

НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

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

№ 2/2012

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.nalogprof.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. – дизайнер.

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», 2012 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: 28.06.2012

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Центр подготовки персонала
ФНС России, г. Санкт-Петербург
196105, Санкт-Петербург, ул. Иркутская 2
Заказ № 38

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Верстова Маргарита Евгеньевна

Судья Девятого арбитражного апелляционного
суда, 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

Заместитель начальника Государственной морской
академии им. адм. С.О. Макарова,
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

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Косвенные налоги при экспортно-импортных операциях 6

Гусейнова Гузель Мухтаровна,
доцент кафедры финансов Санкт-Петербургского государственного
университета экономики и финансов, профессор кафедры
финансовых рынков и финансового менеджмента «Высшей школы экономики», к.э.н.

Особенности применения налога на добавленную стоимость и акцизов при осуществлении внешнеэкономической деятельности связаны со спецификой экспортно-импортных операций. В связи с созданием Таможенного союза России, Белоруссии и Казахстана с середины 2010 года произошли существенные изменения в международном косвенном налогообложении. В статье рассматривается порядок применения косвенных налогов при торговле с хозяйствующими субъектами стран дальнего зарубежья; особое внимание уделяется основным изменениям при взаимной торговле в рамках Таможенного союза, приоритетным направлениям государственного регулирования внешнеэкономической деятельности.

Обеды за шведским столом 13

Диркова Елена Юрьевна,
генеральный директор ООО «БИЗНЕС-БУХГАЛТЕР», к.п.н.

Зачастую «социальный пакет» работника подразумевает коллективное потребление персоналом материальных и нематериальных благ на систематической основе. Между тем деперсонификация доходов физических лиц не влечет невозможность исчисления НДФЛ.

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Современные аспекты регулирования трансфертного ценообразования 16

Орлова Анастасия Александровна,
доцент кафедры финансов Санкт-Петербургского государственного университета
экономики и финансов, к.э.н.

В условиях бурного долгосрочного роста международной торговли в сочетании со сложной экономической средой и растущим бюджетным дефицитом многих стран правительства особенно заинтересованы в защите налоговых баз.

Это усиливает контроль правительства над вопросами трансфертного ценообразования, в этой связи развивается и законодательство, регулирующее деятельность транснациональных корпораций.

Выездная налоговая проверка: анализ практики и совершенствование методики ее проведения 21

Жемчужникова Ирина Витальевна,
ООО «Аудиторская фирма «ЛИТА»

Одним из условий функционирования налоговой системы является эффективный налоговый контроль, осуществляемый, в том числе, и путем проведения налоговых проверок. Налоговая проверка представляет собой процессуальное действие налоговой администрации по контролю за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов, осуществляемое путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций и иных отчетных документов, представляемых налогоплательщиками в налоговые органы. Статьей 87 НК РФ предусмотрены камеральные и выездные виды налоговых проверок.

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ

Новый порядок финансирования ВУЗов: выживут сильнейшие 36

*Беспалов Михаил Владимирович,
доцент, заместитель главного бухгалтера ФГБОУ ВПО
Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина, к.э.н.*

12 марта 2012 года Министерством образования и науки РФ было проведено совещание по переходу высших учебных заведений на нормативное финансирование государственных услуг в сфере образования. Анализу нового порядка финансирования ВУЗов, плюсам и минусам начавшейся реформы механизма финансирования высшей школы посвящена данная статья. В статье приводится законодательная база реформы, возможные цели ее проведения и ожидаемые итоги, которые оценить однозначно практически невозможно.

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Об отдельных особенностях разрешения споров по налоговым вопросам с участием иностранных лиц в арбитражных судах 39

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

*В статье анализируются отдельные актуальные проблемы,
связанные с правоприменительной практикой арбитражных судов при рассмотрении споров,
возникающих по налоговым вопросам с участием иностранных лиц.*

CONTENTS

ACCOUNTING AND TAXATION

Indirect taxes at export-import operations 6

Guseinova Guzel Mukhtarovna,

Associate Professor of Finance Department of Saint-Petersburg State University of Economics and Finance, Professor of Financial Markets and Financial Management Department of the Higher School of Economics, Ph.D. in Economics.

Special features of value-added tax and excise tax application at performing foreign economic activity are related to the specific character of export-import operations. Due to formation of the Customs Union between Russia, Belarus and Kazakhstan, significant changes have occurred in the field of international indirect taxation since the mid-2010. The Article describes the order of indirect taxes application at trade with business entities of the far-abroad countries, where particular attention is made to the main changes at mutual trading within the Customs Union; as well as to preferred trends of foreign economic activity state control.

Smorgasbord dinners 13

Dirkova Elena Yurievna,

General Director of «Business-Accountant» LLC.

Frequently, Employer's "fringe benefits" provide for collective use by staff of material and non-material benefits in a systematic manner. In the meantime, depersonification of individual income does not lead to failure of individual income tax calculation.

TAX ADMINISTRATION

Modern aspects of transfer pricing control 16

Orlova Anastasia Aleksandrovna,

Associate Professor of Finance Department of Saint-Petersburg State University of Economics and Finance, Ph.D. in Economics.

In terms of active long-term growth of international trade together with complex economic environment and growing budget deficit in many countries, the governments are particularly interested in protection of tax bases. This leads to increased governmental control of transfer pricing, due to which the law regulating transnational companies' activity develops.

CONTENTS

Field tax audit: analysis of practice and improvement of its methods..... 21

*Zhemchuzhnikova Irina Vitalyevna,
LLC «Audit Firm «LITA»*

One of the conditions of tax system functioning is the effective tax control being performed as well by way of tax audit. Tax audit appears as a procedural action performed by tax administration for compliance with the tax law control, calculation accuracy, timeliness and completeness of taxes and charges payment, performed by way of actual data comparison received as the result of tax control with tax declaration data and other accounting documents submitted by taxpayers to the tax authorities.

The Article 87 of the Tax Code of the RF provides desk and field tax audits.

One of the conditions of tax system functioning is the effective tax control being performed as well by way of tax audit. Tax audit appears as a procedural action performed by tax administration for compliance with the tax law control, calculation accuracy, timeliness and completeness of taxes and charges payment, performed by way of actual data comparison received as the result of tax control with tax declaration data and other accounting documents submitted by taxpayers to the tax authorities. The Article 87 of the Tax Code of the RF provides desk and field tax audits.

PROPOSALS. CONCEPTS. PROSPECTS

New order of Higher Educational Institutions financing: only the strongest ones will survive 36

*Bespalov Mikhail Vladimirovich,
Associate Professor, Deputy Chief Accountant of the FSBEI HPE
"Tambov State University named after G.R. Derzhavin", Ph.D. in Economics.*

On the 12th of March, 2012 the Ministry of Education and Science of Russia has held the meeting concerning the fact of higher educational institutions conversion to regulatory financing of state services in the field of education. The present article is concerned with the analysis of the new order of HEI financing, positive and negative sides of the reform started of the higher school financing mechanism. The article provides legal basis for the reform, its possible targets and results expected, which are practically impossible to be estimated.

ARBITRATION PRACTICE

On individual peculiarities of disputes settlement in arbitration courts concerning tax issues which involve foreign persons 39

*Laboskin Mikhail Alekseevich,
Chief State Customs Inspector of the Legal Service of
the North-Western Customs Administration, Ph.D. in Law.*

The Article provides the analysis of current problems related to the law enforcement practice of arbitration courts at disputes settlement concerning tax issues which involve foreign persons.

© 2012 г.

Г.М. Гусейнова

КОСВЕННЫЕ НАЛОГИ ПРИ ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЯХ

Гусейнова Гузель Мухтаровна – доцент кафедры финансов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, профессор кафедры финансовых рынков и финансового менеджмента «Высшей школы экономики», к.э.н.

(E-mail: oslan.67@mail.ru)

Аннотация. Особенности применения налога на добавленную стоимость и акцизов при осуществлении внешнеэкономической деятельности связаны со спецификой экспортно-импортных операций. В связи с созданием Таможенного союза России, Беларуси и Казахстана с середины 2010 г. произошли существенные изменения в международном косвенном налогообложении. В статье рассматривается порядок применения косвенных налогов при торговле с хозяйствующими субъектами стран дальнего зарубежья, особое внимание уделяется основным изменениям при взаимной торговле в рамках Таможенного союза, приоритетным направлениям государственного регулирования внешнеэкономической деятельности.

Ключевые слова: косвенные налоги, налог на добавленную стоимость, нулевая ставка, акцизы, Таможенный союз.

Осуществление экспортно-импортных операций связано со специфическими особенностями применения налога на добавленную стоимость и акцизов при перемещении товаров через таможенную границу РФ. Налоговое регулирование экспорта направлено на поддержание рационального соотношения вывоза и ввоза товаров, валютных доходов и расходов на территории РФ, а также обеспечение условий для интеграции национальной экономики в мировую. Налоговое регулирование импорта преследует протекционистские цели, т.е. защиты национальных производителей от иностранных конкурентов на внутреннем рынке, а также служит регулированию потребления продукции, которая не производится или производится в недостаточном количестве и обеспечивает поступления в федеральный бюджет.

В рыночных условиях участники ВЭД стремятся к наиболее выгодному распоряжению свободными денежными ресурсами, не допустить иммобилизации денежных средств, вызванной переплатой по налогам, и дополнительных расходов в виде штрафов и пеней, что требует знаний по исчислению и уплате таможенных налогов.

Налог на добавленную стоимость при ввозе товаров на территорию РФ стал взиматься с 1 февраля 1993 г. Согласно ст. 146 НК РФ одним из объектов НДС является ввоз товаров на таможенную территорию РФ. Размеры ставок НДС совпадают со ставками, применяемыми на территории РФ. Основная ставка составляет 18 %, льготная – 10 %. Ставки НДС не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через таможенную границу РФ, видов сделок, страны происхождения ввозимых товаров и других факторов.

При ввозе товаров на территорию РФ предусмотрен ряд льгот, которые условно можно разделить на две группы. Так, льготы предоставляются в следующих случаях:

1) если товары помещены под таможенные процедуры, исключающие возможность их реализации на территории РФ до выпуска для внутреннего потребления;

2) если операции по ввозу товаров на таможенную территорию РФ освобождены от обложения НДС. В частности, освобождению от уплаты НДС согласно ст. 150 НК подлежит ввоз:

- технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;
- товаров (за исключением подакцизных, ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ (согласно порядку, устанавливаемому Правительством РФ);
- важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники; протезно-ортопедических изделий; технических средств для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов; очков, линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных) (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);
- материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и(или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);
- художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов РФ;
- всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;
- продукции, произведенной в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования РФ на основании международного договора;
- необработанных природных алмазов;
- товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования персонала этих представительств, включая членов их семей;
- валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг;
- продукции морского промысла, выловленной и(или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) РФ, и др.

НДС по ввозимым товарам исчисляется по следующей формуле:

$$\text{НДС} = (\text{ТС} + \text{Пим} + \text{А}) \times \text{Сндс},$$

где НДС — сумма налога на добавленную стоимость; ТС — таможенная стоимость ввозимого товара; Пим — ввозная таможенная пошлина; А — акциз; Сндс — ставка НДС, %.

Для организаций важным моментом является возможность получения налогового вычета по НДС, уплаченного при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории. Налоговый вычет предоставляется по товарам, ввозимым как для продажи, так и для собственных производственных нужд. Суммы налога, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, подлежат вычету в полном объеме по мере принятия к учету этих товаров вне зависимости от оплаты их стоимости иностранным поставщикам.

Суммы НДС, уплаченные при ввозе, не подлежат вычету, а учитываются в стоимости ввозимых товаров (работ, услуг) в следующих случаях ввоза товаров (работ, услуг):

- используемых для операций по производству и(или) реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от налогообложения;
- используемых для операций по производству и реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;
- лицами, не являющимися налогоплательщиками;
- для производства товаров (работ, услуг), операции по передаче которых не признаются реализацией¹.

Если налогоплательщик принял к вычету суммы НДС, уплаченные таможенным органам при ввозе товаров (работ, услуг), затем использовал эти товары (работы, услуги) на вышеперечисленные операции, то соответствующие суммы НДС подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

¹ Перечень операций, не признаваемых реализацией, регламентирован п.3 ст.39 НК РФ.

Важным при обложении НДС ввозимых товаров является то, что данный налог исчисляется и уплачивается в соответствии с условиями избранной таможенной процедуры.

Обложение НДС производится по ставке 0 %² при реализации:

- товаров, вывезенных в режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, а также работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией этих товаров. К этим работам (услугам) относятся работы (услуги) по транспортировке и обслуживанию, включая услуги по сопровождению, погрузке, разгрузке и перегрузке, экспортируемых за пределы территории РФ и импортируемых в РФ товаров, выполняемые российскими перевозчиками;
- работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа, в том числе и по территории РФ, при оформлении перевозок едиными международными перевозочными документами, при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории РФ;
- работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса связанных с ними подготовительных наземных работ (услуг);
- припасов в таможенном режиме перемещения припасов;
- построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

Применение нулевой ставки означает «двойную льготу» для организаций. Во-первых, происходит освобождение от НДС операций по реализации товаров (работ, услуг). Во-вторых, предоставляются налоговые вычеты по суммам НДС, уплаченным за приобретенные материальные ресурсы (работы, услуги), использованные при производстве товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0 %. При этом возмещение НДС, уплаченного поставщикам материальных ресурсов при экспорте товаров (работ, услуг), производится только после поступления выручки на счет налогоплательщика в российском банке.

Для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки в налоговый орган представляется пакет документов, предусмотренный ст. 165 НК РФ. Конкретный перечень документов зависит от вида товаров (работ, услуг), видов сделок и транспортных средств.

Предельный срок, в течение которого налогоплательщик должен документально подтвердить законность применения нулевой ставки, составляет 180 дней со дня помещения товаров под таможенные режимы экспорта, транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов. При этом в течение этого срока экспортер не может воспользоваться правом на налоговый вычет по НДС, которые уплачены поставщикам товарно-материальных ценностей производственного назначения, использованных при производстве экспортируемых товаров. В связи с этим необходимо вести отдельный учет затрат по производству и реализации облагаемой и необлагаемой продукции.

Моментом определения налоговой базы при применении нулевой ставки является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. Если полный пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, транзита, перемещения припасов, НДС начисляется в общеустановленном порядке. В этом случае моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из двух дат: день отгрузки или день оплаты (частичной оплаты). При этом начисляются пени за каждый календарный день просрочки, начиная со следующего дня за установленным законодательством сроком уплаты налога. Кроме того, за несвоевременную уплату НДС предприятие несет ответственность в виде штрафных санкций.

Также суммы авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров на экспорт, не облагаются НДС. В случае, если налогоплательщик своевременно и в полном объеме не представил в налоговые органы необходимые для обоснования нулевой ставки документы, с авансовых платежей начисляется НДС. При представлении соответствующего пакета документов, подтверждающих факт экспорта товаров (работ, услуг) в более поздние сроки, уплаченные суммы НДС подлежат возврату (зачету) из бюджета, уплаченные штрафы и пени возврату (зачету) не подлежат.

Следует отметить, что в условиях финансового кризиса одной из антикризисных мер, направленных на поддержку российских экспортеров, явилось увеличение срока подтверждения нулевой ставки НДС до 270 дней на период с 1 июля 2008 года по 31 декабря 2009 года.

Акцизы – один из важнейших видов таможенных платежей. Порядок исчисления и уплаты акцизов по ввозимым на таможенную территорию РФ товарам имеет особенности по сравнению с порядком

² Ст. 164 НК РФ.

в отношении внутренних акцизов. Эти особенности связаны с различием ввоза на таможенную территорию и производства внутри страны как финансово-хозяйственных операций.

