

НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ИНСТИТУТА ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ ФНС РОССИИ

№ 1(21)/2014

январь – март

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор) (Свидетельство от 21 января 2013 года ПИ № ФС77-52472)

УЧРЕДИТЕЛЬ:

Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России
(Интернет-сайт <http://www.nalogprof.ru>)

ИЗДАТЕЛЬ:

Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России

РЕДАКЦИЯ:

Мурашов С. Б. – главный редактор,
Крюкова О. В. – зам. главного редактора,
Хмелевская Е. Р. – редактор,
Зайцева Е. С. – верстка.

Присланные рукописи рецензируются. 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», 2014 г.

Адрес редакции:

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

Цена свободная.

Дата выхода в свет: 31.03.2014

Подписано в печать: 31.03.2014

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Отпечатано в Северо-Западном институте повышения квалификации ФНС России

197342, Санкт-Петербург, ул. Торжковская 10

Заказ № 25

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Верстова Маргарита Евгеньевна

Судья Девятого арбитражного апелляционного суда,
д-р юрид. наук

Власова Виктория Михайловна

Зав. кафедрой экономики и финансов
Санкт-Петербургского государственного
университета аэрокосмического
приборостроения, профессор, д-р экон. наук

Ерофеева Вера Арсентьевна

Профессор Санкт-Петербургского государственного
экономического университета, д-р экон. наук

Лаврентьева Елена Александровна

Зав. кафедрой налогообложения и бухгалтерского
учета Государственного университета морского
и речного флота имени адмирала С.О. Макарова,
профессор, д-р экон. наук

Мурашов Сергей Борисович

Ректор Федерального государственного
бюджетного образовательного учреждения
дополнительного профессионального образования
«Северо-Западный институт повышения
квалификации Федеральной налоговой службы»,
г. Санкт-Петербург, канд. экон. наук, д-р социол. наук

Патров Виктор Владимирович

Профессор Санкт-Петербургского государственного
университета, член Методологического совета
по бухгалтерскому учету при Минфине России,
д-р экон. наук

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)

16+

Журнал включен в систему Российского индекса
научного цитирования (РИНЦ):

<http://www.elibrary.ru>

СОДЕРЖАНИЕ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Налогообложение услуг иностранного перевозчика 6

Плавинская Галина Алексеевна,
доцент кафедры «Налогообложения и бухгалтерского учета»
ФГБОУ ВПО ГУМРФ им. адмирала С.О.Макарова,
советник налоговой службы РФ 2 ранга,
канд. экон. наук

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы налогообложения иностранных организаций при осуществлении перевозок по договорам, заключенным с российскими организациями, а также порядок выполнения заказчиками перевозок функций налогового агента по НДС и налогу на прибыль.

Ключевые слова: иностранный перевозчик, международная перевозка, НДС, налог на прибыль, налоговый агент, место реализации работ(услуг), соглашения об избежании двойного налогообложения, подтверждение налогового резидентства, налоговый расчет.

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Прикладные аспекты налогового администрирования – грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения..... 13

Мамонова Ирина Владимировна,
доцент кафедры «Экономика и финансы»
Финансового университета при Правительстве РФ
(Краснодарский филиал),
канд. экон. наук

Аннотация. В статье рассматриваются особенности применения статьи 120 НК РФ, предусматривающие ответственность за грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения и положения статьи 15.11 КоАП РФ. Анализируются спорные вопросы применения и изменения, внесенные в состав правонарушений.

Ключевые слова: налоговое правонарушение, штрафные санкции, налоговые регистры, налогоплательщики, налоговые агенты, объект налогообложения, доходы, расходы.

Основные изменения в порядке обжалования ненормативных актов налогового органа, действий (бездействия) их должностных лиц 20

Мельник Елена Сергеевна,
начальник отдела
досудебного урегулирования налоговых споров УФНС России
по Приморскому краю,
советник государственной гражданской службы РФ 3 класса

Аннотация. Федеральными законами от 02.07.2013 №153-ФЗ и от 23.07.2013 №248-ФЗ внесены изменения в нормы Налогового кодекса РФ, касающиеся порядка обжалования, а также сроков представления письменных возражений на акты налогового (иных) форм контроля. Данные изменения направлены на совершенствование порядка досудебного рассмотрения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками в целях создания для налогоплательщиков благоприятных условий для урегулирования споров без обращения в суд, а также в целях снижения нагрузки на судебную систему и обеспечения последовательности досудебной и судебной стадий разрешения таких споров. О том, какие основные изменения внесены в досудебный порядок обжалования, и пойдет речь в данной статье.

Ключевые слова: апелляционная жалоба, возражение на акт налоговой проверки, жалоба, досудебное урегулирование налоговых споров, налоговый спор.

