августа 1954 года (с посл. изм.) был дополнен подч. «F». По мнению Р.Л. Денберга, причина введения — заставить налогоплательщиков отказаться от использования контролируемых иностранных корпораций для отсрочки американских налогов путем аккумуляции определенных видов дохода в компаниях, находящихся под юрисдикцией государств с низкими налогами⁷. Эти меры столкнулись с оппозицией деловых групп, считающих, что строгие односторонние правила против избежания налогов подвергают опасности международную конкурентоспособность государства. Согласно этому аргументу, конкурентоспособность находится под угрозой, если корпорации не могут использовать международные лазейки в налоговом законодательстве, тогда как корпорации других стран такую возможность имеют. Этот аргумент соответствует концепции нейтралитета импорта капитала. Введение в США правил о контролируемых иностранных корпорациях может фактически служить примером эффективной бизнес-оппозиции. Изначальное намерение властей конечно состояло в том, чтобы закрыть лазейки полностью. На это было нацелено предложение президента Дж. Кеннеди, сформулированное в Послании о положении Союза и конкретизированное в Налоговом послании от 20 апреля 1961 года⁸. Однако оно не получило поддержки.

Сопутствующие сложности и неэффективность односторонних мер, а также то обстоятельство, что положения национального права не применимы к международному налоговому избежанию — это главная причина, почему проблемы избежания налогов медленно выходили на международную повестку дня.

Эмпирический анализ международных договоров показывает, что проблема международного налогового избежания была вторична по отношению к устранению двойного налогообложения. Сразу следует заметить, что в названиях налоговых соглашений термин «избежание» (который применяется для обозначения налогового избежания) используется в значении «устранение»/«предотвращение» (двойного налогообложения).

Направления противодействия международному налоговому избежанию могут объяснить, почему государства колебались при принятии решения заняться проблемой. Они могут также показать трудности, с которыми сталкиваются в установлении сотрудничества по этой проблеме. Борьба против уклонения и избежания налогов представлена дилеммой заключенного. Решающий аспект этой дилеммы состоит в проблеме осуществления. Избежание налогов остается вне любого соглашения, пока достаточно сотрудничества государств. До недавнего времени избежание налогов не фигурировало в налоговых соглашениях и не считалось их целью. Это принципиальный аспект!

³ Bertucci G. Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries / ST/ESA/PAD/SER.E/37. N.Y.: UN, 2003. P. 35.

⁴ См.: Ruiz M.A.G. Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims. Kluwer Law Intern., 2003. P. 5.

⁵ См.: Holmes K. Op. cit. P. 359.

⁶ См.: Avi-Yonah R.S. International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime. Cambridge Un-ty Press, 2007. P. 19.

⁷ Р.Л. Денберг Международное налогообложение / Пер. с англ. В.Ф. Назарова, Е.Э. Лалаян. М.: ЮНИТИ, 1997. С. 213.

⁸ См.: H.R. REP. №. 87-2508 (1962). P. 2; H.R. DOC. №. 87-140 (1961). P. 6-7.

Обращение к налоговым соглашениям, например Российской Федерации, подтверждает это утверждение. В них практически не фигурирует избежание налогов. Одним из немногих примеров является п. «d» Дополнительного протокола (Рим, 9 апреля 1996 г.) к Конвенции между Правительством РФ и Правительством Итальянской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от уплаты налогов (Рим, 9 апреля 1996 г.). В нем предусмотрено, что положения ст. 25 [«Недискриминация»] не ограничивают применения внутренних положений по предотвращению уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения. Выражение «внутренние положения» в любом случае включает положения по ограничению вычета расходов и других подобных вычетов, возникающих в результате операций между предприятиями одного договаривающегося государства и предприятиями, расположенными в другом договаривающемся государстве.

Редким примером акцентирования внимания на избежании являются налоговые соглашения Венесуэлы, в названиях которых присутствует указание на противодействие избежанию налогов, например Конвенция между Правительством Канады и Правительством Боливарской Республики Венесуэла об избежании двойного налогообложения и предотвращении налогового избежания и уклонения в отношении налогов на доход и капитал (Каракас, 10 июля 2001 г.).

Официальные лица из Департамента финансов Канады отметили, что включение оборота «*prevention of fiscal avoidance and evasion*» в английскую версию этой конвенции было произведено по требованию Венесуэлы в целях указания ее намерения воздействовать на сделки по избежанию⁹. Не удивительно, что термин «избежание» был включен по требованию Венесуэлы, так как обычная практика Канады состоит в том, чтобы название международного договора указывало только на предотвращение налогового уклонения. Любопытно, что во французской версии заголовок указывает на *l'évasion et la fraude fiscales* (франц. — налоговое уклонение и мошенничество), а в испанской — *evasión y el fraude fiscal* — нет упоминания избежания. На первый взгляд будет трудно найти общее значение трех версий для поддержания утверждения, что международный договор имеет своей целью предотвращение налогового избежания, поскольку испанское слово «*evasión*» обычно переводится как бегство, побег¹⁰.