Перечень и ставки подакцизных товаров едины как при реализации подакцизных товаров на внутреннем рынке, так и при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. С 1 января 2004 года акцизами облагаются следующие товары, ввозимые на территорию РФ: этиловый спирт из всех видов сырья, спиртосодержащая и алкогольная продукция, табачные изделия, пиво, легковые автомобили, мотоциклы, дизельное топливо, бензин автомобильный, прямогонный бензин, масла для дизельных и карбюраторных двигателей.

Порядок исчисления акцизов зависит от вида установленных ставок акцизов. Различают следующие виды ставок акцизов:

- *процентные (адвалорные)* – установлены в процентах к налоговой базе;
- *твердые (специфические)* – установлены в фиксированном размере за единицу измерения облагаемых товаров;
- *комбинированные* – установлены в процентах к налоговой базе в стоимостном измерении и в фиксированном размере за единицу измерения облагаемых товаров.

С 2006 г. в России применяются только специфические и комбинированные (по сигаретам) ставки. Ставки акцизов являются едиными и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через таможенную границу РФ, видов сделок, страны происхождения ввозимых товаров и других факторов. Ставки акцизов подлежат ежегодной индексации и установлены ст. 193 НК РФ.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ *налоговая база акцизов* определяется как:

- 1) объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены *твердые (специфические)* налоговые ставки;
- 2) объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении *твердой (специфической)* налоговой ставки и как расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении *адвалорной (в процентах)* налоговой ставки – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены *комбинированные* налоговые ставки.

Правила определения расчетной стоимости сигарет и папирос определены ст. 187.1 НК РФ. Налогоплательщик должен самостоятельно установить максимальную розничную цену в отношении пачки сигарет каждой марки. Табачную продукцию нельзя продавать потребителям по цене выше установленной розничной цены. Максимальная розничная цена при ввозе табачной продукции декларируется налогоплательщиком путем подачи уведомления в таможенный орган по месту оформления подакцизных товаров. Заявленные цены должны действовать не менее одного календарного месяца.

Исчисление суммы акциза по ввозимым на территорию РФ товарам производится по следующим формулам:

- 1) если установлены специфические (твердые) ставки:

$$A = B \times K_{и} \times C_{т},$$

где *A* – сумма акциза; *B* – количество товара, *K_и* – коэффициент, учитывающий особенности единицы измерения, *C_т* – твердая ставка акциза.

При этом сумма акциза в отношении подакцизных товаров определенной емкости или расфасовки, рассчитывается по формуле:

$$A = B \times K_{е} \times C_{т} \times K_{в},$$

где *A* – сумма акциза; *B* – количество товаров (для табачных изделий – количество пачек, для алкогольной продукции – количество бутылок или иных емкостей); *K_е* – коэффициент, учитывающий количество (для табачных изделий – количество изделий в пачке) или объем (для алкогольной продукции – объем бутылок или иных емкостей); *C_т* – ставка акциза в рублях и коп. за единицу измерения; *K_в* – коэффициент, учитывающий объемное содержание безводного (стопроцентного) этилового спирта, содержащегося в алкогольной продукции, т.е. крепость винно-водочных изделий; используется в расчете, если ставка акциза установлена за 1 литр безводного (стопроцентного) этилового спирта, содержащегося в алкогольной продукции.

2) если установлены комбинированные ставки:

$$A = Bт \times Ке \times Ст + (Pс \times Ca) / 100 \%,$$

где *Bт* – количество товара (количество пачек или иных упаковок); *Ке* – коэффициент, учитывающий количество (для сигарет и папирос) либо массу (для табака) подакцизных товаров в соответствующих единичных упаковках, маркированных акцизными марками согласно установленному порядку; *Ст* – размер специфической налоговой ставки за единицу измерения подакцизного товара; *Ca* – размер адвалорной налоговой ставки в процентах; *Pс* – расчетная стоимость для сигарет и папирос одной марки (наименования), исчисляемая исходя из максимальной розничной цены.

Суммы акциза, фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, учитываются в стоимости подакцизных товаров. Если подакцизные товары в дальнейшем были использованы в качестве сырья для производства других подакцизных товаров, то суммы акциза, уплаченные при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ в режиме выпуска для внутреннего потребления, подлежат налоговому вычету.

Порядок применения акцизов, как и налога на добавленную стоимость, зависит от выбранной таможенной процедуры.

Важным способом обеспечения полноты сбора акцизов является обязательная маркировка ввозимых табачных изделий и алкогольной продукции (кроме пива). Покупка марок и сама маркировка производятся до фактического ввоза товаров на таможенную территорию РФ, а по алкогольной продукции – также и после получения подтверждения о фиксации сведений об указанной продукции, наносимых на акцизную марку, в единой государственной автоматизированной информационной системе учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции. Следует иметь в виду, что акцизный таможенный пост продает импортеру марки только при обеспечении уплаты всех таможенных платежей. Таким обеспечением выступают суммы, внесенные на депозит таможенного органа, либо гарантия банка. Размер обеспечения определяется таможенными органами, исходя из суммы таможенных платежей, уплачиваемых по подакцизным товарам, выпускаемым для внутреннего потребления. Ставка для расчета суммы обеспечения выполнения обязательства импортера по подакцизному товару устанавливается ФТС³ по согласованию с Минэкономразвития России. Эту особенность должны учитывать финансисты предприятий при налоговом планировании, так как из оборота изымается значительная часть денежных средств, необходимых для покупки марок и внесения таможенных платежей за ввозимые подакцизные товары.

Товар должен быть ввезен на таможенную территорию РФ и заявлен к таможенному оформлению не позднее девяти месяцев с момента продажи импортеру марок акцизного сбора.

При осуществлении ВЭД от уплаты акцизов налогоплательщик освобождается при реализации произведенных им подакцизных товаров и(или) передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья и помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ либо при ввозе подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону (далее – ОЭЗ).

При этом должны быть соблюдены следующие условия:

- обязательное предоставление поручительства уполномоченного банка, предусматривающее обязанность банка уплатить сумму налога и соответствующую пеню в случаях непредставления в налоговый орган документов, подтверждающих факт экспорта или ввоза в ОЭЗ подакцизных товаров;
- предоставление в налоговый орган по месту регистрации в обязательном порядке в течение 180 дней со дня реализации аналогичного пакета документов, как и при обосновании нулевой ставки НДС. Конкретный перечень документов приведен в ст. 198 НК РФ.

При отсутствии поручительства банка (банковской гарантии) налогоплательщик обязан уплатить акциз в порядке, предусмотренном для операций по реализации подакцизных товаров на территории РФ. Затем после подтверждения факта реального экспорта, уплаченные суммы подлежат возмещению из бюджета.

При экспорте алкогольных товаров льгота в виде освобождения от уплаты акциза предоставляется налогоплательщикам, имеющим лицензию на производство этой продукции и квоту на получение

³ Приказ ФТС России от 21.02. 2012 № 302 «Об установлении фиксированных сумм обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов в отношении подакцизных товаров».

(или закупку) этилового спирта. Кроме того, чтобы пользоваться данной льготой, предприятия должны вести раздельный учет затрат по производству экспортируемых товаров.

Таким образом, при применении косвенных налогов во ВЭД действует принцип страны назначения товаров, согласно которому при ввозе на таможенную территорию РФ товары облагаются НДС и акцизами, при вывозе в таможенном режиме экспорта применяются нулевая ставка НДС и льгота по акцизам.

Следует отметить, что данный принцип с 1 июля 2001 года применяется так же как со странами дальнего зарубежья и во взаимоотношениях со странами-участниками СНГ (с Республикой Беларусь с 2005 г.). С 2010 г. произошли существенные изменения в налоговом регулировании внешнеторговой деятельности в рамках Таможенного союза России, Беларуси и Казахстана. Остановимся на них более подробно.

Важным политическим шагом на пути к улучшению экономических отношений между странами в постсоветском пространстве стало создание Таможенного союза России, Беларуси и Казахстана, что, в свою очередь, повлекло изменения в международном законодательстве. Таможенный кодекс Таможенного союза – новый законодательный акт, регулирующий торгово-экономические отношения между странами-участниками. Международные соглашения имеют приоритет над внутренним законодательством, что потребовало внесения соответствующих изменений в российские законы. Согласно Таможенному кодексу Таможенного союза правовое регулирование особенностей таможенных отношений осуществляется на уровне национального законодательства государств-участников. Государственная Дума РФ в 2010 г. приняла Федеральный закон № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации». В таможенное законодательство внесены изменения в порядок таможенного декларирования товаров, корректировки таможенных деклараций, определения и подтверждения таможенной стоимости товаров, введены новые таможенные институты и понятия, такие как уполномоченный экономический оператор, таможенный представитель и пр.

До середины 2010 г. порядок взимания косвенных налогов в экспортно-импортных отношениях между хозяйствующими субъектами трех стран – России, Беларуси и Казахстана – регулировался двусторонними международными договорами: России и Беларуси – Соглашением о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг от 15 сентября 2004 года и Протоколом о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг от 23 марта 2007 года; России и Казахстана – Соглашением о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле от 9 октября 2000 года; Беларуси и Казахстана – Соглашением о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ) от 2 февраля 1999 года.

С июля 2010 года косвенные налоги в рамках Таможенного союза взимаются по принципу «страны назначения» в условиях отмены таможенного оформления и таможенного контроля на внутренних границах. Новый порядок взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, оказании услуг и выполнении работ в Таможенном союзе установлен Соглашением между Правительствами Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан от 25.01.2008 года. В соответствии с названным Соглашением был принят Протокол «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе» от 11.12.2009, который в России ратифицирован Федеральным законом от 19.05.2010 № 98-ФЗ Согласно решению Межгосударственного совета ЕвразЭС от 21.05.2010 № 36 «О вступлении в силу международных договоров, формирующих договорно-правовую базу Таможенного союза». Соглашение от 25.01.2008 и протокол от 11.12.2009 вступили в силу с июля 2010 года.

Названное Соглашение разработано на основе действовавших ранее нормативных актов. Однако, следует учитывать следующие изменения в порядке взимания налогов:

- Соглашение России и Беларуси от 15 сентября 2004 года относилось лишь к перемещению товаров, которые были произведены в России или Беларуси, а действие трехстороннего Соглашения от 25 января 2008 года распространяется на все товары, происходящие с территорий, как перечисленных выше, так и других стран;

- при импорте товаров косвенные налоги с июля 2010 года взимаются налоговыми органами государства, на территорию которого ввозятся товары. При этом косвенные налоги не уплачиваются, если ввозимые товары не подлежат налогообложению при ввозе в соответствии с законодательством страны-импортера. Ставки налога на добавленную стоимость и акцизов на ввозимые в страну товары не должны превышать ставки косвенных налогов на внутреннем рынке, что направлено на обеспечение свободного перемещения товаров;

– обязанность по уплате косвенных налогов предусмотрена и для организаций, применяющих специальные налоговые режимы;

– установлены новые правила определения налоговой базы по импортированному товару: налоговая база по НДС при импорте товаров будет определяться на основании стоимости приобретенных товаров и акцизов по подакцизным товарам;

– при экспорте (импорте товаров в) из Казахстана в налоговый орган представляется пакет документов, аналогичный тому, что представляется при экспорте (импорте в) из Беларуси. При этом список документов, требуемых по сделкам экспорта (импорта в) из Казахстана, дополнен Заявлением о ввозе товаров и уплате косвенных налогов;

– определен единый для экспорта в Беларусь и для экспорта в Казахстан срок представления в налоговые органы документов, обосновывающих применение ставки 0% по налогу на добавленную стоимость – 180 календарных дней с даты отгрузки товаров; ранее в отношении экспорта в Беларусь был предусмотрен срок 90 дней. В случае неподтверждения факта экспорта в установленные сроки косвенные налоги начисляются за тот налоговый период, на который приходится дата отгрузки товаров. При этом по налогу на добавленную стоимость датой отгрузки признается дата первого по времени составления первичного бухгалтерского документа, оформленного в адрес покупателя товаров. При подтверждении ставки 0 % по НДС копии транспортных и товаросопроводительных документов представляются в налоговые органы без отметок таможенного органа в силу отсутствия таможенного контроля;

– основным документом, регламентирующим перемещение товаров через таможенную границу государства, вместо грузовой таможенной декларации стало заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, основными функциями которого являются подтверждение законности сделки, уплаты косвенных налогов при ввозе товаров и совершения операций при экспорте;

– предусмотрены особенности по применению нулевой ставки при экспорте и уплате НДС при импорте по договорам лизинга, бартерным договорам, договорам товарного кредита;

– при выполнении работ, оказании услуг по договору с резидентом Казахстана вводится порядок взимания НДС, аналогичный тому, что был предусмотрен в отношениях с Республикой Беларусь. Кроме того, перечень услуг, которые облагаются по месту нахождения покупателя, дополнен по сравнению с перечнем, который был предусмотрен Протоколом России и Беларуси от 23 марта 2007 года;

– налог на добавленную стоимость и акцизы уплачиваются в бюджет не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров; акцизы по товарам, подлежащим маркировке, уплачиваются в сроки, установленные законодательством страны-импортера. Следовательно, в отношении российских организаций и предпринимателей, производящих ввоз товаров ежемесячно, появилась определенная налоговая несправедливость, так как они обязаны представлять налоговые декларации ежемесячно, в то время как все налогоплательщики, в том числе импортирующие товары из других стран, не входящих в Таможенный союз, представляют налоговые декларации только ежеквартально;

– налоговые вычеты по косвенным налогам производятся в порядке, предусмотренном законодательством страны-участницы Таможенного союза.

Таким образом, при взимании косвенных налогов в рамках Таможенного союза России, Беларуси и Казахстана также применяется принцип «страны назначения» с вышеперечисленными особенностями.

При дальнейшем совершенствовании таможенного законодательства приоритетными направлениями в регулировании ВЭД остаются: обеспечение экономической безопасности России при осуществлении внешней торговли товарами; сохранение и снижение налоговой нагрузки на бизнес по сравнению с Таможенным кодексом РФ, обеспечение таможенного регулирования, обременяющего бизнес не более чем в Беларуси и Казахстане; упрощение таможенных процедур при экспорте товаров, не облагаемых вывозными таможенными пошлинами, и импорте высокотехнологичных и инновационных товаров.

© 2012 г.

Е.Ю. Диркова

ОБЕДЫ ЗА ШВЕДСКИМ СТОЛОМ

*Диркова Елена Юрьевна – генеральный директор ООО «БИЗНЕС-БУХГАЛТЕР», к.п.н.
(E-mail: bus-acc@yandex.ru)*

Аннотация. Зачастую «социальный пакет» работника подразумевает коллективное потребление персоналом материальных и нематериальных благ на систематической основе. Между тем деперсонификация доходов физических лиц не влечет невозможность исчисления НДФЛ.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, доход в натуральной форме, экономическая выгода, коллективное потребление, шведский стол.

При питании по принципу шведского стола доходы работников можно определить расчетным путем. Такую рекомендацию содержит письмо Минфина России от 18.04. 2012 № 03-04-06/6-117. В нашей статье – комментарии к этому письму.

Для улучшения результатов производственной деятельности компания планирует предоставлять своим сотрудникам питание в счет заработной платы. С этой целью в трудовые договоры с работниками будут внесены необходимые дополнения. Руководство намерено учесть затраты на питание в расходах по налогу на прибыль как расходы на оплату труда.

При этом питание, а точнее – обеды, решено организовать по типу шведского стола. Особенность этой системы в том, что количество продуктов, непосредственно употребленных работником, установить невозможно.

Возникают вопросы: как в такой ситуации исчислить НДФЛ и поддается ли он определению в принципе? Эта ситуация рассмотрена в письме Минфина России от 18.04. 2012 № 03-04-06/6-117. Обсудим ее с разных сторон.

Особенности трудовых отношений

Компания рассматривает стоимость питания в качестве одной из составляющих системы оплаты труда. Действительно, ст. 131 Трудового кодекса РФ такой вариант допускает. Однако для оплаты труда в неденежной форме нужно еще и заявление работника. Условие о натуральных выплатах в трудовом договоре закреплению не подлежит.