СОДЕРЖАНИЕ

ТАМОЖЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Проблемные вопросы вычета НДС в отношении импортируемых товаров, выпущенных для внутреннего потребления	24
--	-----------

*Лабоськин Михаил Алексеевич,
главный государственный таможенный инспектор
службы организации таможенного контроля
Северо-Западного таможенного управления,
канд. юрид. наук*

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы, возникающие в связи с возмещением НДС, уплаченного при ввозе товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления: определение лиц, правомочных выставлять требования о вычете НДС, условия, при соблюдении которых НДС может быть принят к вычету; период и момент, когда налог может быть предъявлен к вычету.

Ключевые слова: НДС, налоговый вычет, таможенная процедура выпуска для внутреннего потребления.

ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ.

Транспортные средства как источник и фактор роста доходов бюджета Санкт-Петербурга	29
---	-----------

*Десятиченко Дмитрий Юрьевич,
доцент кафедры экономической теории и прикладной экономики
Северо-Западного института управления – филиала РАНХиГС (Санкт-Петербург),
канд. экон. наук*

Аннотация. В статье анализируется сущность транспортного налога как источника доходов бюджета Санкт-Петербурга 2010-2012 гг., структура налоговой базы, показатели начисленных и уплаченных налоговых платежей, высказываются предложения по направлениям реформирования механизма взимания транспортного налога. Отдельное внимание уделено анализу возможностей роста доходов бюджета Санкт-Петербурга на основе более эффективного использования парковочного пространства города, произведен расчет потенциальных дополнительных доходов бюджета.

Ключевые слова: транспортные средства, бюджет, доходы бюджета, транспортный налог, Санкт-Петербург, платные парковки.

Совершенствование налогообложения физических лиц государств-членов ТС и ЕЭП	38
--	-----------

*Великова Елена Евгеньевна,
ведущий научный сотрудник
Центра развития налоговой системы РАНХиГС при Президенте РФ*

Аннотация. Рассматриваются отдельные вопросы налогообложения физических лиц государств-членов ТС и ЕЭП, включая налогообложение доходов трудящихся-мигрантов, а также налогообложение сделок с недвижимостью.

Ключевые слова: таможенный союз, ЕЭП, налоговый климат, налогообложение доходов физических лиц.

БАНКОВСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Реализация стратегии развития национальной платежной системы России в 2012–2014 гг.	42
---	-----------

*Цапурина Валентина Леонтьевна,
доцент кафедры «Налогообложения и бухгалтерского учета»
ФГБОУ ВПО ГУМРФ им. адмирала С.О.Макарова*

Аннотация. Представлены новые правила перевода денежных средств Банком России и кредитными организациями, которые начали действовать в рамках реализации нового федерального закона «О национальной платежной системе», изменения в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в бюджетную систему и очередности списания денежных средств со счета при их недостаточности.

Ключевые слова: национальная платежная система, банки, банковские счета, распоряжения, отправители распоряжений, бюджетная система, новые реквизиты, ОКТМО, УИН, формы расчетов, «электронный кошелек», очередность списания.

CONTENTS

ACCOUNTING AND TAXATION

Taxation of Foreign Carrier Company Services6

Plavinskaya Galina Alexeyevna,

Associate professor of Taxation and Accounting Department
of FSBEI HPE Admiral S.O. Makarov State University of Maritime and Inland Shipping,
Class II Advisor of the Tax Service of the RF, Candidate of Economics

Abstract. *The article considers the questions of taxation of foreign enterprises effecting transportation on contracts concluded with Russian enterprises. Also the order of transportation fulfilment of revenue agent function on VAT and tax on income by the customer is regarded.*

Key terms: foreign carrier, international transportation, VAT, tax on income, revenue agent, place of work (services) implementation, Double Taxation Avoidance Agreements, confirmation of tax residency, tax calculation.

TAX ADMINISTRATION

Applied Aspects of Tax Administration – Outrage Violation of Income Accounting, Expenses Records and Objects of Taxation Rules13

Mamonova Irina Vladimirovna,

Associate professor of Economics and Finances Department of Financial
University affiliated to RF Government (Krasnodar branch), Candidate of Economics.

Abstract. *The article considers the special aspects of article 120 TC RF implementation, covering responsibility for outrage violation of income accounting, expenditure records and taxation rules and statements of article 15.11 Administrative Offenses Code of the RF. The outstanding issues of implementation and modification made in malefactions are also analyzed.*

Key terms: tax offence, punitive sanction, tax registers, tax payers, revenue agents, object of taxation, income, expenses.