Однако, на основе прецедентного права других государств, так же как п. 2 ст. 31 Конвенции о праве международных договоров (Вена, 23 мая 1969 г.), согласно которому для целей толкования договора контекст охватывает кроме текста и преамбулу, можно заявить, что суд примет во внимание название рассматриваемой конвенции при рассмотрении вопроса соответствия национального права международному договору¹¹.

Налоговое уклонение. В отличие от налогового избежания, налоговое уклонение фигурирует в названиях налоговых соглашений, но это, отнюдь, не означает, что уровень правового регулирования этой проблемы намного выше.

Определенные попытки, предпринятые правительствами по противодействию уклонению в международной сфере, имели место достаточно давно, но они не были многочисленными. Первые из них относятся к XIX веку.

Считается, что в целях противодействия этому явлению между Бельгией и Францией было заключено Соглашение о взаимной административной помощи (Париж, 12 августа 1843 г.)¹². Вскоре после этого, в 1845 году, Бельгия подписала подобные соглашения с двумя другими государствами, Нидерландами и Люксембургом. В 1907 году Франция заключила с Великобританией соглашение, по которому налоговые власти этих двух государств обмениваются определенной информацией в целях противодействия уклонению пошлин на смерть. После войны Германия заключила с Чехословакией и Австрией детализированные соглашения об административной и правовой помощи в вопросах о налогообложении. В соглашении между Италией и Чехословакией в ст. 11 установлено в общих чертах, что стороны помогут друг другу в наложении и взимании прямых налогов, и обозначено, что отдельное соглашение будет заключено по этому вопросу.

⁹ Goyette N. Tax Treaty Abuse: A Second Look // Canadian Tax Journal. 2003. Vol. 51. № 2. P. 766.

¹⁰ Э.В. Белик Современный испанско-русский русско-испанский словарь. Ростов-на-Дону: Удача; М.: БАО-ПРЕСС, 2007. С. 112.

¹¹ См.: «Utah Mines Ltd. v. The Queen» // 92 DTC 6194; «Coblentz v. The Queen» // 96 DTC 6531; «Dudney v. R» // [2000] 2 CTC 56.

¹² См.: Cartou J. Droit fiscal international et européen. P., 1986. P. 120.

В одном из документов Лиги Наций отмечено, что эти немногие примеры показали не путь, а скорее направления, в которых необходимо двигаться. Выделено было два направления в подходе к предмету уклонения от налогообложения с международной точки зрения: один ведет к обнаружению уклонения в обложении налогом, а другой — к взысканию налога. В одном случае налогоплательщик инвестирует свой капитал за границей и оставляет власти в неведении о его богатстве; в другом — налогоплательщик, который законно обложен налогом в его собственном государстве, находит убежище в другом государстве, чтобы сделать взыскание налога с него невозможным¹³.

Факт того, что Лига Наций также обратила внимание на проблему налогового уклонения, причем начиная с третьего года своего существования, не вызывает удивления, но вопрос отличается от двойного налогообложения в том, что никакого исследования на предмет уклонения от налогов какой-либо международной организацией не проводилось.

Налоговые эксперты периодически встречались на протяжении более 12 лет под покровительством Лиги Наций с целью изучения правил, призванных гарантировать большую справедливость в налогообложении физических и юридических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность в различных государствах. Проблема, представленная экспертам, была двойной: гарантировать, что налогоплательщик не будет обложен налогом дважды в двух государствах в отношении одного и того же капитала или того же самого дохода и никакой налогоплательщик не будет использовать в своих интересах различные системы налогового права для уклонения от исполнения своих обязанностей.

Их работа была направлена на достижение этих двух целей, и хотя кажется, если судить на основе отчетов встреч Налогового комитета, что исследование двойного налогообложения занимает главное место, рассмотрением методов противодействия уклонению от налогов также не пренебрегали. Эксперты должны были признать, однако, что практическое применение их рекомендаций в отношении двойного налогообложения должно предшествовать применению мер предотвращения уклонения от налогов, потому что последнее вызвано во многих случаях двойным налогообложением. Под угрозой двойного налогообложения налогоплательщик пытается найти путь спасения, и этот повод слишком часто принуждает его обращаться к методам, которые не только позволяют ему избежать любого чрезмерного бремени, но и фактически получить привилегированное положение по сравнению с другими налогоплательщиками¹⁴.

В целом различные оправдания и даже признание некой беспомощности характерны для заявлений и выводов, содержащихся в документах Лиги Наций. При этом изначально, на первом плане оказался обмен информацией, как инструмент противодействия международному уклонению от уплаты налогов. Однако и в этом направлении были отмечены некоторые сложности выработки общих подходов.