Волеизъявление работника на питание – добровольное действие. А значит, он вправе отказаться от обедов и потребовать их стоимость. Выдача заработной платы в подобной форме признается обоснованной, если она является обычной или желательной в данных отраслях промышленности, видах экономической деятельности или профессиях. Эти разъяснения содержит пункт 54 (в) Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 17.03.2004 № 2.

Расходы на «коллективное» питание

Компания намерена учитывать затраты на питание в составе расходов на оплату труда (п. 25 ст. 255 НК РФ).

Между тем, размеры оплаты труда, установленные в трудовом договоре, должны быть конкретными и выражаться в денежной сумме (ст. 57, ст. 136 ТК РФ).

Если же трудовой договор содержит условие об обедах без указания их стоимости, то затраты на питание по котловому принципу (на трудовой коллектив в целом) не могут рассматриваться как расходы на оплату труда.

Кормление работников в описанных условиях представляет собой услугу общественного питания. В результате оказания этих услуг компания получает налогооблагаемый доход. Тогда стоимость продуктов нужно отнести к материальным расходам (пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ), но лишь в том случае, если эта деятельность не подпадает под налогообложение ЕНВД (пп. 8 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

Как определить доход работника?

Правда, компания задает вопрос об исчислении НДФЛ.

Она считает, что доход конкретного работника за шведским столом не поддается определению. Ведь персонифицировать объем его потребления невозможно, поэтому не может быть исчислен и НДФЛ. В поддержку своей позиции компания ссылается на ст. 41 НК РФ.

Между тем, данная статья вовсе не оправдывает налогового агента и не защищает налогоплательщика. Дело в том, что она не требует точного определения экономической выгоды, а допускает оценку этой суммы. То есть позволяет оперировать приближенной, ориентировочной величиной дохода, признает возможность существования ограничений для установления размера дохода. И тем самым узаконивает вероятностный, статистический подход.

Для определения дохода обратимся к главе 23 НК РФ.

Работники получают доходы в натуральной форме (п. 1 ст. 210, п. 1 и пп. 3 п. 2 ст. 211 НК РФ). При этом компания оплатила за работника не товары (продукты питания), а услугу – обед в целом. Поэтому она обязана установить для целей налогообложения цену именно обеда (сделки с работником), и такая цена не обязательно представляет собой его фактическую цену (п. 3 ст. 105.3 НК РФ).

А теперь представим себе порционное питание. Если налогоплательщик съел предложенную порцию лишь наполовину, это не значит, что он получили доход в сумме половины стоимости блюда.

В итоге нужно признать: из того, что невозможно идентифицировать потребленные работником продукты питания, не следует невозможность оценки величины его налогооблагаемого дохода.

Сомнительная экономия работодателя

Итак, чтобы рассматривать питание работников как составную часть оплаты труда, необходимо прописать его конкретную стоимость в трудовом договоре. А тогда эти суммы подлежат включению в базу для начисления страховых взносов. Основание – п. 6 ст. 8 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

Но предположим, что условие о питании предусмотрено в трудовых договорах в составе «социального пакета», без указания его стоимости. Если работодатель намерен отстаивать позицию о невозможности установления индивидуального дохода работника, то он в принципе не вправе учитывать соответствующие затраты в расходах по налогу на прибыль (п. 21 ст. 270 НК РФ). А значит, стоимость коллективного питания подлежит обложению НДС – как передача товаров или оказание услуг для собственных нужд (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ). С теми же налоговыми последствиями работодатель может прописать в трудовых договорах обязанность организовывать корпоративные банкеты к праздничным дням.

Перспективы налоговых споров по НДФЛ

Минфин России предлагает рассчитать налоговую базу для каждого налогоплательщика на основе общей стоимости предоставляемого питания и данных из табеля учета рабочего времени. Разумеется, в расчет принимаются только работники, согласившиеся пользоваться шведским столом.

Аналогичная позиция уже была отражена в письме Минфина России от 19.06.2007 № 03-11-04/2/167. Но с 1 января 2012 года разъяснения Минфина России являются обязательными для налоговых органов (пп. 5 п. 1 ст. 32, п. 1 ст. 34.2 НК РФ).

По мнению автора, расчетная величина дохода работника является его правомерной оценкой.

Противоположная точка зрения опирается на п. 8 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 21.06.1999 № 42 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога». Однако в нем анализируются два судебных спора. Второй возник в связи с тем, что работники получали талоны на питание в ресторане. По какому принципу оно было организовано в самом ресторане – арбитры вникать не стали. Не исключено, что в форме шведского стола, право на доступ к которому давал талон. Решающим аргументом для применения санкций к налоговому агенту был систематический характер питания.

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.

© 2012 г.

А. А. Орлова

СОВРЕМЕННЫЕ АСПЕКТЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Орлова Анастасия Александровна – доцент кафедры финансов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, к.э.н.

(E-mail: Anastasya_orlova@mail.ru)

Аннотация. В условиях бурного долгосрочного роста международной торговли в сочетании со сложной экономической средой и растущим бюджетным дефицитом многих стран правительства особенно заинтересованы в защите налоговых баз. Это усиливает контроль правительства над вопросами трансфертного ценообразования, в этой связи развивается и законодательство, регулирующее деятельность транснациональных корпораций.

Ключевые слова: транснациональные компании, соглашение о ценообразовании, рыночные цены, холдинговые компании, система отбора налогоплательщиков, анализируемый налогоплательщик.

Стремительное увеличение с 1950 года числа транснациональных компаний и расширение географической среды их деятельности, активная международная торговля вследствие устранения торговых барьеров стали основной причиной возникновения проблем, связанных с налогообложением в условиях применения трансфертных цен¹.

Разработка правовых норм и институтов, направленных на предотвращение искажения налоговой базы в результате произвольного перемещения подразделениями ТНК налогооблагаемой прибыли, была инициирована в 1960-х гг. на уровне национального законодательства отдельных стран, а позже – в двусторонних налоговых соглашениях между государствами. Юридическое закрепление соответствующих правовых инструментов на международном уровне было осуществлено в 1963 г. в Модельной конвенции ОЭСР о налоге на доходы и капитал. Таким образом, трансфертное ценообразование как экономико-правовое явление и, как следствие, правовые механизмы, направленные на его регулирование, появились в рамках национальных юрисдикций отдельных государств².

В настоящее время контроль за трансфертным ценообразованием стал одним из наиболее приоритетных направлений, на котором делают акцент налоговые органы США и Канады. Аудиторы Налогового управления США при проверке деятельности холдинговых компаний более детально подходят к трансфертному ценообразованию. В США участились случаи проведения проверок в отношении услуг, оказываемых друг другу организациями одной группы. Наблюдается тенденция к сокращению количества заключаемых предварительных соглашений о ценообразовании: в 2006 и 2007 – более 100 соглашений в год, в 2010 – 70 соглашений. Процесс заключения соглашений не очень быстрый, а также весьма сложный. Прослеживается динамика увеличения среднего срока рассмотрения соглашений (рис. 1)³.

¹ Buckley P.J. Incentives to transfer profits: a Japanese Perspective, Appl. Economics. L., 2001. Vol.33. №15. P. 2009.

² Analysis and Comparison of National Systems and OECD Guidelines. Transfer Pricing Database. International Organizations. OECD.

³ Костальгин Д., Трансфертные цены: соглашения о ценообразовании. 20.04.2012, http://taxpravo.ru/blog/statya-189254-transfertnyie_tsenyi_soglashenie_o_tsenoobrazovanii



Рис. 1. Динамика сроков рассмотрения заявлений на заключение соглашений о трансфертном ценообразовании

Наиболее популярными сферами деятельности компаний, по которым поступают заявления о соглашениях, стали: производство компьютеров и электротехники, оптовая торговля товарами длительного и недлительного срока использования, профессиональные, научные и технические услуги.

Несмотря на то что во многих странах на сегодняшний день заключаются предварительные соглашения о ценообразовании, есть страны, где это не практикуется (Норвегии, Аргентина, ЮАР, Индия, Чили).

В настоящее время актуальным остается вопрос об избежании двойного налогообложения для США и Канады. Подписанный двумя странами Американо-канадский протокол, предусматривающий обязательное арбитражное разбирательство при разрешении споров об избежании двойного налогообложения, должен стать серьезным шагом в этом направлении.

В Латинской Америке еще пятнадцать лет назад не было норм, регулирующих вопросы трансфертного ценообразования. Начиная с 1997 г. страны стали принимать международные стандарты по ТЦ. Относительно зрелыми в вопросах ценообразования являются Мексика, Аргентина и Венесуэла.⁴

Регулирование трансфертного ценообразования в странах Азиатско-Тихоокеанского региона продолжает набирать обороты, налоговые органы стараются ещё больше ужесточить контроль за соблюдением требований и норм, а также увеличить бюджет расходов, используемый для проведения контрольных мероприятий в сфере трансфертного ценообразования.

В странах Азиатско-Тихоокеанского региона также происходят изменения касательно заключения соглашений о ценообразовании. Однако в этом регионе, в отличие от США, количество заключенных соглашений растет: в Японии ежегодно заключается около 100 соглашений, а в Австралии и Корее – более 20.

В большинстве Европейский стран ведется контроль за ценообразованием согласно международным принципам, а в некоторых странах (Россия, Австрия, Ирландия) национальное законодательство совершенствуется, основываясь на Руководстве ОЭСР.

В этом регионе растет количество заключаемых соглашений об избежании двойного налогообложения, хотя раньше многие корпорации были согласны на уплату налогов сразу в нескольких странах, если это не вело к существенным последствиям.

Практика показывает, что трансфертное ценообразование является международной проблемой,

⁴ Правила трансфертного ценообразования во всем мире быстро меняются; государственные органы уделяют им повышенное внимание, Пресс-релиз КПМГ, 14.06.2011, <http://www.kpmg.com/ua/ru/issuesandinsights/articlespublications/press-releases/pages/heightened-government-scrutiny-leads.aspx>.

решением которой послужила разработка правовых норм и институтов, направленных на предотвращение искажения налоговой базы в результате произвольного перемещения между подразделениями ТНК налогооблагаемой прибыли в начале 1960-х гг. на уровне национальных законодательств отдельных стран. Основным международным правовым актом, регламентирующим порядок налогообложения при применении трансфертных цен, является Руководство ОЭСР 1995 г. Национальные законодательства многих стран стараются придерживаться положений данного документа⁵, и Российская Федерация не является исключением.

Расцвет трансфертного ценообразования в СССР можно отнести к концу 80-х гг. XX века, когда были приняты Закон о государственном предприятии и Закон о кооперации, принятый годом позже. Два новых законодательных акта повысили самостоятельность государственных предприятий, которые создавали все больше и больше малых предприятий. Эти предприятия имели привилегии при получении продукции и ресурсов от государственных организаций. Передача осуществлялась бесплатно или же по номинальным ценам.

В начале 1990-х гг. в России действовали правила, по которым цену на продукцию при передаче внутри организации нельзя было устанавливать ниже себестоимости.

В 1999 г. вступила в силу первая часть НК РФ. В соответствии со ст. 40 НК РФ налогоплательщики должны были ориентироваться на отклонение используемых цен не более чем на 30 % (впоследствии 20 %) от рыночных цен на аналогичную продукцию. Также Кодексом были определены сделки, которые вправе проверять налоговые органы на соответствие используемых цен рыночному уровню: сделки между взаимозависимыми лицами и товарообменные операции, внешнеторговые сделки и сделки, цены которых отклоняются более чем на 20 % в сторону понижения или повышения от уровня цен по аналогичным сделкам в пределах непродолжительного периода времени⁶.

Произведенный анализ проведения контрольных мероприятий по ст. 40 НК РФ, а также по арбитражной практике в отношении налога на прибыль организаций по вопросам трансфертного ценообразования за период 2009–2010 гг. между налогоплательщиками и такими налоговыми органами, как межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, Управления ФНС России по г. Москве, г. Санкт-Петербургу, Краснодарскому краю, Московской, Кемеровской, Магаданской и Челябинской областям, показал, что доначисления налогов по основаниям, предусмотренным в ст. 40 НК РФ, не получили широкого распространения и являются единичными случаями, а потому и налоговые споры по данным основаниям также единичны⁷.

С момента вступления в силу первой части НК РФ прошло более 12 лет, а, следовательно, нормы, регламентирующие механизм контроля над ценами, устарели.

С принятием закона от 18.07. 2011 № 227-ФЗ в НК РФ включен новый раздел, регулирующий вопросы трансфертного ценообразования. Одним из нововведений закона стало появление отдельного вида мероприятий налогового контроля. Помимо уже существующих выездной и камеральной налоговых проверок налоговые органы будут проводить проверку полноты исчисления и уплаты налогов, связанных с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок территориальных налоговых органов. При проведении налоговой проверки в связи с проведением сделок между взаимозависимыми лицами налоговый орган вправе проверить полноту уплаты налога на прибыль, НДС (в случае, если одна из сторон не является плательщиком НДС), НДФЛ (в отношении индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов) и НДПИ.

Новый вид налоговой проверки проводится федеральным налоговым органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту его нахождения,

⁵ Налоговые аспекты трансфертного ценообразования. Сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. К.А. Непесов, 2007, Москва, Волтерс Клувер, С. 24.

⁶ Трансфертное ценообразование в России и за рубежом. Серов А. В., Корабельников А.А., Закон, 2011, № 5, С. 51.

⁷ И.В.Васильев. Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности администрирования налога на прибыль организаций и эффективности мер, направленных против минимизации налоговых обязательств с использованием трансфертного ценообразования, за 2009-2010 годы», Бюллетень счетной палаты, № 9, 2011.

т.е. полномочия по контролю над сделками для целей налогообложения отнесены исключительно к компетенции центрального аппарата ФНС России. Для этих целей уже создано Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества.

Абсолютным новшеством Закона № 227-ФЗ является введение возможности заключения предварительного соглашения о ценообразовании. Такой документ позволяет налогоплательщику согласовать с налоговыми органами методы определения цены, которые будут использоваться в течение всего срока действия соглашения, и совершать контролируемые сделки с использованием этих методов, не опасаясь доначислений. Данное нововведение доступно только для крупнейших налогоплательщиков.

Соглашение о ценообразовании может быть заключено сроком не более чем на 3 года с возможностью продления на два года. В соглашении обязательно определяются не только методы определения цен, но и перечень источников информации, которые могут быть использованы как подтверждение соответствия цен сделок условиям соглашения, а также перечень документов, подтверждающих исполнение условия соглашения. Заключенное соглашение вступает в силу с 1 января года, следующего за годом подписания такого соглашения, однако оно может распространяться на весь период начиная с даты заключения соглашения.

Налогоплательщик, желающий заключить соглашение о ценообразовании, должен подать заявление⁸ в налоговый орган, а также уплатить госпошлину в размере 1,5 млн руб. Налоговые органы, с своей очередь, рассматривают запрос в течение 6 месяцев с возможностью продления срока рассмотрения до 9 месяцев и выносят решение о заключении или незаключении соглашения.

Следует отметить, что в отношении консолидированной группы не могут быть проведены проверки соответствия используемых цен рыночным ценам.

Практика уплаты налога по совместной деятельности нескольких организаций компании совершенно нова для России. Насколько успешным станет представленный подход покажет время. Можно предположить, что в случае успешного функционирования нововведения и требования к консолидированным группам, прописанные в законе, будут снижены, а возможность уплаты налога на прибыль по совместным результатам деятельности будет доступна более широкому кругу налогоплательщиков.

Кроме вышеперечисленных новаций, законом о трансфертном ценообразовании введено понятие симметричной корректировки, что подразумевает под собой возможность одной из сторон сделки скорректировать свою налоговую базу в случае, если другой стороне ФНС России доначислила налоги. Корректировка имеет место только по уведомлению ФНС, которое направляется ФНС в срок не более одного месяца с момента погашения стороной-должником недоимки по налогам.

При применении корректировок нет необходимости вносить изменения в первичные документы, но это можно учесть в налоговых декларациях⁹.