Basic Changes in Terms of Non-Normative Acts of Tax Authority Appeal, Actions or Inactions of their Officials.....20

Melnik Elena Sergeyevna,

Head of Pre-trial Tax Dispute Resolution Procedure Division of Federal Tax Service
of Russia for Primorsky area, 3rd category counselor of State Civil Service of the RF

Abstract. *Regulations of RF Tax Code concerning the rules of appeal and terms of written objection to tax (or other) control forms submission were changed by Federal Laws No.153-Φ3 dd. 02.07.2013 and No.248-Φ3 dd. 23.07.2013. These changes are made for advance of the pre-trial dispute resolution between tax authorities and tax payers to create favorable conditions for dispute resolution without going to court. And also to reduce the load on court system and to provide sequence pre-trial and trial stages of these dispute resolution. This article considers the basic changes in pre-trial appeal terms.*

Key terms: appeal petition, objection to tax inspection act, appeal, pre-trial tax dispute resolution procedure, tax dispute.

CUSTOMS ACTIVITY

VAT Offset Outstanding Problems Connected with Imported Goods, Released for Domestic Consumption.....24

Laboskin Mikhail Alexeyevich,

Chief State Customs Officer of the Customs Control Service of the North-Western
Customs Administration, Candidate of Law

Abstract. *The questions connected with VAT indemnification paid during the import of goods according to customs procedure of release for domestic consumption: definition of persons, authorized to lay down demands for VAT offset; conditions under which it is possible to offset VAT; period and moment to submit tax for the offset are studied in the article.*

Key terms: VAT, tax offset, customs procedure of release for domestic consumption

CONTENTS

PROPOSALS. CONCEPTIONS. PROSPECTS

Means of Transport as Source and Factor for Saint Petersburg Budget Income Increase.....29

Desyatnichenko Dmitriy Yurievich,

Associate professor of Economics Theory and Applied Economics Department
of The North-West Institute of Management of the Russian Federation Presidential Academy
of National Economy and Public Administration (Saint Petersburg)
Candidate of Economics.

Abstract. *The article provides analysis of the transport tax essence as source of Saint Petersburg budget 2010-2012 income; structure of the tax base; definitions of charged and solved tax payments; formulates suggestions on transport tax charging mechanism reform. Specific attention is paid to analysis of possibilities to increase Saint Petersburg budget income on the basis of more efficient utilization of the city's parking space; calculation of potential optional budget income is also made in this article.*

Key terms: *means of transport, budget, budget income, transport tax, Saint Petersburg, toll parking.*

Advance of Private Persons Taxation for States-Members of Custom Union and Common Economic Space38

Velikova Elena Evgenievna,

Leading Research Associate of Tax System Development Center
of The North-West Institute of Management of the Russian Federation Presidential Academy
of National Economy and Public Administration

Abstract. *The article concerns separate issues of private persons taxation for states-members of Custom Union and Common Economic Space, including the income taxation of the migrant-workers as well as real estate transactions taxation.*

Key terms: *Custom Union, Common Economic Space, tax climate, taxation of private persons.*

BANK ACTIVITY

Realization of Russian National Payment System Development Strategy for 2012-2014..... 42

Tsapurina Valentina Leontievna,

Associate professor of Taxation and Accounting Department
of FSBEI HPE Admiral S.O. Makarov State University of Maritime and Inland Shipping

Abstract. *New regulations of money transfer by the Bank of Russia and credit organizations, which started the activity within the realization of the new federal law "Concerning the National payment system"; changes in details of disposals of money transfer to budget system as well as deduction priority on the condition of funds insufficiency are studied in this article.*

Key terms: *National payment system, banks, bank accounts, disposals, senders of disposals, Budget system, new details, Russian Classifier of Municipal Unit Territories, Department of Correction, calculation forms, "digital wallet", deduction priority*

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ УСЛУГ ИНОСТРАННОГО ПЕРЕВОЗЧИКА

Плавинская Галина Алексеевна – доцент кафедры «Налогообложения и бухгалтерского учета» ФГБОУ ВПО ГУМРФ им. адм. С.О.Макарова, советник налоговой службы РФ 2 ранга, канд. экон. наук.

(E-mail: gplav@yandex.ru)

При осуществлении внешнеторговой деятельности российские организации часто пользуются услугами иностранных перевозчиков для транспортировки грузов как по территории РФ, так и за ее пределы. Обычно иностранные перевозчики не состоят на налоговом учете в РФ в следствие чего у российских заказчиков возникают сложности при осуществлении расчетов за перевозки: нужно ли выполнять функции налогового агента по НДС и налогу на прибыль, т.е. удерживать эти налоги при перечислении денежных средств иностранной организации? В статье рассматривается, когда, по какому налогу и каким образом российская организация будет выступать налоговым агентом.