В конце 30-х годов XX века при проведении опросов большинство правительств отмечали трудности, с которыми они столкнулись при обмене информацией и указывали соответствующие разнообразные причины. При более близком рассмотрении было очевидно, что в основе проблемы были заявлены сложности изменения законодательства, чтобы разрешить правительствам требовать информацию от их подданных, которая необходима не для внутренних целей, а для удовлетворения запроса другого государства¹⁵.

В п. 8 Приложения Е к третьему докладу Налогового комитета ОЭСР (август 1960 г.) «Устранение двойного налогообложения», с одной стороны, заявлено о недопустимости злоупотребления договаривающимися сторонами своими правами по противодействию, а с другой стороны, признано, что они свободны в использовании всех методов, имеющихся в их распоряжении, для борьбы с налоговым уклонением¹⁶.

В апреле 1987 года ОЭСР выпустила доклад «Международное налоговое избежание и уклонение»¹⁷; одной из проблем были заявлены оффшорные финансовые центры.

¹³ См.: League of Nations: Technical Experts to the Economic and Financial Committee Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee Document F.212. Geneva, February 1925. P. 22.

¹⁴ League of Nations Fiscal Committee Work of the Fiscal Committee during Its Sixth Session. C.450.M.266.1936. II.A. Geneva, October 15th to 21st, 1936. P. 2.

¹⁵ League of Nations Fiscal Committee Report to the Council on the Seventh Session of the Committee. 490.M.331. 1937.II.A. Geneva, October 11th to 16th, 1937. P. 2.

¹⁶ Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. Sec. 2: Organisation for European Economic Cooperation (OEEC). Joint Committee on Internal Revenue Taxation. Wash.: U.S. Government Printing Office, 1962. P. 4566.

¹⁷ International Tax Avoidance and Evasion. Issues in International Taxation. P.: OECD, 1987.

Сегодня международное сотрудничество в сфере противодействия налоговому уклонению не ограничено только рамками ОЭСР. Предпринимаются попытки сотрудничества и на других уровнях.

Например, на региональном уровне налоговое уклонение фигурирует в Конвенции о взаимной помощи и сотрудничестве между таможенными администрациями (Брюссель, 18 декабря 1997 г.). Эта конвенция пришла на смену Конвенции о взаимной помощи между таможенными администрациями (Рим, 7 сентября 1967 г.), более известной как Неаполитанская конвенция¹⁸. Участниками новой конвенции являются члены ЕС. В п. 2(с) ст. 19 данной конвенции предусмотрено, что трансграничное сотрудничество в значении п. 1 должно быть разрешено для предотвращения, расследования и судебного преследования нарушений в случае незаконной трансграничной коммерческой торговли облагаемыми налогами товарами, уклонения от налогов или получения несанкционированных государственных платежей в связи с импортом или экспортом товаров, когда степень торговли и связанного риска для налогов и субсидий такова, что потенциальные финансовые затраты бюджета ЕС или государств-членов значительны.

Считается, что модельная конвенция ОЭСР решает проблемы налогового избежания и уклонения в первую очередь через следующие статьи¹⁹:

- ст. 9 «Ассоциированные предприятия»;
- ст. 26 «Обмен информацией»;
- ст. 27 «Помощь в сборе налогов».

К этому перечню можно также добавить некоторые положения налоговых соглашений, например, статьи об ограничении выгод. Вместе с тем очевидно, что на сегодняшний день международное сотрудничество государств и территорий в сфере противодействия налоговому уклонению, так же как и налоговому избежанию, не достигло уровня, сопоставимого, например, с достижениями в сфере уменьшения ставок таможенных пошлин или устранения двойного налогообложения. Можно предположить, что субъекты международного права считают вмешательство в нарушение налогового законодательства даже большим злом, чем определение на международном уровне правил налогообложения. Пока это некая вершина умаления налогового суверенитета.

Это заявление справедливо и для правового регулирования так называемого обмана антидемпинговых мер.

Для обозначения этой практики используется английское слово «circumvention». Этот термин означает поиск пути избежания сложности или правила²⁰. Он иллюстрирует ситуацию, состоящую в том, чтобы взять верх посредством умения или мошенничества; перехитрить, провести, жульничать, пройти с обманом²¹. Рассматриваемый термин, таким образом, указывает на поведение, предпринятое для целей обмана. В свете этих литературных определений предполагается, что circumvention включает два вида сделок: допустимые сделки и недопустимые сделки²². Допустимые сделки юридически разрешены или могут всегда быть приняты управляющими властями, даже если в некоторых случаях они временно не регулируются правом. Следовательно, они обычно оказываются за пределами категории того, что юридически определено как санкционированное. В контексте обмана допустимые сделки приводят их исполнителя в лучшее положение в отношении трудностей, с которыми исполнитель столкнулся, права и управляющих органов. Они всегда рассматриваются как интеллектуальные стратегии. Напротив, недопустимые сделки часто рассматриваются управляющими властями как незаконные и, следовательно, они подчинены наказанию. Одновременно они подпадают под категорию сделок, дающих основания для санкций.