Немаловажным является и тот факт, что по новому Закону нет безопасного коридора цен (ранее – 20 %), поэтому отклонение цен на 2–3 % от «рыночных» уже может служить основанием для доначислений. При больших суммах сделок даже такие отклонения могут дать очень существенные доначисления (например, при экспорте на 1 млрд долларов в год корректировка базы в 2–3 % по налогу на прибыль может составить 20–30 млн долларов). С практической точки зрения, ФНС РФ будет располагать большим массивом обоснований методов ценообразования различных налогоплательщиков и при разном уровне цен разных компаний методологическое обоснование, представленное одной компанией, может быть использовано против другой компании или наоборот. В этой ситуации ФНС РФ нет нужды самой выполнять сложные расчеты цен, рентабельности и т. д. – ориентир для этого п. 6 ст. 105.6 НК РФ.

Следует отметить, что, несмотря на введение нового законодательства, остается немало неточностей относительно введения правил регулирования трансфертного ценообразования. Налоговые органы столкнулись с исключительно новым процессом проверки налогоплательщиков, а следовательно, им необходимо создать определенную схему процедуры проведения проверок, а также определить те области проверки, на которые будет сделан наибольший упор.

Прежде всего, необходимо разработать систему отбора налогоплательщиков (в т.ч. холдинговых структур или групп налогоплательщиков), которые будут подпадать под контроль.

С целью обеспечения максимально эффективного проведения планируемой выездной налоговой проверки и разработки ее стратегии в ходе анализа информации по налогоплательщику необходимо собрать, обработать и проанализировать всю имеющуюся информацию, касающуюся деятельности проверяемого налогоплательщика.

После получения всех необходимых сведений необходимо сравнить полученные данные по анализируемому налогоплательщику с данными по аналогичным налогоплательщикам. Аналогичными можно признать налогоплательщиков по следующим признакам:

- вид экономической деятельности;
- ассортимент выпускаемой продукции;
- сопоставимая выручка от продажи продукции;
- один режим налогообложения.

Если проверяемый налогоплательщик является одним из участников холдинговой структуры, необходимо определить его роль в общей структуре корпорации, а также понять, как устроен бизнес данной группы налогоплательщиков. Прежде всего следует для наглядности построить схему группы, в которой необходимо изобразить проверяемого налогоплательщика, а также всех участников группы.

Холдинговые компании чаще всего представляют собой многоуровневую структуру по примеру вертикально-интегрированных компаний, наличие которых широко распространено в газовой, нефтяной отрасли, машиностроении и транспорте. Детальный анализ позволяет понять роль и участие запланированного к проведению проверки налогоплательщика в группе, определить, что делает налогоплательщик и с помощью каких лиц: например, напрямую ли закупается товар у производителя либо с помощью цепочки посредников, включенных в оборот исключительно для осуществления расчетов и увеличения цены приобретения товаров.

Введение в 2012 г. нового законодательства вывело Российскую Федерацию на новый уровень в сфере регулирования трансфертного ценообразования, однако остается немало нерешенных вопросов и недопонимания относительно вступления в силу новых правил. Нормы, изложенные в Законе № 227-ФЗ, весьма непривычны для российской налоговой практики, но без них невозможно построить конкурентоспособную налоговую систему, основанную на эффективном налоговом администрировании, целью которого является не только борьба с уклонением от уплаты налогов, но и предотвращение от перемещения налоговой базы за пределы территории Российской Федерации.

⁸ Письмо ФНС России от 12.01.2012 № ОА-4-13/85 «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения».

⁹ Контроль цен налоговыми органами: какие изменения нас ждут в 2012 году?. Ю. Хачатурян, Справочник экономиста, №12, 2011, http://www.profiz.ru/se/12_2011/Kontrol_cen_nalog_organ/

© 2012 г.

И. В. Жемчужникова

ВЫЕЗДНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА: АНАЛИЗ ПРАКТИКИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ЕЕ ПРОВЕДЕНИЯ

Жемчужникова Ирина Витальевна – ООО «Аудиторская фирма «ЛИТА»

(E-mail: gemchug1981@mail.ru)

Аннотация. Одним из условий функционирования налоговой системы является эффективный налоговый контроль, осуществляемый, в том числе, и путем проведения налоговых проверок. Налоговая проверка представляет собой процессуальное действие налоговой администрации по контролю за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов, осуществляемое путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций и иных отчетных документов, представляемых налогоплательщиками в налоговые органы. Статьей 87 НК РФ предусмотрены камеральные и выездные виды налоговых проверок.

Ключевые слова: выездная налоговая проверка, подготовка, планирование, организация и проведение выездных проверок.

Выездные проверки – наиболее результативная форма налогового контроля, поскольку она связана с проверкой показателей деятельности налогоплательщика и включает непосредственное соприкосновение последнего с налоговыми органами. Кроме того, именно в рамках выездной проверки к налогоплательщику могут быть применены наиболее радикальные принудительные меры (выемка, осмотр, инвентаризация).

Критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки

Одной из причин безрезультативного проведения выездных налоговых проверок является некачественный отбор кандидатов на проверку. По мнению ФНС России¹ налогоплательщик должен быть включен в план выездных налоговых проверок при условии, что в отношении данной компании у инспекции имеются сведения об участии в схемах минимизации налогов либо результаты предпроверочного анализа свидетельствуют о предполагаемых правонарушениях.

Для проведения комплексного предпроверочного анализа в кратчайшие сроки сотрудники налоговой инспекции используют возможности внутренних баз данных с различными сведениями о налогоплательщиках, такие как «Схемы уклонения от налогообложения», «Однодневка», «Досье рисков», «Таможня», «НДС», «ВНП-отбор», что позволит им не пропустить информацию о налогоплательщике, собранную другими отделами.

Информационный ресурс «Схемы уклонения от налогообложения» позволяет осуществить сбор, накопление и анализ информации, содержащей сведения о выявленных в результате контрольных мероприятий налоговых органов схемах уклонения от налогообложения, и налогоплательщиков, применяющих эти схемы.

¹ Как ФНС планирует повышать эффективность выездных проверок в 2010 году // Практическое налоговое планирование. – 2010. - № 5. – С. 72.

Комплекс задач «Однодневка» осуществляет сбор и учет информации об организациях, не представляющих или представляющих «нулевую» бухгалтерскую отчетность в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет, а также передачу на региональный уровень данных об указанных налогоплательщиках.

База данных «Досье рисков» содержит записи о представлении и непредставлении налогоплательщиком налоговой отчетности в соответствии с его налоговыми обязательствами. Налоговые обязательства плательщика отражены в соответствующей таблице «Налоговые обязательства» – это перечень налогов, по которым налогоплательщик обязан отчитываться и по которым ведутся карточки расчетов с бюджетом для него.

Для приема сведений из таможни и из пограничной службы существует справочник «Таможня».

Основная цель создания ПК «НДС» заключается в формировании и ведении в налоговых органах Российской Федерации всех уровней информационного ресурса, содержащего сведения о ВЭД налогоплательщиков в части подтверждения правомерности возмещения из федерального бюджета сумм налога на добавленную стоимость при экспорте товаров.

Информационный ресурс «ВНП-Отбор» предназначен для формирования перечня объектов для выездной налоговой проверки на основании рейтинговой системы экспертных оценок вероятности совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений. «ВНП-Отбор» является наиболее важным информационным ресурсом для выбора налогоплательщиков в целях проведения выездных налоговых проверок.

В качестве критериев отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок в рамках задачи «ВНП-Отбор» используется совокупность экспертных оценок, разработанных на основе опыта контрольной работы территориальных налоговых органов ФНС России.

Указанная совокупность экспертных оценок включает в себя три группы критериев отбора:

- рабочие критерии отбора;
- косвенные критерии отбора;
- информативные критерии отбора.

Рабочие и косвенные критерии рассчитываются на основании показателей налоговой и бухгалтерской отчетности, представляемой налогоплательщиком в налоговые органы по месту постановки на учет, а также на основании сведений о налогоплательщиках, поступающих в налоговые органы из внешних источников. В зависимости от расчетных значений рабочих критериев может быть сделан вывод о значительной вероятности совершения налогоплательщиком налоговых нарушений в течение периода, за который анализируются данные отчетности. Значения косвенных критериев отбора свидетельствуют о меньшей (по сравнению с рабочими критериями) вероятности совершения налоговых нарушений.

Информативные критерии отбора представляют собой показатели, характеризующие необходимость или целесообразность включения налогоплательщиков в планы выездных налоговых проверок в соответствии с утвержденными регламентами планирования, подготовки и проведения выездных налоговых проверок и другими факторами.

На основании вышеуказанных критериев налогоплательщики, набравшие наибольшее количество баллов, должны включаться в план выездных налоговых проверок².

На отбор налогоплательщиков для выездных налоговых проверок также влияют:

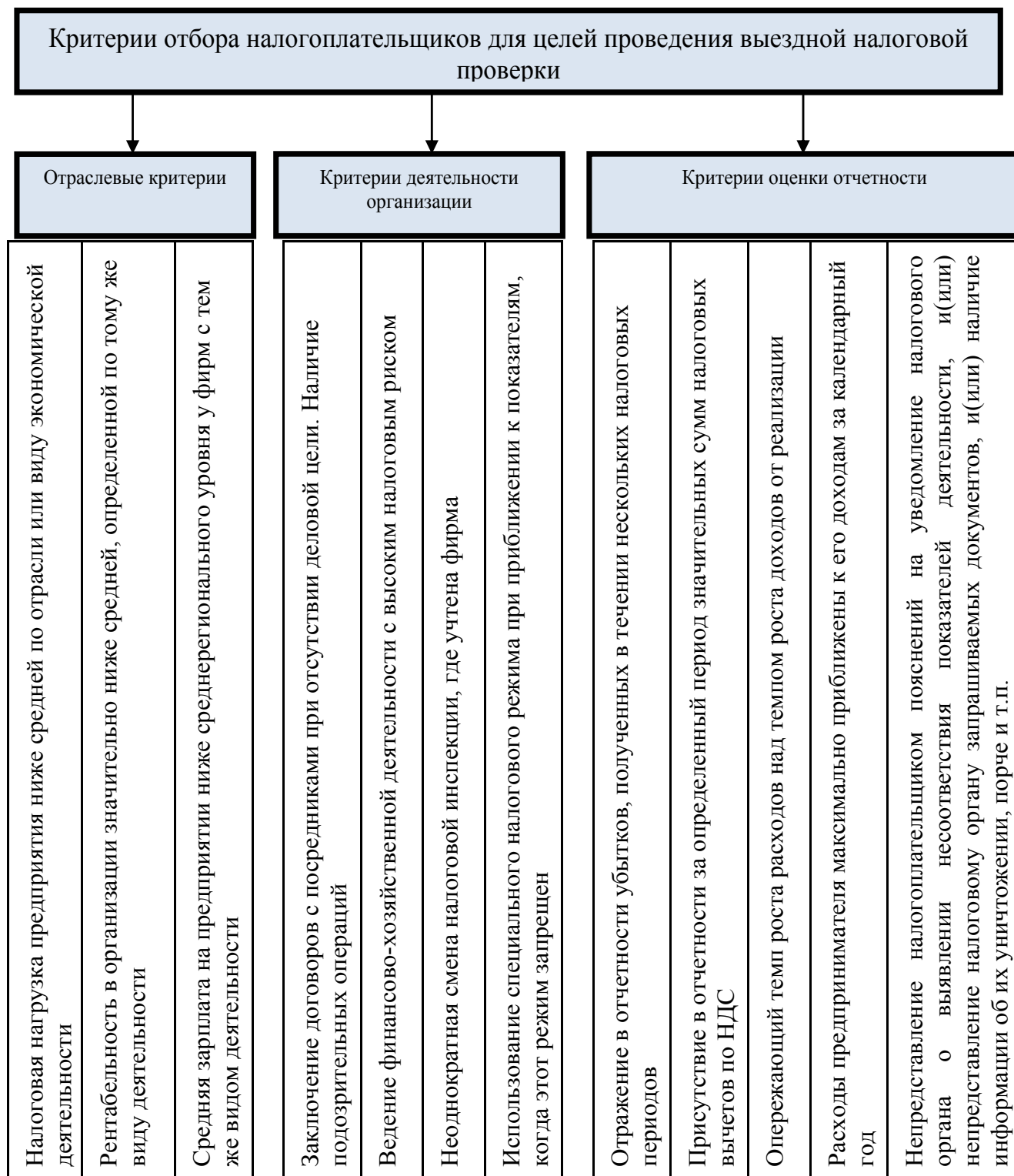
- сведения, полученные от правоохранительных, регистрирующих, лицензирующих и контролирующих органов в рамках соглашений о межведомственном информационном взаимодействии. Не игнорируются сообщения о налоговых правонарушениях, полученные от граждан по горячей линии или иным путем. Чаще всего такими источниками служат бывшие работники компаний, у которых произошел конфликт с работодателем³;
- информация о корректировке фискальной памяти ККТ или применении ККТ в нефискальном режиме.
- данные о потреблении компанией природных и энергетических ресурсов, которые в дальнейшем могут свидетельствовать о применении налогоплательщиком схем ухода от налогов;
- объявления в СМИ и Интернете и данные получателей алиментов.

² Автоматизированная информационная система «Налог»// «Автоматизация процессов отбора объектов для выездной налоговой проверки («ВНП-Отбор»)»// Описание постановки задачи (дополнение № 1). – 2009. – С. 116 – 132.

³ Как ФНС планирует повышать эффективность выездных проверок в 2010 году // Практическое налоговое планирование. - 2010. - № 5. - С. 73-74.

С целью создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 (последние изменения внесены приказом ФНС России от 10.05.2012 № ММВ-7-2/297) утверждены критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Критерии отбора налогоплательщиков в соответствии с Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333



При оценке данных критериев налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличия необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.

Порядок проведения выездной налоговой проверки

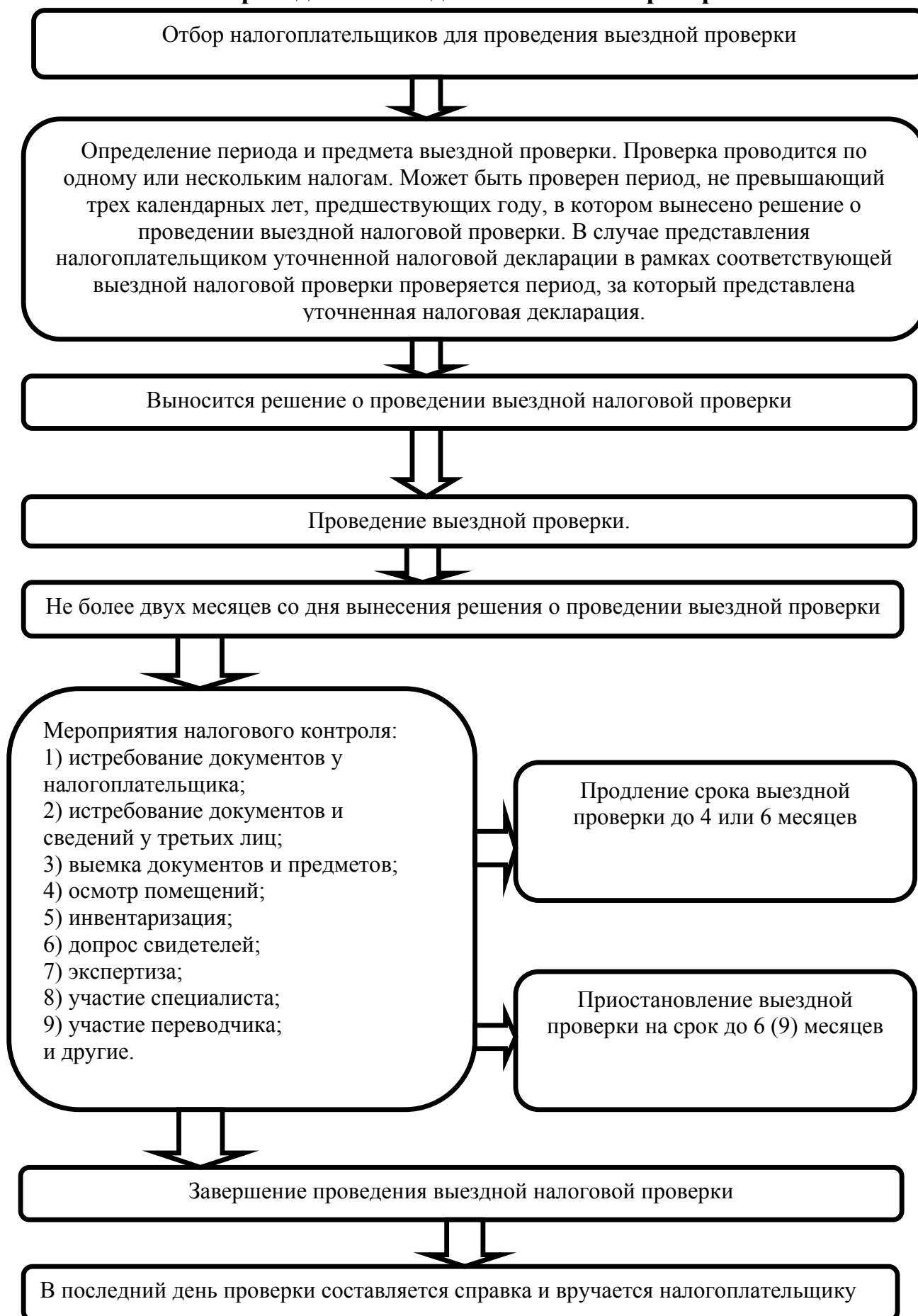
Выездная налоговая проверка в отличие от камеральной производится согласно п. 1 ст. 89 НК РФ на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которое свидетельствует об ее начале.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно быть составлено по форме, утвержденной приказом ФНС России от 25.12. 2006 № САЭ-3-06/8923, с указанием обязательных реквизитов.