Налог на добавленную стоимость

Налогоплательщиками НДС признаются (ст. 143 НК РФ):

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Понятие «организации» для целей налогообложения установлено ст. 11 НК РФ. Организации – это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (далее – российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (далее – иностранные организации).

Таким образом, иностранные организации согласно ст. 11 НК РФ и ст. 143 НК РФ являются налогоплательщиками НДС.

Объектом налогообложения по НДС признается, в частности, реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ (ст. 146 НК РФ).

Таким образом, для иностранной организации, осуществляющей перевозки по договору с российской организацией, объект налогообложения НДС возникает только в том случае, если местом реализации будет признана территория РФ.

Порядок определения места реализации работ (услуг) – один из самых сложных вопросов при исчислении НДС, он установлен ст. 148 НК РФ.

Согласно пп. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации признается РФ, если услуги по перевозке и(или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и(или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с

перевозкой и(или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке товаров от места прибытия на территорию Российской Федерации до места убытия с территории Российской Федерации, и услуг, указанных в пп.4.3 п. 1 ст. 148 НК РФ), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и(или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.

Для иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, местом реализации признается РФ в случае, если пункты отправления и назначения находятся на территории Российской Федерации (за исключением услуг по перевозке пассажиров и багажа, оказываемых иностранными лицами не через постоянное представительство этого иностранного лица) (рис.1).

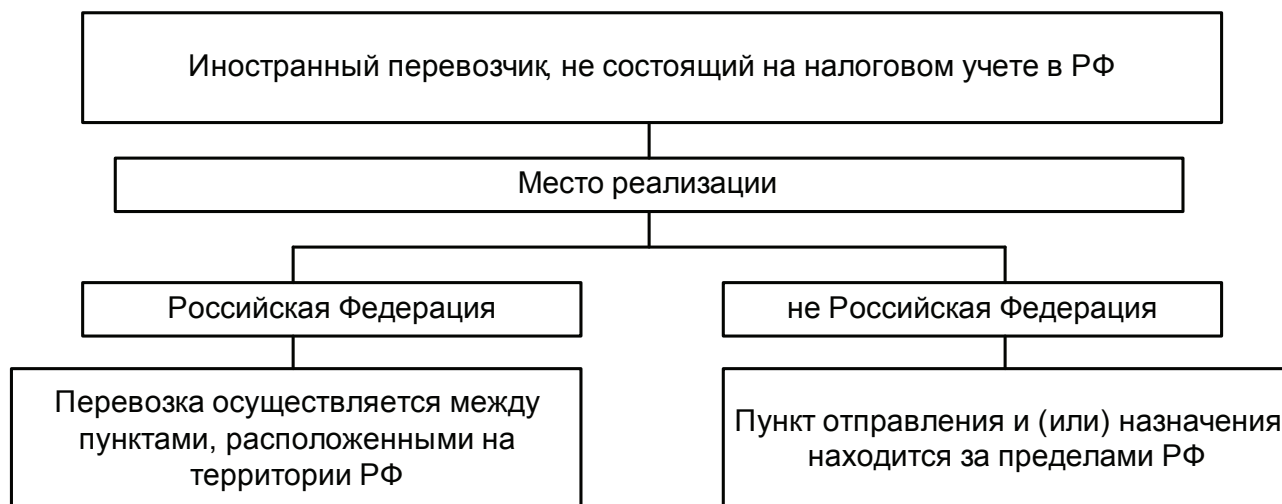


Рис. 1. Определение места реализации для иностранного перевозчика

Таким образом, для иностранных перевозчиков, не состоящих на налоговом учете в РФ и оказывающих услуги по перевозке экспортируемых или импортируемых грузов, местом реализации РФ не признается, так как пункт назначения или отправления находится за пределами РФ. Российские лица, для которых иностранный перевозчик осуществляет перевозку, налоговыми агентами не выступают.

Если перевозка осуществляется по территории РФ (пункты отправления и назначения находятся в РФ), то местом реализации признается территория РФ и у иностранного перевозчика возникает объект налогообложения НДС. В этом случае российский заказчик такой перевозки признается налоговым агентом.

Порядок формирования налоговой базы по НДС налоговым агентом установлен ст. 161 НК РФ.

Налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете в РФ. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика (иностранной организации) и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные гл. 21 НК РФ.

Налоговая база определяется налоговым агентом отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ как сумма дохода от реализации с учетом НДС. Сумма НДС определяется расчетным методом как процентное отношение налоговой ставки 18 % к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (18 %/118 %) (п. 4 ст. 161 НК РФ).

Сумма НДС, удержанная из доходов иностранной организации-налогоплательщика, перечисляется в бюджет налоговым агентом одновременно с выплатой (перечислением) денежных

средств такому налогоплательщику (п. 4 ст. 173 НК РФ и п. 4 ст. 174 НК РФ).

Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу указанных налогоплательщиков, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы НДС (п. 4 ст. 174 НК РФ).

Если налоговый агент одновременно является налогоплательщиком, то налоговая декларация представляется по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые агенты, не являющиеся налогоплательщиками, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на прибыль

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются (ст. 246 НК РФ):

российские организации;

иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и(или) получающие доходы от источников в РФ.

Виды доходов иностранных организаций, подлежащие налогообложению в РФ, установлены ст. 309 НК РФ. В частности, к таким доходам относятся доходы от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках) (пп. 8 п.1 ст. 309 НК РФ). Налог на прибыль удерживается источником выплаты дохода (абз. п. 1 ст. 309 НК РФ).

Под международными перевозками понимаются любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами Российской Федерации (абз. 2 пп. 8 п.1 ст. 309 НК РФ).

Доходы от международных перевозок подлежат налогообложению в РФ по ставке 10 % (абз. 5 п. 1 ст. 310 НК РФ), если иное не предусмотрено международным договором.

В соответствии со ст. 7 НК РФ в РФ действует приоритет международных норм и правил.

Если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров РФ.

В информационном письме Минфина России от 01.02.2013 приведен список международных договоров об избежании двойного налогообложения между РФ и другими государствами, действующих по состоянию на 01.01.2013. В данном списке 80 стран. В течение 2013 года новых договоров заключено не было.

Однако письмом Минфина России от 12.02.2014 направлена копия ноты Посольства России в Бразилии от 24.01.2014, в соответствии с которой Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Федеративной Республики Бразилия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 22.11.2004 не вступила в силу и не применяется.

Таким образом, в настоящее время действует 79 международных договоров об избежании двойного налогообложения.

Основной целью договоров об избежании двойного налогообложения является развитие международной торговли и инвестирование путем уменьшения налоговых барьеров, препятствующих свободному международному обмену товарами и услугами.

Каждый договор (соглашение) содержит специальную статью, которая регулирует вопросы налогообложения прибыли от эксплуатации морского, речного и воздушного транспорта в международных перевозках. Обычно эта статья называется «Доходы от международных перевозок». Задача названной статьи – обеспечение налогообложения прибыли от международных перевозок только в одном государстве. Основным принципом применения этой статьи является налогообложение доходов от международных перевозок только в той стране, в которой находится фактический орган управления предприятием.

При применении статьи договоров (соглашений) «Доходы от международных перевозок» необходимо обратить внимание на то, что термин «международная перевозка» в различных соглашениях трактуется по-разному. Одни договоры определяют международную перевозку как любую перевозку морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом. То есть международная перевозка для целей налогообложения означает перевозку, осуществляемую любым транспортным средством (например, соглашения с Республиками Молдова, Беларусь, Украина, Турция). Другие договоры определяют международную перевозку – как перевозку только морскими или воздушными судами (Финляндия, Германия, Франция).

Если резидент Франции по договору с российским заказчиком осуществляет перевозку груза из Франции в Россию автомобильным транспортом, то доход, получаемый французским перевозчиком, не подпадает под действие ст. 8 «Прибыль от международных перевозок» Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество от 26.11.1996. Это означает, что при налогообложении доходов французского перевозчика по осуществлению международной перевозки автомобильным транспортом должны применяться нормы ст. 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности» Конвенции. Согласно названной статье прибыль предприятия одного Договаривающегося государства облагается налогом только в этом государстве, если только предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через находящееся там постоянное представительство. Если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность таким образом, то прибыль предприятия может облагаться налогом в другом государстве, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству.

Таким образом, если деятельность французского перевозчика по осуществлению перевозки автомобильным транспортом не приводит к образованию постоянного представительства, то доход от такой перевозки не подлежит налогообложению налогом на прибыль в РФ.

На официальном сайте ФНС России (<http://www.nalog.ru>) в разделе «Разъяснения ФНС, обязательные для применения налоговыми органами» размещено письмо ФНС России от 12.03.2014 № ГД-4-3/4400 «О налогообложении доходов от международных перевозок и сопровождения грузов, осуществляемых иностранными организациями».

Согласно п. 1 ст. 312 НК РФ при применении положений международных договоров РФ иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым РФ имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения (подтверждение налогового резидентства). Это подтверждение должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. Если подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту представляется перевод на русский язык.

Понятие «компетентный орган» установлено в каждом конкретном договоре (соглашении) об устранении двойного налогообложения.