В дополнение к термину «обман» может использоваться термин «diversion» (англ. — отклонение, обход), который используется для указания на аналогичную практику, охватывающую и избежание

¹⁸ См.: Vervaele J.A.E., Klip A. European Cooperation between Tax, Customs and Judicial Authorities: the Netherlands, England and Wales, France and Germany. Kluwer Law Intern., 2002. P. 13.

¹⁹ См.: Holmes K. Op. cit. P. 55.

²⁰ См.: Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English / By S. Wehmeier. 6th ed. Oxford Un-ty Press, 2000. P. 210.

²¹ См.: The Oxford English Dictionary / By J.A.H. Murray, H. Bradley, W.A. Craigie, C.T. Onions. Oxford: Clarendon Press, 1970. Vol. 2. P. 437.

²² См.: Yu Y. Circumvention and Anti-circumvention Measures. The Impact on Anti-Dumping Practice in International Trade. Kluwer Law Intern., 2008. P. 14.

(допустимое) и уклонение (недопустимое) антидемпинговых пошлин. Термин «обман» в этом контексте адресован практике уклонения²³.

Упрощенно, обман происходит, когда готовый товар подпадает под распоряжение о наложении антидемпинговых пошлин, а экспортер направляет компоненты товара, например, в США или в третью страну для сборки в готовый товар. В первом случае экспортер утверждает, что компоненты, экспортированные в США, не являются товаром, подпадающим под антидемпинговый приказ. Во втором — что государство, из которого товар экспортирован в США, отличается от страны, на поставки товара из которой распространяется антидемпинговый указ. В аналогичном «настроении», в соответствии с национальными положениями об анти-обмане, в частности в США и ЕС, термин «обман» включен в антидемпинговое законодательство (ст. 13 Постановления Совета (ЕС) от 30 ноября 2009 года № 1225/2009 «О защите против демпинговых импортных товаров из государств-нечленов Европейского Сообщества» и ст. 1321 Акта США от 23 августа 1988 года «О всеобъемлющей торговле и конкурентоспособности»). Он указывает на недопустимые (являющиеся основанием для принятия мер) сделки, которые подрывают эффективность антидемпинговых пошлин. Очевидно, что допустимые сделки не подпадают под определение обмана в соответствии с этими положениями.

Включение правил против обмана антидемпинговых мер в Соглашение о выполнении ст. VI ГАТТ 1994 года (Марракеш, 15 апреля 1994 г.) было одной из принципиальных целей ЕС и США на Уругвайском раунде переговоров, но эта цель, не без усилий Японии, не была достигнута. Заключительный акт Уругвайского раунда только включает Декларацию министров от 15 декабря 1993 года, отмечающую, что данный вопрос был частью переговоров, но никакого соглашения не было достигнуто, и что необходимы унифицированные правила применения этого инструмента. В результате, государства самостоятельно решают данный вопрос. Многие включили соответствующие предписания в национальное законодательство, в том числе и не являющиеся активными пользователями антидемпингового регулирования. В качестве примера можно указать на ст. 24 Декрета президента Республики Колумбия от 10 февраля 1995 года № 299 «О регулировании применения антидемпинговых и компенсационных пошлин».

В США и ЕС соответствующие положения включены не только в законодательство, но и активно используются на практике. Эта политика, по мнению Н. Комуро, базируется на понимании того, что принятие антидемпинговых распоряжений предоставляет иностранным производителям и экспортерам побудительную экономическую причину уклоняться от их выполнения²⁴. Следовательно, противообманные меры являются необходимыми для окончательного обеспечения эффективности антидемпинговых пошлин.

Такова в самых общих чертах ситуация с международно-правовым регулированием налогового уклонения и избежания, а также аналогичных практик. Наверное, именно слово «ситуация» наиболее подходит для характеристики существующего положения вещей. Пока говорить о сложившейся системе предписаний международных договоров нет оснований. Вероятно, это еще один довод, подтверждающий необоснованность заявлений о существовании так называемого международного налогового права.

²³ См.: Wermulst E., Waer P. Anti-Diversion Rules in Antidumping Procedures: Interface or Short-circuit for the Management of Interdependence? // Michigan Journal of International Law. 1990. Iss. 11. P. 1119-1194.

²⁴ Komuro N. U.S. Anti-Circumvention Measures and GATT Rules // Journal of World Trade. 1994. Vol. 28. №. 3. P. 5.