Выездная налоговая проверка может проводиться по одному или нескольким налогам. По общему правилу может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении выездной налоговой проверки. Однако если налогоплательщик представляет уточненную налоговую декларацию в рамках соответствующей выездной налоговой проверки, проверяется период, за который представлена данная «уточненка», даже в том случае, если этот период находится за пределами трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ)

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. В отношении одного налогоплательщика нельзя проводить более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Проведение выездной налоговой проверки

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Если налоговый орган нарушит указанный срок, суд может признать, что акт проверки получен налоговым органом вне процедуры ее проведения⁴.

Срок может быть продлен до четырех, а в исключительных случаях – до шести месяцев (Приказ ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892).

Кроме того, выездная налоговая проверка может быть приостановлена по решению руководителя налогового органа или его заместителя, а затем возобновлена (п. 9 ст. 89 НК РФ).

Количество таких приостановлений не ограничено, но при этом существует ограничение на разовое истребование документов или информации о конкретных сделках у конкретного лица, предоставляющего такие сведения, то есть в этом случае приостановка допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого документы (информация) истребуются. Общий срок приостановлений проведения выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев. Если в течение этого срока не удастся получить запрашиваемую от иностранного государства информацию, срок приостановки может быть продлен еще на три месяца.

В ходе выездной налоговой проверки могут проводиться следующие мероприятия налогового контроля: истребование документов у налогоплательщика и третьих лиц; выемка документов и предметов; осмотр помещений; инвентаризация имущества; допрос свидетелей; экспертиза; привлечение специалистов и переводчиков.

Истребование документов проводится в целях обнаружения фактов, свидетельствующих о нарушении налогоплательщиком налогового законодательства (ст. 93 НК РФ).

Если истребуемые документы своевременно не предоставлены налоговым инспекторам или у них возникли опасения, что налогоплательщик уничтожит, сокроет, изменит или заменит документы, налоговый орган может провести процедуру принудительного изъятия, то есть выемку документов. Также в принудительном порядке могут быть изъяты и предметы, свидетельствующие о правонарушении (ст. 94 НК РФ).

Другое мероприятие налогового контроля – осмотр помещений и предметов, проводимый в целях обнаружения доказательств совершенного налогоплательщиком правонарушения.

В ходе осмотра может быть проведена инвентаризация имущества, которая направлена на составление данных о фактическом наличии имущества проверяемого лица с данными, отраженными в его отчетности.

Инвентаризация проводится на основании распоряжения руководителя и должна производиться с обязательным участием материально ответственных лиц и работников бухгалтерии проверяемой фирмы. По результатам инвентаризации имущества составляется ведомость, в которой указываются выявленные недостатки и излишки имущества.

Если в ходе проведения выездной налоговой проверки обнаружены правонарушения, налоговые инспекторы прибегают к процедуре допроса свидетелей, которыми могут выступать как сотрудники организации, так и иные лица, которым что-либо известно по существу рассматриваемого вопроса. Для выяснения каких-либо вопросов, требующих специальных знаний, налоговые органы могут привлекать экспертов, специалистов и переводчиков.

Все действия проверяющих налоговых инспекторов по проведению мероприятий налогового контроля ограничены рамками закона, нарушение которых может привести к признанию результатов проверки незаконными.

При совершении таких мероприятий, как выемка документов и предметов, осмотр помещений и предметов, допрос свидетелей, проведение экспертизы, привлечение переводчика, обязательно должен составляться протокол, к которому предъявляются требования, установленные ст. 99 НК РФ.

В последний день выездной налоговой проверки составляется справка о проведении проверки, которая должна быть вручена налогоплательщику или его представителю.

В случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

В деятельности налоговых органов не последнее место занимают совместные проверки с участием правоохранительных органов.

⁴ Постановление ФАС МО от 25.10. 2010 № КА-А40/14110-10 //Неофициальный источник: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

Порядок взаимодействия Федеральной налоговой службы и органов внутренних дел регламентирован Инструкцией, утвержденной приказом МВД России и ФНС России от 30. 06. 2009 № 495/ММ-7-2-347. С 1 января 2011 года налоговые преступления переходят в подследственность Следственного комитета Российской Федерации (пп. «а» п. 1 и п. 3 ч. 2 ст. 151 УПК РФ). Однако в указанную инструкцию до сих пор не внесены изменения.

Для проведения совместной проверки налоговая инспекция подает в правоохранительные органы мотивированный запрос. Такой запрос может быть направлен как перед началом выездной налоговой проверки, так и в процессе ее проведения. Основанием для привлечения к выездной проверке сотрудников правоохранительных органов может быть:

- наличие у налоговой инспекции данных о возможных нарушениях налогового законодательства и необходимость проверки этих данных с участием сотрудников полиции;
- необходимость участия сотрудников полиции в проведении отдельных мероприятий: опросов, осмотров помещений и т. п.;
- необходимость присутствия сотрудников полиции для обеспечения безопасности проверяющих, когда организация препятствует проведению проверки и создает угрозу их жизни или здоровью;
- назначение выездной проверки на основании материалов, предоставленных налоговой инспекции правоохранительными органами в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ.

Инициатором совместной выездной проверки может стать как налоговая инспекция, так и органы полиции. При этом организатором проверки всегда является налоговая инспекция: именно она будет принимать решение о проведении совместной налоговой проверки.

В ходе совместной выездной проверки все проверяющие действуют в пределах своей компетенции. В этом и заключается особенность совместной проверки. За счет привлечения сотрудников полиции возможности и методы контроля в рамках выездной налоговой проверки расширяются.

Сотрудники налоговой инспекции действуют в соответствии с НК РФ, Законом от 21. 03. 1991 № 943-1 и другими нормативно-правовыми актами.

Что касается сотрудников полиции, то они руководствуются законами от 7. 02. 2011 № 3-ФЗ и от 12. 08. 1995 № 144-ФЗ. Основные мероприятия, которые могут проводить сотрудники полиции (в т. ч. и при проведении совместной налоговой проверки), перечислены в ст. 6 Закона от 12. 08. 1995 № 144-ФЗ. Причем некоторые из этих мероприятий сотрудники полиции вправе проводить только на основании предварительной судебной санкции. Например, без предварительного судебного решения сотрудники полиции не могут проверять почту (в т. ч. электронную) и прослушивать телефонные переговоры.

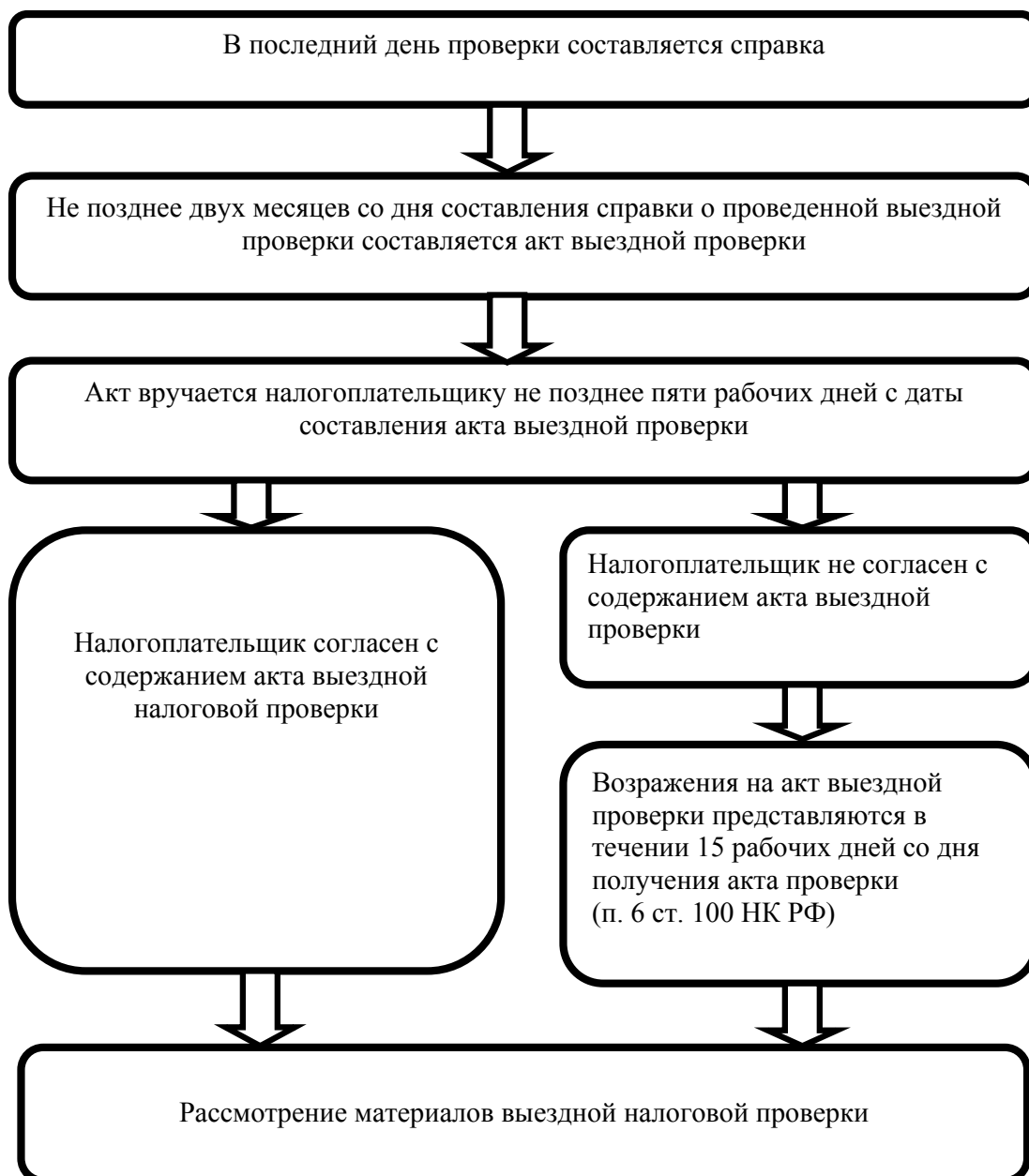
Документы, информация и другие данные, полученные сотрудниками полиции, могут быть приобщены к материалам налоговой проверки без каких-либо ограничений.

В остальном совместная налоговая проверка ничем не отличается от обычной выездной налоговой проверки.

Оформление результатов выездной налоговой проверки

Порядок оформления результатов проверки приведен в ст. 100 НК РФ. Любое отступление от этого порядка позволяет налогоплательщикам требовать в суде признания недействительным решения, принятого налоговой инспекцией по результатам проверки.

Оформление результатов выездной налоговой проверки



Не позднее двух месяцев с момента составления справки о проведенной проверке сотрудники налоговой инспекции должны оформить акт проверки (ст. 100 НК РФ), в котором приводятся выявленные нарушения налогового законодательства, а также выводы и предложения проверяющих по их устранению и применению санкций. К акту должны быть приложены все документы (например, протоколы), связанные с проведением проверки.

Акт вручается представителю организации под расписку. Если налогоплательщик откажется подписывать акт, то налоговый инспектор должен поставить на нем соответствующую отметку. Если представитель предприятия не согласен с выводами, изложенными в акте, то он может не подписывать его или подписать, но сделать оговорку о своем несогласии. Если он уклоняется от получения акта, налоговая инспекция отправляет акт по почте заказным письмом. Если налоговая инспекция не вручила акт, налогоплательщик может в дальнейшем сослаться на это в суде как на нарушение своих прав.

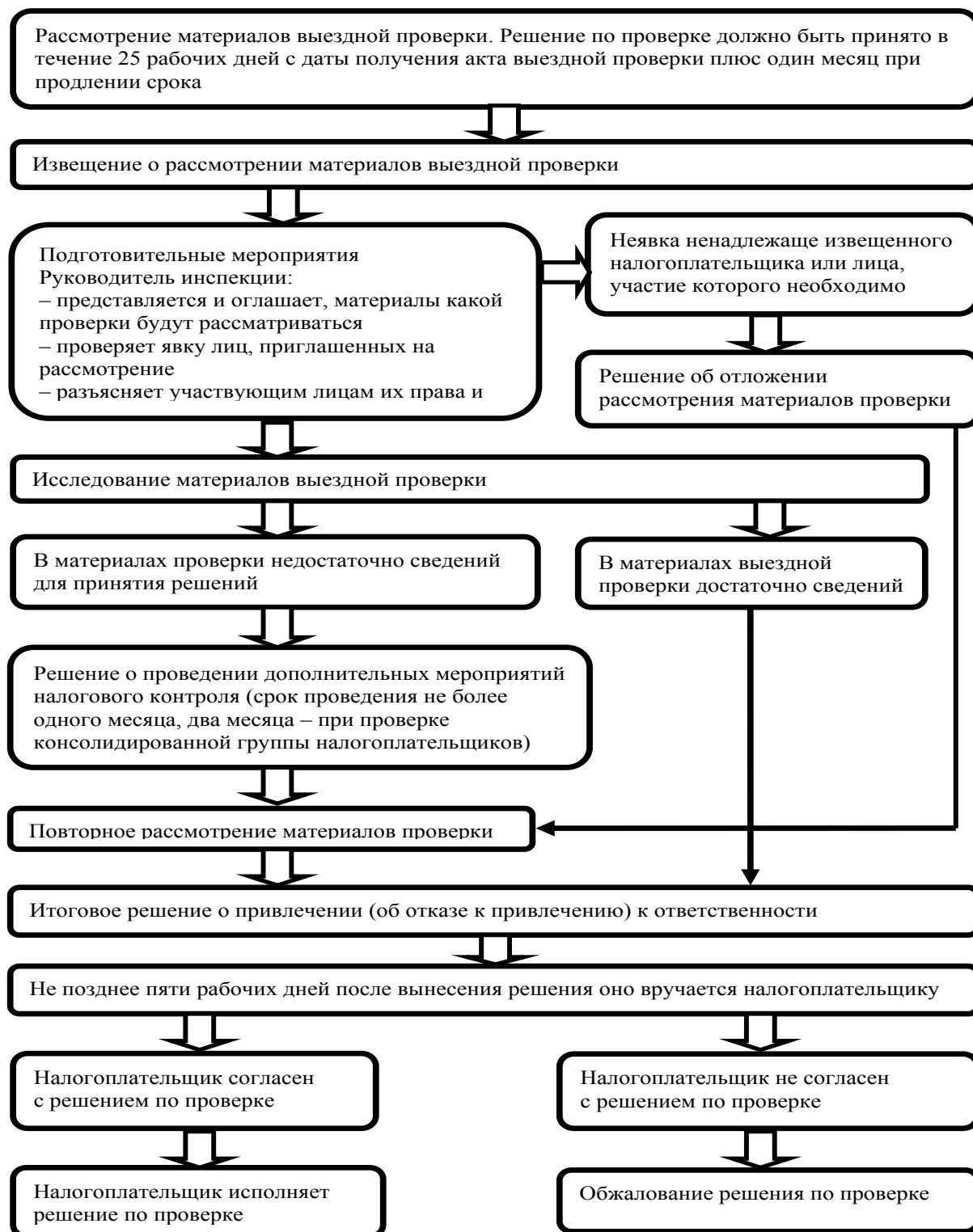
В случае несогласия налогоплательщика с актом он может в течение 15 дней направить руководителю налоговой инспекции свои возражения.