Законодательством РФ не установлена форма подтверждения налогового резидентства иностранной организации. Однако такие документы подлежат применению российскими налоговыми агентами и налоговыми органами, если содержат (письмо ФНС России от 31.10.2013 № ОА-4-13/19590):

- наименование налогоплательщика;
- период, за который подтверждается налоговый статус;
- наименование международного договора, сторонами которого являются Российская Федерация/СССР и соответствующее иностранное государство, в целях исполнения положений которого выдается документ о подтверждении налогового статуса;
- подпись уполномоченного должностного лица компетентного органа иностранного государства.

Документы, подтверждающие налоговое резидентство иностранной организации, подлежат апостилированию, если иное прямо не предусмотрено международным договором, регулирующим вопросы налогообложения. Большинство международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения подобных положений не содержит (письмо ФНС России от 16.03.2013 № ОА-4-13/16590).

Обязанность по представлению подтверждения налогового резидентства возлагается на иностранных налогоплательщиков.

Если иностранная организация не представит документы, подтверждающие налоговое резидентство, или в случае отсутствия межправительственного соглашения об избежании двойного налогообложения, российская организация при выплате дохода иностранной организации должна применять общеустановленные нормы российского законодательства о налогах и сборах.

Удержанная сумма налога подлежит перечислению в федеральный бюджет (абз. 7 п. 2 ст. 310 НК РФ). Срок для перечисления налога – не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации (абз. 2 п. 2 ст. 310 НК РФ).

Порядок налогообложения налогом на прибыль иностранных перевозчиков приведен на рис. 2.