Прежде чем рассматривать материалы налоговой проверки и принимать по ним окончательное решение, руководитель инспекции (его заместитель) должен обеспечить налогоплательщику возможность поучаствовать в таком рассмотрении и дать свои устные пояснения (абз. 2 п. 14 ст. 101 НК РФ). Такой порядок является существенным условием процедуры рассмотрения материалов, нарушение которого

может стать основанием для отмены решения по проверке (п. 14 ст. 101 НК РФ). В связи с этим инспекция обязана сообщить организации о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (абз. 1 п. 2 ст. 101 НК РФ). Причем сделать это она должна надлежащим образом (абз. 3 п. 2 ст. 101 НК РФ). В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий одного месяца, дополнительных мероприятий налогового контроля.

В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов в соответствии со ст. 93 и 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы.

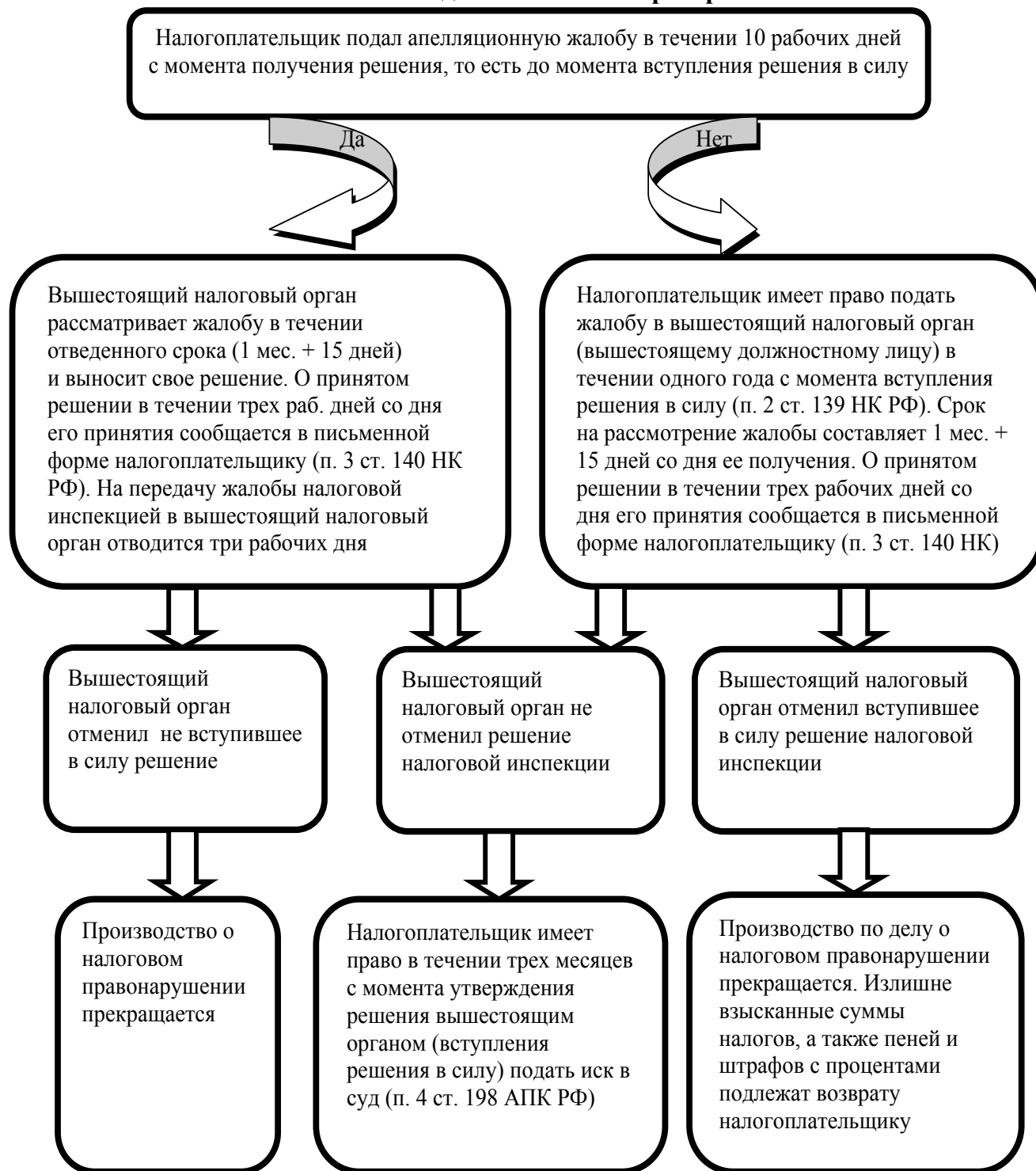
Рассмотрение материалов выездной налоговой проверки



По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. По общему правилу решение по проверке вступает в законную силу через 10 рабочих дней со дня его вручения организации (п. 9 ст. 101, п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

Решение может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном ст. 101.2 НК РФ.

Порядок обжалования решения по результатам выездной налоговой проверки



Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не вступившее в силу, может быть обжаловано в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы.

В случае если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом.

В случае если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа, с учетом внесенных изменений, вступает в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

Вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган.

По ходатайству лица, обжалующего решение налогового органа, вышестоящий налоговый орган вправе приостановить исполнение обжалуемого решения.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу.

В соответствии с п. 10 ст. 101 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности руководитель налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и(или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении⁵.

Обеспечительными мерами могут быть:

- запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа;
- приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном ст. 76 НК РФ.

Приостановление операций по счетам в банке в порядке принятия обеспечительных мер может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (постановление ФАС Поволжского округа от 11. 03. 2009 по делу № А55-11389/2008).

Согласно п. 11 ст. 101 НК РФ по просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить обеспечительные меры на:

- банковскую гарантию, подтверждающую, что банк обязуется уплатить указанную сумму недоимки, а также суммы соответствующих пеней и штрафов в случае неуплаты этих сумм принципалом в установленный налоговым органом срок;
- залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный в порядке, предусмотренном ст. 73 НК РФ;
- поручительство третьего лица, оформленное в порядке, предусмотренном ст. 74 НК РФ.

При предоставлении налогоплательщиком на сумму, подлежащую уплате в бюджетную систему РФ на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, банковской гарантии банка с инвестиционным рейтингом рейтингового агентства, включенного в перечень, утверждаемый Минфином России, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в такой замене обеспечительных мер.

⁵ Постановление ФАС Центрального округа от 25. 09. 2008 по делу № А68-9703/07-502/18 //Неофициальный источник: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

После того как решение по проверке вступит в законную силу, инспекция в течение 10 рабочих дней направляет налогоплательщику требование об уплате налога, пеней и штрафов, которые были доначислены по итогам проверки (п. 6 ст. 6.1, п. 2 ст. 70 НК РФ). Организация обязана исполнить это требование в течение восьми рабочих дней после его получения, если в самом требовании не будет установлен более продолжительный срок (абз. 4 п. 4 ст. 69, п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

Если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, недоимка, размер которой соответствует критериям «крупный» или «особо крупный», не была уплачена в полном объеме, налоговая инспекция обязана сообщить об этом в органы внутренних дел для принятия решения о возбуждении уголовного дела (п. 3 ст. 32 НК РФ).

Проблемы эффективности планирования выездных налоговых проверок

В настоящее время план проведения выездных налоговых проверок основывается на выполнении определенного перечня контрольных мероприятий, связанных с автоматизированным отбором налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок на основании заданных критериев отбора и наличия принадлежности к зонам риска в соответствии с Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Несмотря на существование общедоступных критериев отбора налогоплательщиков для включения их в план выездной налоговой проверки, существует мнение, что только два критерия практически однозначно свидетельствуют о наличии налоговых проблем в организации⁶. Это критерий «Непредставление без объективных причин пояснений об ошибках и противоречиях в документах» и критерий «Миграция между налоговыми инспекциями». Все остальные критерии могут отражать особенности функционирования конкретных компаний, а не свидетельствовать о налоговых нарушениях.

Одними из критериев налоговых рисков, утвержденных Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333, являются налоговая нагрузка и рентабельность налогоплательщика в сравнении со средними показателями по отрасли. Среднеотраслевые показатели налоговой нагрузки и рентабельности не могут являться ориентиром и обеспечивать достаточную доказательную базу для вывода о наличии нарушений налогового законодательства. Налогоплательщик может иметь субъективные причины низкого уровня или резкого роста вышеуказанных показателей, и соответствие среднеотраслевым показателям также не может свидетельствовать об отсутствии занижения налогоплательщиком доходов, отраженных в налоговой отчетности, или завышения расходов в целях снижения налогооблагаемой базы. Кроме того, среднеотраслевые показатели напрямую зависят от таких факторов, как вид деятельности налогоплательщика, численность сотрудников и многих других.

Также не объективным является такой критерий, как «Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации». Размер среднемесячной заработной платы в действительности определяется множеством факторов. Вовсе необязательно, чтобы организация делала это сознательно, преследуя цель минимизировать выплаты по страховым взносам.

Во-первых, предприниматель может пойти на некую экономию по заработной плате, чтобы иметь возможность больше вложить в развитие производства⁷. Более того, работники вполне могут быть должным образом информированы о такой стратегии компании и вполне лояльно относиться к ней, понимая, что подобные издержки сегодня могут с лихвой окупиться в будущем.

Во-вторых, предприятию, оказавшемуся в затруднительном финансово-экономическом положении, быстрее выйти из него, сократив издержки, в том числе уменьшив заработную плату.

В-третьих, более низкий среднемесячный заработок на одного работника по сравнению со средним уровнем по виду экономической деятельности может быть дополнен иными преимуществами для сотрудника: условиями труда и отдыха, медицинской страховкой, обучением за счет компании и т.д.

Уровень зарплаты на небольших предприятиях и в крупных компаниях в одной отрасли серьезно отличается. И вместе с тем, опираясь на вышеуказанный критерий, под пристальное внимание налоговых инспекторов могут попасть добросовестные налогоплательщики.

⁶ Попова Н., Смолина О., Сорокина И.А. «Процедура отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок является общедоступной» [Интервью с И.А. Сорокиной] // Российский налоговый курьер. - 2011. - № 1-2. - С. 54 - 56.

⁷ Волчкова М.С. Критерии, используемые при назначении выездных налоговых проверок // Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. - 2009. - №4. - С. 34-39.

Общее замечание по применению указанных выше критериев сводится к следующему: отклонение указанных показателей от приведенных в упомянутом приказе ФНС России, а именно их меньшее значение, может определяться не столько стремлением налогоплательщика минимизировать уплачиваемые налоги, сколько другими обстоятельствами, не говорящими о намерении налогоплательщика уйти от уплаты налогов. Поэтому применять общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков быть отобранными для проведения выездных налоговых проверок налоговые органы должны комплексно и с учетом особенностей деятельности организации.

Программа «ВНП-отбор», с помощью которой происходит автоматизированный отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, вызывает множество вопросов. В частности, группа неявных признаков нарушений. Так, применение рабочего критерия «уменьшение налоговой нагрузки на фоне роста выручки» ко всем налогоплательщикам вряд ли обоснованно, поскольку на это может влиять то, на каком режиме налогообложения находится организация, применяет ли ЕНВД и какова структура себестоимости. А косвенный признак «несоответствие прироста выручки приросту основных средств» вообще не имеет налоговой подоплеки, поэтому он не должен вызывать подозрений у налоговых инспекторов.

На косвенный признак «значительное превышение суммы займов и кредитов над суммой выручки» может сильно влиять вид деятельности, которым занимается организация. Допустим, холдинговые компании привлекают кредиты и займы для покупки акций и долей зависимых компаний и др. На практике организации часто берут кредиты у родственных структур, уменьшают доход за счет уплачиваемых процентов и, если выручка незначительна, практически не платят налог на прибыль. Кредитные договоры продлеваются, но при этом возвращать деньги никто не собирается.

Можно сделать вывод, что программа «ВНП-отбор» еще требует доработки. Следует верно определить для каждого показателя свой «коэффициент опасности», чтобы уменьшить влияние специфики деятельности проверяемых организаций.

Существующие внутриведомственные документы ФНС России, регламентирующие подготовку, планирование, организацию и проведение выездных налоговых проверок, не содержат четкого распределения обязанностей, не учитывают влияния взаимодействия отдельных структурных подразделений территориального налогового органа в процессе планирования между собой, а также взаимодействия налоговых органов, что существенно снижает эффективность контрольных мероприятий. В целях решения данной проблемы представляется необходимым разработать единый регламент мониторинга налогоплательщиков и проведения предпроверочного анализа, в котором были бы четко определены обязанности сотрудников налоговых органов всех уровней по проведению мониторинга налогоплательщиков, их отбора для выездных налоговых проверок и проведения предпроверочного анализа, что позволит упорядочить систему подготовки, проведения, оценки результатов выездных налоговых проверок, и, в конечном итоге, приведет к росту эффективности налогового контроля.

Наилучшие результаты планирования выездных налоговых проверок могут быть достигнуты только при соблюдении отделами налогового органа общей цели, направленной на повышение эффективности выездных проверок и избежания низкорезультативных проверок, и как следствие, расходов бюджета на такие проверки.

Развитие механизма по выявлению и пресечению уклонения от уплаты налогов

В ходе проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами выявляются различные схемы уклонения от налогообложения.

В ФНС России создан специальный отдел, который занимается анализом схем уклонения от уплаты налогов и выработкой эффективных методов борьбы с недобросовестными налогоплательщиками.

Помимо налоговых органов функциями по выявлению и пресечению налоговых преступлений обладают правоохранительные органы. Однако Федеральным законом от 6. 12. 2011 № 407-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» установлено, что поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198-199.2 УК РФ, служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Между ФНС России и Следственным комитетом 13 февраля 2012 года заключено Соглашение № 101–162–12/ММВ-27-2/3, предметом которого является организация взаимодействия следственных и налоговых, по вопросам выявления, предупреждения, пресечения и расследования преступлений, а также

повышения налоговой дисциплины в сфере экономики и обеспечения своевременности и полноты уплаты налогов и сборов в бюджеты и в государственные внебюджетные фонды.

Необходимо также отметить, что, несмотря на подписание в 2012 году Соглашения о взаимодействии, сотрудничество налоговых органов со следственными органами осуществлялось с 2011 года в силу изменений, внесенных Федеральным законом от 28.12.2010 № 404-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием деятельности органов предварительного следствия».

Многие специалисты отмечают различные недостатки материалов, передаваемых налоговыми органами в следственные, и тот факт, что по ним возбуждается не более 6 % уголовных дел. Главная причина здесь – различные методы выявления налоговых преступлений: у налоговых органов они контрольные и применяются, как правило, к уже представленным декларациям и документам, а не оперативно-розыскные, которые позволяют сочетать гласные и негласные формы работы.

Недостатками данного нововведения является следующее:

1) оно не в полной мере согласуется с принципом публичности уголовного преследования. Ведь следователю, органу дознания и дознавателю нормами УПК РФ предписывается в каждом случае обнаружения признаков преступления принимать предусмотренные кодексом меры по установлению события преступления, изобличению лица или лиц, виновных в совершении преступления. При этом указанные субъекты обязаны принять и проверить сообщение о любом совершенном или готовящемся преступлении и в пределах компетенции, установленной УПК РФ, принять по нему решение в срок не позднее трех суток со дня поступления указанного сообщения.

С введением закона от 28.12.2010 № 404-ФЗ сама возможность осуществления уголовного преследования и проведения предварительного следствия ставится в зависимость от того, направлены или нет в Следственный комитет материалы. Таким образом, нарушается неразрывность уголовного преследования, его естественное развитие и течение: несмотря на наличие достаточных данных и информации о совершенном противоправном деянии, то есть повода для возбуждения уголовного дела, решение о его возбуждении не может состояться без дополнительного обязательного условия, которое отдается на субъективное решение должностного лица налогового органа;

2) косвенное наделение налоговых инспекторов функциями по решению вопроса об осуществлении или неосуществлении уголовного преследования является мощнейшим коррупционным фактором и явным выходом за пределы полномочий таких органов;

3) создано препятствие в реализации одной из основных функций органов внутренних дел по выявлению и раскрытию преступлений в сфере экономики, в частности налоговых преступлений. Ведь задачами органов, осуществляющих оперативно-розыскную деятельность, являются, в том числе, выявление, предупреждение, пресечение и раскрытие преступлений, а также выявление и установление лиц, их подготавливающих, совершающих или совершивших, а также добывание информации о событиях или действиях либо бездействии, создающих угрозу экономической безопасности Российской Федерации. В свою очередь, именно результаты оперативно-розыскной деятельности (а не материалы налоговых органов) могут служить поводом и основанием для возбуждения уголовного дела, представляться в орган дознания, следователю или в суд, в производстве которого находится уголовное дело или материалы проверки сообщения о преступлении;

4) в соответствии со ст. 143 УПК РФ, сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из иных источников, кроме заявления о преступлении и явки с повинной, принимается лицом, получившим данное сообщение, о чем составляется рапорт об обнаружении признаков преступления. В связи с этим не урегулированным является вопрос о порядке рассмотрения и разрешения сообщения о налоговом преступлении, полученного в ходе оперативно-розыскной деятельности.

Уклонению от уплаты налогов посвящены статьи 198, 199, 199.1 УК РФ. Данные статьи были изменены в связи с увеличением крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов.

Теперь крупным размером по ст. 198 УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов, либо превышающая 1,8 млн рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3 млн рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов, либо превышающая 9 млн рублей.

Также крупным размером в статьях 199 и 199.1 УК РФ признается сумма налогов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов, либо превышающая 6 млн рублей,

а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10 млн рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов, либо превышающая 30 млн рублей.

Введен специальный случай освобождения от уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений. Так, примечания к статьям 198 и 199 УК РФ дополнены новыми пунктами 2, в соответствии с которыми лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 198 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

По итогам каждого года ФНС России формирует внутренние документы для служебного пользования, содержащие описание схем уклонения от уплаты налогов, которые удалось выявить налоговым инспекторам в ходе камеральных и выездных налоговых проверок.

Популярность обвинений налоговых органов в связях компании с однодневками с целью получения необоснованной налоговой выгоды вызвана простотой сбора доказательств и достаточно высокой эффективностью таких обвинений. Ведь в случае, если общество не опровергнет доводы инспекторов, последним удастся в полном размере снять расходы и вычеты по НДС.

Вероятнее всего, в настоящее время претензии в фиктивности сделок с несуществующими контрагентами налоговые органы станут предъявлять все чаще. Дело в том, что 7 декабря 2011 года президент России подписал Федеральный закон «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 151 Уголовно-процессуального кодекса РФ».

Этот документ дополнил УК РФ статьями 173.1 и 173.2, которые устанавливают ответственность за создание однодневок, а также использование приобретенных, утерянных или похищенных паспортов с целью финансовых махинаций.

По мнению законодателей, введение уголовной ответственности за создание однодневок должно резко уменьшить число злоупотреблений в налоговой сфере. Однако на практике пока еще мало кто всерьез задумывается над таким ужесточением контроля. Все дело в неясных формулировках нововведений.

В частности, в ст. 173.1 УК РФ под подставными лицами понимаются учредители (участники) юридического лица или его органы управления, которых нарушители ввели в заблуждение. Однако непонятно, что подразумевается под фактом введения лица в заблуждение. К примеру, часто учредители однодневок дают отказные показания, так как боятся ответственности. Непонятно, насколько таким показаниям суды будут верить.

Также пока не ясно, каким образом следователи будут доказывать, что при регистрации подозреваемые компании умышленно предоставили паспорт исключительно для совершения преступления, связанного с финансовыми, имущественными или денежными операциями.

Следует отметить также, что наряду с ужесточением контроля за использованием однодневок законодательством введены и некоторые послабления.

Так, УК РФ дополнен статьей 76.1. Ее положения предусматривают освобождение от уголовной ответственности лица, которое впервые совершило экономическое преступление, при условии, что это лицо полностью возместило ущерб и заплатило в бюджет пятикратную сумму причиненного ущерба⁸.

Анализ судебной практики позволяет обобщить традиционные методы, применяемые инспекторами при доказывании связей компании с однодневками, в две группы.

В первую очередь инспекторы пытаются применить формальные аргументы.

Например, заявляют, что компания-контрагент имеет номинального учредителя и зарегистрирована по адресу массовой регистрации. Или что общество не представляет в налоговые органы отчетность, часто мигрирует между инспекциями. Инспекторы при этом ссылаются на постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53.

Вторая группа аргументов, доказывающих связи с фирмами-однодневками, направлена на доказывание нереальной сделки. В этом случае инспекторы чаще всего заявляют об отсутствии основных средств, материалов, необходимого персонала или каких-либо видов платежей, к примеру, за аренду офиса – все это, по мнению проверяющих, доказывает невозможность деятельности контрагента компании.

⁸ Федеральный закон от 07.12.11 № 420-ФЗ // Неофициальный источник: справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

© 2012 г.

М.В. Беспалов

НОВЫЙ ПОРЯДОК ФИНАНСИРОВАНИЯ ВУЗОВ: ВЫЖИВУТ СИЛЬНЕЙШИЕ

Беспалов Михаил Владимирович – доцент, заместитель главного бухгалтера
ФГБОУ ВПО «Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина», к.э.н.

(E-mail: rupy@list.r)

Аннотация. 12 марта 2012 года Министерством образования и науки России было проведено совещание по переходу высших учебных заведений на нормативное финансирование государственных услуг в сфере образования. Анализу нового порядка финансирования ВУЗов, плюсам и минусам начавшейся реформы механизма финансирования высшей школы посвящена данная статья. В статье приводится законодательная база реформы, возможные цели ее проведения и ожидаемые итоги, которые оценить однозначно практически невозможно.

Ключевые слова: бюджетное финансирование ВУЗов, реформа высшего образования, субсидии.

В 2012 году начинается широкомасштабная реформа механизма финансирования высшего образования. Согласно официально выпущенным пояснениям Министерства образования и науки РФ (далее – Минобрнауки России), начиная с приема 2012 года ВУЗы будут финансироваться исходя из установленного норматива стоимости обучения одного студента.

Правовой основой для продвижения нового порядка финансового обеспечения ВУЗов стал Закон от 08.05. 2010 № 83-ФЗ, который разделил все бюджетные учреждения на три группы: казенные, бюджетные и автономные. При этом большинство высших образовательных учреждений получили статус федеральных государственных бюджетных образовательных учреждений. Таким образом, ВУЗы стали получателями субсидии на выполнение государственного заказа по подготовке специалистов вместо сметного финансирования, которое осталось только у казенных учреждений.

Основной идеей реформы является тот факт, что финансирование ВУЗов будет напрямую зависеть от количества обучающихся на бюджетной основе – за счет средств субсидии на выполнение государственного задания. При этом в норматив финансирования министерством закладываются затраты, предусмотренные приказом Министерства образования и науки РФ от 27.06. 2011 № 2070. В частности, в комментариях Минобрнауки России общий норматив финансирования образовательной услуги делится на три части:

1. Затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги, в том числе затраты на оплату труда персонала, принимающего непосредственное участие в оказании государственной услуги, т.е. зарплата профессорско–преподавательского состава, – 57,4 % от нормативного финансирования, и приобретение материальных запасов – 0,1 % от общего норматива затрат.

2. Затраты на общехозяйственные нужды, в том числе оплата труда прочего персонала – административно-хозяйственного аппарата – 28,2 % субсидии на государственное задание, затраты на коммунальные услуги, в т.ч. услуги связи – 4,5 % от общего финансирования, затраты на содержание объектов особо ценного движимого и недвижимого имущества – ремонт недвижимого и дорогостоящего имущества – 1,9 % от норматива затрат, а также затраты на приобретение транспортных услуг – 0,9 % от бюджетного финансирования.

3. Затраты на прочие общехозяйственные нужды – 7 % от общей суммы выделяемой субсидии.

Кроме того, стоимость обучения на платной основе не может быть ниже суммы финансирования образовательной услуги за счет субсидии, выделяемой государством. Например, базовый норматив бюджетных затрат на обучение большинства гуманитариев, экономистов и юристов, где в процессе обучения не требуется особое технологическое оборудование и соотношение преподавателей и студентов находится в пропорции 1 : 10, составляет 60 200 руб. в год. Подчеркнем, что для магистратуры очной формы базовый тариф умножается на коэффициент 1,17 – 70 600 руб. в год. Если специальность требует лабораторного оборудования, коэффициент для бакалавриата и магистратуры увеличивается в 1,06 и в 1,23 раза соответственно. Также коэффициент растет при необходимости в особо сложном оборудовании и если на одного преподавателя приходится меньше 10 студентов. Минимальное соотношение численности преподавателей и студентов равно 1:4, в таком случае базовый показатель умножается на 1,86 для бакалавров и на 2,29 для магистров. Это касается в основном творческих специальностей, таких как дизайн, музыкальное искусство эстрады, народная художественная культура.

Рост стоимости образовательных услуг с негативной стороны затронет тех, кто будет поступать в 2012 году в ВУЗы на места с полным возмещением образовательных услуг, т.е. на платное обучение. Подчеркнем, что в соответствии с приказом Минобрнауки России от 20. 12. 2010 №1898 размеры платы в расчете на единицу оказания платных услуг не могут быть ниже величины финансового обеспечения таких же услуг в расчете на единицу оказания услуг, выполняемых в рамках государственного задания. Таким образом, стоимость оплаты внебюджетных мест обучения не может быть ниже стоимости нормативов, предусмотренных на оплату мест с бюджетным финансированием. Отсюда главный смысловой посыл руководства Минобрнауки России – внебюджетное место теперь не может стоить дешевле бюджетного.

В результате по новым правилам стоимость платного обучения для поступающих в ВУЗы в 2012 году по очной форме обучения не может быть ниже 60 200 руб. в год. При этом данный норматив относится и обязателен для исполнения всеми ВУЗами, получающими субсидии на выполнение государственного задания по конкретной специальности (профилю), в том числе он распространяется и на филиалы. И если для Москвы и Санкт-Петербурга стоимость года обучения в пределах 60-70 тыс. руб. является вполне реальной, а на практике стоимость в передовых ВУЗах гораздо выше, то в региональных ВУЗах в большинстве случаев стоимость платного обучения находится в пределах 35-50 тыс. руб. в год. В результате осуществления реформы системы финансирования высшего образования, региональные ВУЗы будут вынуждены повысить стоимость платного обучения, доведя ее до норматива, установленного Минобрнаукой России.

Отдельно отметим, что Минобрнауки России вводит понижающие коэффициенты стоимости обучения к установленному базовому тарифу для очно-заочной (0,4), заочной (0,2) системы обучения и экстерната (0,2). Например, обучение экономиста, юриста или математика-заочника будет финансироваться из расчета 12 000 руб. в год. Аналогичную минимальную стоимость обучения по заочной форме ВУЗы будут обязаны установить и для внебюджетных мест.

В свою очередь стоимость платной образовательной услуги выше утвержденного Минобрнауки России норматива ВУЗ может установить без особых проблем. Основанием для такого шага является калькуляция стоимости конкретной услуги, на основе которой и устанавливается конечная ее цена.

Особенно тяжело в новых условиях финансирования придется гуманитарным, естественно-научным и физико-математическим профилям и специальностям, где и до повышения цен практически не было учащихся на платной основе, а после повышения стоимости платного обучения по данным направлениям может вообще не оказаться желающих учиться на платной основе. Также в сложной ситуации оказываются и филиалы ВУЗов, которые на практике осуществляют обучение только на платной основе и выигрывают в конкурентной борьбе за студента в результате установления более низкой цены образовательной услуги. Теперь в филиалах ВУЗов стоимость обучения также не может быть ниже норматива финансирования установленного, Минобрнауки России, т.е. менее 60 200 руб. за год по очной форме обучения.

При этом количество бюджетных мест в каждом конкретном ВУЗе, финансируемых за счет бюджетных субсидий, зависит от ряда факторов, среди которых обеспеченность материально-технической базы и общежитиями, средний балл в ВУЗе по результатам ЕГЭ и даже отраслевая и региональная потребность в кадрах. Оценка конкурсных заявок учебных заведений на получение бюджетных мест будет осуществляться путем формирования ранжированного перечня заявок с привлечением экспертов в соответствующих областях и экспертных организаций. Окончательные цифры приема все ВУЗы получат в конце мая 2012 года.

Заметим, что существует возможность избежать необходимости «привязки» стоимости платного обучения к нормативам, установленным Минобрнауки России, при этом ВУЗу придется отказаться от бюджетных мест по конкретным профилям и специальностям. Так, если ВУЗ не заявит контрольные цифры приема и не получит государственного задания по определенному профилю бакалавриата, магистратуры или специалитета, то он может по этим направлениям устанавливать любую стоимость обучения без учета нормативов Минобрнауки России. Таким образом, министерство стимулирует ВУЗы отказываться от бюджетного финансирования по тем профилям обучения, по которым учебные заведения имеют возможность осуществлять полностью платный набор. Как правило, это экономические и юридические направления.

В 2012 году введено еще одно новшество: теперь в конкурсе по распределению контрольных цифр приема бюджетных мест могут участвовать и коммерческие-негосударственные учебные заведения. Таким образом, бюджетное финансирование негосударственных ВУЗов путем заключения с ними государственного задания на подготовку специалистов и предоставления субсидии на финансирование этого задания приведет к снижению количества бюджетных мест в государственных ВУЗах.

В целом переход на новый порядок финансирования ВУЗов предполагает единый расчет стоимости обучения во всех образовательных учреждениях, подведомственных Минобрнауки России. С 2012 года переход на нормативное финансирование будет осуществлен только для первого курса, а к 2016 году планируется полный переход к нормативам затрат по образовательным услугам.

Кроме того, повышается роль финансово-экономического планирования деятельности ВУЗов. Чиновники Минобрнауки России подчеркивают, что приведенная разбивка бюджетного финансирования по конкретным направлениям деятельности и затратам (КОСГУ) является лишь информационной составляющей, а само образовательное учреждение может самостоятельно производить разбивку полученной субсидии на выполнение государственного задания по КОСГУ в соответствии с утвержденным планом финансово-хозяйственной деятельности. Также важно отметить, что если в 2012 году план финансово-хозяйственной деятельности образовательного учреждения утверждался директором департамента организации бюджетного процесса, учета и отчетности Минобрнауки России, то с 2013 года данный документ планируется утверждать ректором ВУЗа, т.е. сделать план финансово-хозяйственной деятельности чисто внутренним документом учреждения.

Главным итогом проведенного анализа реформы системы финансирования высшей школы является создание таких экономических условий, когда смогут выжить только сильнейшие ВУЗы. Минобрнауки России постоянно озвучивает идею о необходимости сокращения числа ВУЗов, а также о необходимости повышения качества предоставляемых услуг, однако закрывать в одностороннем порядке высшие учебные заведения не решается. Уже были неоднократные попытки объединения ВУЗов, а также сокращения числа филиалов, главная задача которых – выдача дипломов, реально не подкрепленных полученными навыками. Вот делается очередная попытка заставить ВУЗы искать способы самофинансирования, а те ВУЗы, которые не смогут найти дополнительных источников финансирования, должны будут прекратить свое существование.

При этом руководство Минобрнауки открыто заявляет, что базовый норматив финансирования затрат – 60 200 руб. в год на одного студента-бакалавра не полностью покрывает все затраты на его обучение, а где-то на 70–80 % в зависимости от специальности, места обучения, необходимости общежития и т.д. Недостающие средства в размере 20–30 % от общей стоимости обучения ВУЗ должен самостоятельно заработать либо за счет платных образовательных услуг, либо коммерческого использования недвижимости, находящейся в его оперативном распоряжении, либо иным другим не запрещенным законодательством способом.

Надо отдать должное идеологам реформы высшего образования, проводимой Минобрнауки России, ведь они фактически устраивают «естественный отбор» ВУЗов, руководствуясь постулатом: пусть выживет сильнейший. Новая система финансирования не только обострит конкуренцию за бюджетные места между государственными и коммерческими ВУЗами, но и заставит высшие учебные заведения самостоятельно планировать, где заявлять контрольные цифры приема, а где можно полностью набрать студентов на платной – внебюджетной основе.

Кроме того, ВУЗы становятся все более самостоятельными в распределении полученных бюджетных ассигнований, но при этом Минобрнауки России постоянно ведет мониторинг доходов и расходов подведомственных ему ВУЗов и держит руку на пульсе, стараясь сглаживать наиболее острые моменты, так как появление большого количества безработных преподавателей не нужно в первую очередь министерству.

© 2012 г.

М.А. Лабоськин

ОБ ОТДЕЛЬНЫХ ОСОБЕННОСТЯХ РАЗРЕШЕНИЯ СПОРОВ ПО НАЛОГОВЫМ ВОПРОСАМ С УЧАСТИЕМ ИНОСТРАННЫХ ЛИЦ В АРБИТРАЖНЫХ СУДАХ

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

(E-mail: laboskin07@rambler.ru)

Аннотация. В статье анализируются отдельные актуальные проблемы, связанные с правоприменительной практикой арбитражных судов при рассмотрении споров, возникающих по налоговым вопросам с участием иностранных лиц.

Ключевые слова: арбитражный суд, специализированный суд, налоговый агент, соглашение об избежании двойного налогообложения.

Развитие международного сотрудничества в экономической сфере, проникновение и закрепление в российской экономике иностранного капитала вызвали рост в арбитражных судах количества дел, возникающих из налоговых правоотношений с участием иностранных предприятий, международных организаций и иностранных граждан.

В Российской Федерации споры, возникающие в налоговой сфере, относятся к компетенции арбитражных судов как экономические споры, вытекающие из административных правоотношений (пп. 1 п. 1 ст. 29 АПК РФ).

За рубежом, в США, ФРГ, споры в налоговой сфере подведомственны специализированным налоговым судам. В Великобритании таким специализированным налоговым судом является Независимый трибунал, компетенция которого ограничивается рассмотрением только споров, связанных с налогом на добавленную стоимость.

Актуальность вопроса о создании налоговых судов объясняется сложностью и специфичностью налоговых споров, рассмотрение которых требует специализации судей и их квалификации в области финансового и налогового права, экономики, бухгалтерского учета.

Шаги в данном направлении предпринимались и в России. Так, в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 21.07. 1995 № 746 «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» Правительству Российской Федерации предписывалось внести в Федеральное собрание Российской Федерации предложение о создании налоговых коллегий в арбитражных судах¹.

В целях реализации данного Указа Правительством Российской Федерации в соответствии с планом мероприятий, утвержденным его Постановлением от 25.11.1995 № 1146, планировалось подготовить проект Федерального конституционного закона «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации», предусматривавший создание налоговых коллегий в арбитражных судах².

¹ Собрание законодательства РФ. 1995. № 30. Ст. 1184.

² Собрание законодательства РФ. 1995. № 49. Ст. 4808.

Но идея о создании налоговых судов в Российской Федерации до настоящего времени так и остается нереализованной. Между тем начало в деле создания специализированных судов в Российской Федерации положено: на основании Федерального конституционного закона от 06.12.2011 № 4-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О судебной системе Российской Федерации» и Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации» в связи с созданием в системе арбитражных судов Суда по интеллектуальным правам» до 1 февраля 2013 года должен быть создан Суд по интеллектуальным правам, являющийся специализированным арбитражным судом. Возможно, следующими специализированными судами все-таки станут налоговые суды³.

Принимая во внимание значительные усилия, которые затрачиваются заинтересованными лицами на минимизацию налогов, собственно нормативные правовые акты, регулирующие налоговую сферу, в большей степени, чем другие, способствуют возникновению налоговых споров. Российское налоговое законодательство здесь не является исключением.

Возможность защиты прав налогоплательщиков в суде – важный элемент обеспечения прав и законных интересов участников налоговых правоотношений. Данное право закреплено в ст. 46 Конституции РФ, ст. 137 НК РФ, ст. 4 АПК РФ.

К преимуществам судебного разрешения налоговых споров, одним из участников которых является налоговый орган, можно отнести:

- относительную объективность рассмотрения спора как следствие его рассмотрения вне рамок налогового ведомства. Процент удовлетворения требований налогоплательщиков в судебном порядке гораздо выше, чем в административном;
- возможность (если позволяет существо иска) принятия судом мер по обеспечению исковых требований в виде, например, запрещения налоговому органу списывать недоимку и пени до разрешения дела по существу;
- детальную урегулированность всех стадий судопроизводства процессуальным законодательством;
- возможность (в зависимости от характера требований) получения исполнительного листа и принудительного исполнения решения суда⁴.

Основой, на которой строится арбитражное производство по делам, где заинтересованными субъектами выступают иностранные организации и физические лица, является предоставление им национального режима.

Иностранные лица в соответствии со ст. 254 АПК РФ пользуются процессуальными правами и несут процессуальные обязанности наравне с российскими организациями и гражданами и имеют право обращаться в арбитражные суды в Российской Федерации для защиты своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Рассмотрение и разрешение споров с участием иностранных компаний в арбитражных судах ведется по общим процессуальным правилам. Никаких исключений, ограничивающих полномочия этих субъектов, нормативные правовые акты России не предусматривают.

Положение о подсудности дел о признании недействительными не имеющих нормативного характера актов государственных органов содержится также в Соглашении от 20 марта 1992 года «О порядке разрешения споров, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности»⁵ Кроме России участниками Соглашения являются также Армения, Белоруссия, Казахстан, Киргизия, Молдавия, Таджикистан, Украина.

³ Ст. 3 Федерального конституционного закона от 06.12.2011 № 4-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О судебной системе Российской Федерации» и Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации» в связи с созданием в системе арбитражных судов Суда по интеллектуальным правам» // Собрание законодательства РФ. 2011. № 50. Ст. 7334.

⁴ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г.Пепеляева. М., 2000. С. 570.

⁵ Сборник международных договоров Российской Федерации по оказанию правовой помощи. М., 1996. С. 53-57.

В соответствии с п. 4 ст. 4 указанного Соглашения заявления по вышеуказанному вопросу предъявляются в суд по месту нахождения органа, акт которого оспаривается. При этом компетенция судов не может быть изменена соглашением сторон.

Анализ судебной практики по рассмотрению арбитражными судами споров налоговых органов с российскими организациями, являющимися налоговыми агентами, в отношении иностранных юридических лиц, компаний и других корпоративных образований, а также иностранных организаций, иностранных физических лиц, получающих доход от источников в Российской Федерации, осуществленный автором за период 1999-2008 гг., позволяет выделить отдельные характерные особенности рассматриваемых в арбитражных судах первой, апелляционной и кассационной инстанций споров.

Так, споры возникали преимущественно по вопросу налогообложения так называемых «пассивных» доходов, полученных иностранным лицом от источников в Российской Федерации.

Также особенностью налоговых споров, в которых в качестве получателя дохода от источников в Российской Федерации выступают иностранные организация или физическое лицо, не являющиеся налоговым резидентом Российской Федерации, является то, что претензии российских налоговых органов предъявляются к российскому налоговому агенту, которому вменена обязанность по исчислению и удержанию налога с доходов иностранного налогового резидента. В связи с этим иностранный получатель дохода исключается из числа участников судебного процесса, если получение дохода не связано с осуществлением деятельности через постоянное представительство.

Анализ рассмотренных дел позволяет сделать вывод, что в основе большинства допущенных судами при рассмотрении споров по налоговым вопросам ошибок лежит неправильное применение положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения как налоговыми органами, так и судами⁶.

Налоговые органы при вынесении постановлений о привлечении к ответственности допускают следующие характерные ошибки:

а) при вынесении постановлений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в отношении налогового агента за невыполнение обязанности по удержанию и перечислению налогов на доходы, полученные иностранными юридическими и физическими лицами, не учитывали положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения;

б) при вынесении постановления о привлечении к ответственности иностранного юридического лица, осуществлявшего деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (например, строительную площадку), – не учитывали наличие действующего соглашения об избежании двойного налогообложения.

Во избежание ошибок, связанных с применением международных соглашений по налоговым вопросам, российским налоговым агентам при принятии решения об удержании налога с иностранного лица, получающего доход от источника в Российской Федерации, предлагается следующий алгоритм действий:

– выяснить, имеется ли с государством постоянного местопребывания иностранного контрагента соглашение об избежании двойного налогообложения;

– если соглашение отсутствует, произвести удержание налога в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации. Если действующее соглашение об избежании двойного налогообложения имеется, выяснить, распространяется ли оно на доход, подлежащий выплате иностранному юридическому лицу; если не распространяется, обратиться к налоговому законодательству Российской Федерации;

– если положения соглашения распространяются на данный доход, определить, освобождается ли он от налогообложения или следует применить пониженную ставку налога; по получении подтверждения того, что иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет соглашение, регулирующее вопросы налогообложения, заверенное компетентным органом соответствующего государства, налоговый агент принимает решение о неудержании налога или удержании налога по льготным ставкам, предусмотренным международным соглашением⁷.

⁶ По состоянию на 01.05.2012 Российской Федерацией заключено 83 Соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, из них вступили в силу и действуют 75 Соглашений. Также продолжают действовать 2 Соглашения, заключенные СССР – с Малайзией и Японией.

⁷ См. Семенова М. Налогообложение доходов юридических лиц у источника этих доходов // Кодекс INFO. 1997. № 11.

Одним из актуальных вопросов при рассмотрении в арбитражных судах дел с участием иностранных лиц, связанных с налогообложением доходов от источников в Российской Федерации, является подтверждение на основании п. 1 ст. 312 НК РФ иностранной организацией своего постоянного местоположения в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства.

На практике налоговые агенты в качестве подтверждения постоянного местонахождения нередко получают от иностранного контрагента свидетельства о государственной регистрации (сертификаты об инкорпорации), выписки из торговых реестров и другие аналогичные документы.

Руководствуясь п. 5.3 разд. II Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных приказом МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150⁸, контролирующие органы не признают указанные документы в качестве подтверждающих резидентство иностранной организации для целей ст. 312 НК РФ. Поэтому в таких случаях налоговые агенты не вправе применять льготные положения международного соглашения.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 28.12.2010 № 9999/10 отмечается, что упомянутые документы не являются документами, подтверждающими постоянное местонахождение иностранной организации⁹.

При этом для применения положений международного договора необходимо, чтобы подтверждение было выдано компетентным органом иностранного государства. В свою очередь, согласно международным соглашениям Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, к числу таких компетентных органов относятся руководители финансовых или налоговых ведомств иностранных государств. Поэтому свидетельства о регистрации, выписки из реестров и прочие документы, выданные иными государственными органами, не подтверждают постоянного местонахождения организации.

Таким образом, принимая во внимание увеличение доли как иностранных лиц, получающих доход от источников в Российской Федерации или осуществляющих предпринимательскую деятельность в Российской Федерации, так и российских налогоплательщиков, получающих доход за рубежом или от находящихся там источников, в разрешении налоговых споров с их участием первостепенное значение приобретают международно-правовые акты, регулирующие налоговые правоотношения. В данной связи важным элементом профессионального уровня специалистов налоговых органов Российской Федерации является их международно-правовая подготовка. При этом сложность и распространенность арбитражных дел, предметом которых являются международные налоговые отношения, в качестве одного из актуальных вопросов повышения уровня и качества судебной защиты участников внешнеэкономической деятельности выдвигают на передний план вопрос о создании специализированных налоговых судов. Решение данного вопроса отразится, по нашему мнению, и на инвестиционной привлекательности Российской Федерации. Как показывает мировой опыт, инвестиционной привлекательностью страны является не только благоприятный налоговый режим, но и эффективная судебная защита инвесторов, в том числе по налоговым правоотношениям.

Литература

1. Конституция Российской Федерации.
2. Соглашение от 20 марта 1992 г. «О порядке разрешения споров, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности» // Сборник международных договоров Российской Федерации по оказанию правовой помощи. М., 1996. С. 53-57.
3. Федеральный конституционный закон от 31.12.1996 № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 1.

⁸ Бухгалтерский учет. 2003. № 9.

⁹ Вестник ВАС РФ. 2011. № 4.

4. Федеральный конституционный закон от 06.12.2011 № 4-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О судебной системе Российской Федерации» и Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации» в связи с созданием в системе арбитражных судов Суда по интеллектуальным правам» // Собрание законодательства РФ. 2011. № 50. Ст. 7334.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 1, часть 2.
6. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации.
7. Указ Президента Российской Федерации от 21. 07.1995 № 746 «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1995. № 30. Ст. 1184.
8. Постановление Правительства Российской Федерации от 25.11.1995 № 1146 «О мероприятиях по реализации Указа Президента Российской Федерации от 21. 07. 1995 № 746 «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1995. № 49. Ст. 4808.
9. Приказ МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 «Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» // Бухгалтерский учет. 2003. № 9.
10. Постановление Президиума ВАС РФ от 28.12.2010 № 9999/10 // Вестник ВАС РФ. 2011. № 4.
11. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000.
12. Семенова М. Налогообложение доходов юридических лиц у источника этих доходов // Кодекс INFO. 1997. № 11.



ЦЕНТР ПОДГОТОВКИ ПЕРСОНАЛА

ФНС РОССИИ, Г. САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

Санкт Петербург, ул. Торжковская 10, тел.: (812) 492 79 63

Лицензия на право ведения образовательной деятельности в сфере дополнительного профессионального образования от 24.08.2011 г. Серия ААА №001837

ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ПЕРЕПОДГОТОВКА ПО ПРОГРАММЕ «НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ»

520 ЧАСОВ

**(Дополнительно к высшему
и среднему специальному образованию)**

Целью курса является овладение современными методами налогообложения. По окончании курса проводится аттестация и выдается диплом о профессиональной переподготовке.

СТОИМОСТЬ ОБУЧЕНИЯ НДС НЕ ОБЛАГАЕТСЯ.

Условия проведения курсов:

- ◆ Занятия проводятся по адресу: ул. Торжковская, 10.
- ◆ Начало занятий – по мере комплектования групп.
- ◆ Режим занятий – 2 раза в неделю по 4 академических часа.
- ◆ Слушатели обеспечиваются комплектом нормативных документов.
- ◆ Занятия проводят штатные преподаватели ЦПП, специалисты УФНС России по Санкт-Петербургу, преподаватели Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, ИНЖЭКОНа (кандидаты и доктора наук).

ИНФОРМАЦИЯ И ЗАПИСЬ НА КУРСЫ ПО ТЕЛЕФОНАМ: **Т/ф 492-79-63, 496-18-35**

<http://www.nalog-edu.ru>

На правах рекламы