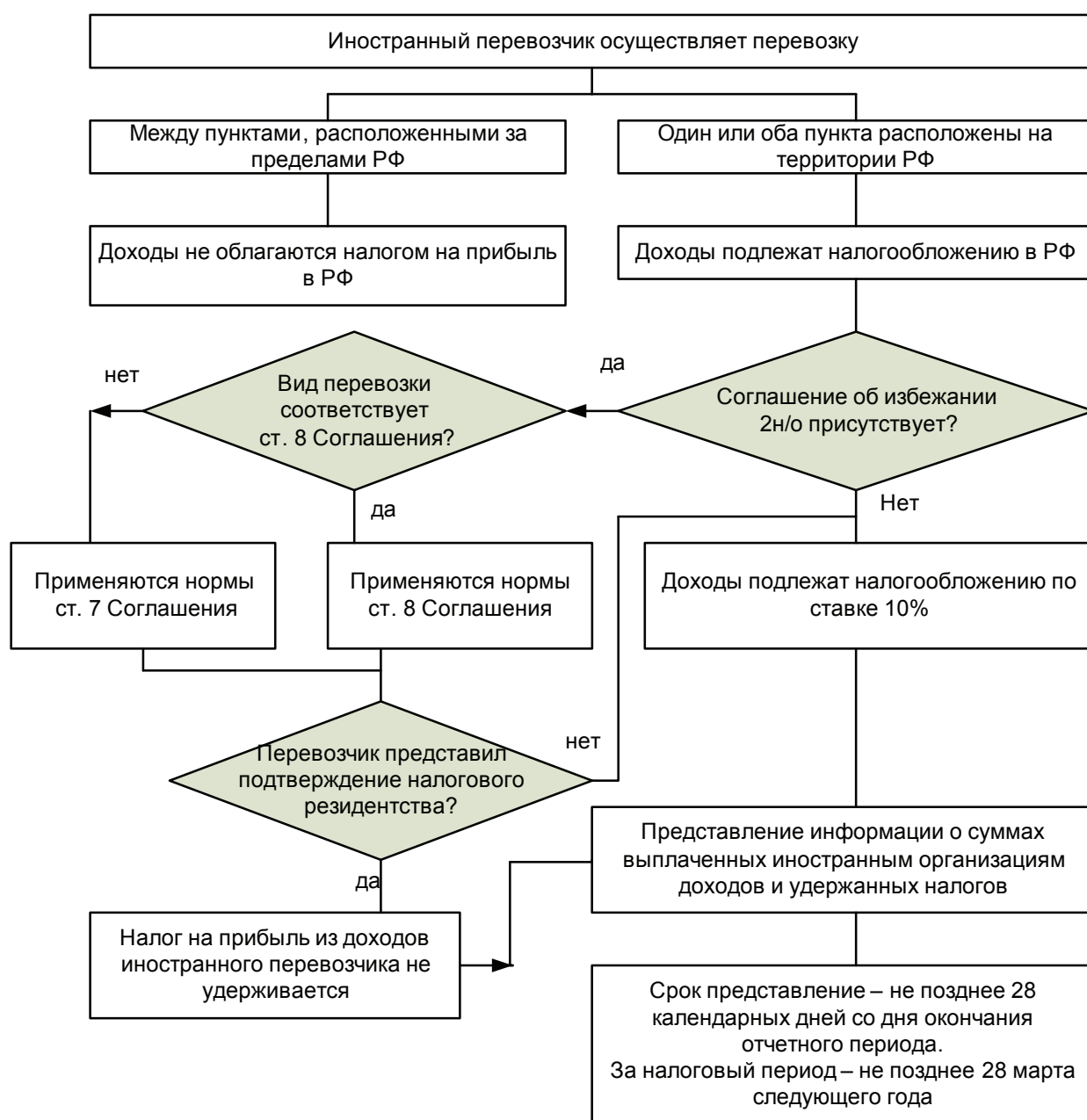


Рис.2. Порядок налогообложения доходов иностранного перевозчика

Согласно п. 4 ст. 310 НК РФ налоговый агент по итогам отчетного (налогового) периода, представляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения.

Сроки представления налогового расчета установлены ст. 289 НК РФ:

- не позднее 28 календарных дней со дня окончания отчетного периода;
- не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма налогового расчета утверждена приказом МНС РФ от 14.04.2004 № САЭ-3-23/286 «Об утверждении формы Налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов».

Инструкция по заполнению налогового расчета утверждена приказом МНС РФ от 03.06.2002 № БГ-3-23/275.

Заполнение налогового расчета нарастающим итогом не предусмотрено.

Кроме соглашений об избежании двойного налогообложения Российская Федерация применяет также более 100 международных соглашений о сотрудничестве в области транспорта, разграничивающих права договаривающихся государств по налогообложению при осуществлении международных перевозок. В частности, между РФ и Республикой Эстония отсутствует действующее соглашение об избежании двойного налогообложения (соглашение, подписанное 05.11.2002, до настоящего времени не ратифицировано, следовательно, не вступило в силу и не применяется). Однако с 1992 года действует Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Эстонской Республики о принципах сотрудничества и условиях взаимоотношений в области транспорта от 21.09.1992. Согласно ст. 3 Соглашения перевозки пассажиров и грузов, осуществляемые перевозчиками одной из сторон на основании данного Соглашения, а также транспортные средства, выполняющие эти перевозки, освобождаются от налогов и государственных сборов, связанных с использованием или содержанием дорог и иных путей сообщения, владением или использованием транспортных средств, а также налогов и сборов на доходы и на прибыль, получаемые от перевозок.

Таким образом, на основании ст. 7 НК РФ при налогообложении доходов эстонского перевозчика применимо названное Соглашение, следовательно, доходы эстонского перевозчика не подлежат налогообложению налогом на прибыль в РФ.

При этом эстонской организации необходимо самостоятельно обратиться в эстонские компетентные органы для получения разъяснения того, какой из государственных органов уполномочен выдавать сертификаты или иные документы для применения действующего Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Эстонской Республики о принципах сотрудничества и условиях взаимоотношений в области транспорта от 21.09.1992.

Если эстонский перевозчик не представит подтверждение своего налогового резидентства, то его доходы от международной перевозки будут облагаться налогом на прибыль в РФ.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ. Части первая и вторая – М.: Проспект, 2014.
2. Письмо ФНС России от 16.03.2013 № ОА-4-13/16590.
3. Письмо ФНС России от 31.10.2013 № ОА-4-13/19590.
4. Письмо ФНС России от 12.03.2014 № ГД-4-3/4400 «О налогообложении доходов от международных перевозок и сопровождения грузов, осуществляемых иностранными организациями».
5. Письмо Минфина России от 11.04.2013 № 03-08-05/12078.
6. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество от 26.11.1996.
7. Полежарова Л.В. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения. // Финансы, 2010, № 7.
8. Пчелкина В.М. Соглашения об избежании двойного налогообложения – общие принципы и особенности применения // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет, 2004, № 10.

© 2014 г.

И. В. Мамонова

ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ – ГРУБОЕ НАРУШЕНИЕ ПРАВИЛ УЧЕТА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ОБЪЕКТОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Мамонова Ирина Владимировна – доцент кафедры «Экономика и финансы» Финансового университета при Правительстве РФ (Краснодарский филиал), канд. экон. наук.

(E-mail: i-mamonova@mail.ru)

Эффективность действующей в стране налоговой системы детерминирована рядом количественных и качественных факторов, каждый из которых оказывает на нее определенное влияние. К количественным можно отнести такие, как степень наполняемости всех уровней бюджетов, уровень собираемости налогов, к качественным – соответствие действующей налоговой системы принципам налогообложения и качество налогового администрирования. В системе налогового контроля важным является перечень налоговых правонарушений, четкость формулировок, соответствие размера налоговых санкций тяжести противоправных действий хозяйствующих субъектов.

Одним из наиболее часто встречающихся правонарушений является грубое нарушение правил ведения налогового и бухгалтерского учета, за которое предусмотрена как налоговая, так и административная ответственность.

За грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения предусмотрена налоговая ответственность, регламентируемая ст. 120 Налогового кодекса РФ (НК РФ). Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ) предусмотрена административная ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности – ст. 15.11 КоАП РФ.

Положения ст. 120 НК РФ включают в себя три пункта, каждый из которых отличается объектным составом и размером штрафных санкций:

1. Грубое нарушение организацией правил учета доходов и(или) расходов и(или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 120 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере десяти тысяч рублей.

2. Те же деяния, если они совершены в течение более чем одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере тридцати тысяч рублей.

3. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере двадцати процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее сорока тысяч рублей.

Последние изменения, которые отразились на величине штрафов, были внесены Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ. В соответствии с этим законом штраф, установленный в процентной величине, удвоился, а абсолютная сумма по п. 3 возросла более чем в два с половиной раза (с 15 000 руб. до 40 000 руб.). Положения вступили в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования вышеупомянутого закона (02.08.2010 в «Российской газете»), т.е. со 2 сентября 2010 года.

Важным моментом, определяющим возможность использования этой статьи, является содержание грубого нарушения, под которым понимается отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. Упоминание в этом определении регистров налогового учета появилось также на основании закона № 229-ФЗ, в связи с чем следует учитывать, что если отсутствие этих регистров как налоговое правонарушение было установлено до введения закона, то признание налогоплательщика виновным по такому основанию неправомерно.

В расшифровке грубого нарушения законодатель четко указал перечень отсутствующих документов налогоплательщика и действий, в отношении различных активов и фактов хозяйственной жизни, которые могут привести к негативным последствиям. Оба эти перечня являются закрытыми и не подлежат расширительному толкованию.

К основным спорным моментам, четко не урегулированным законодательством в отношении применения этого правонарушения, можно отнести следующие.

1. Нарушения, возникающие ввиду того, что не всегда возможно четко установить, является ли тот или иной документ налоговым регистром. Отметим, что понятие налогового регистра не закреплено в ч. 1 НК РФ, т.е. общая норма права в отношении данного термина отсутствует. Определение налогового регистра отражено в гл. 25 «Налог на прибыль организаций», в соответствии с которой аналитическими регистрами налогового учета являются сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированные в соответствии с требованиями данной главы, без распределения по счетам бухгалтерского учета. Отмечается, что в регистрах должны систематизироваться и накапливаться информация из принятых к учету первичных документов и аналитические данные налогового учета для расчета налоговой базы (ст. 314 НК РФ).

Исходя из принципов применения налогового права, можно сделать вывод, что у такого документа, как налоговый регистр, должны быть два квалифицирующих признака: содержательный и формальный. По содержательному признаку в нем должны отражаться данные, позволяющие определить или всю налоговую базу по конкретному налогу, или какую-то ее часть. По формальному признаку документ должен быть признан налоговым регистром в законодательном порядке. На наш взгляд, главенствующим признаком должен быть именно формальный критерий, потому что речь идет о взыскании штрафных санкций, уменьшении оборотных средств, принадлежащих хозяйствующему субъекту, точности и правомерности применения налогового законодательства. Следовательно, если не соблюдается именно формальный критерий, то привлекать по данной статье к ответственности нельзя.

В обоснование этого утверждения рассмотрим случай, в соответствии с которым у налогоплательщика, применяющего УСН (упрощенную систему налогообложения), отсутствует, заполнена по устаревшей форме или заполнена неверно Книга учета доходов и расходов. По содержательному признаку она вполне подпадает под определение налогового регистра, поскольку в Книге отражены данные, формирующие налоговую базу по единому налогу, причем вне зависимости от того, какой именно объект применяет налогоплательщик – «доходы» или «доходы, уменьшенные на величину расходов». Более того, с 1 января 2013 года новый вариант Книги дополнен еще одним разделом, в котором налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта «доходы», указывают выплаты, уменьшающие определенную расчетным путем налоговую базу на взносы во внебюджетные фонды, пособия по временной нетрудоспособности, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (Приказ Министерства финансов РФ от 22.10.2012 № 135н).

Но по формальному признаку эта Книга не признана налоговым регистром ни положениями НК РФ, ни Порядком заполнения Книги, ни какими-либо другими нормативными актами.

Таким образом, мы приходим к выводу, что применение положений ст. 120 НК РФ в таком случае будет неверным. Этот же вывод применим и в отношении книги покупок и книги продаж.

2. Документ является налоговым регистром как по содержательным, так и по формальным признакам, но лицо, на которое возложена обязанность его ведения, не включено в субъектный состав ст. 120 НК РФ. К таким документам до недавнего времени можно было отнести карточку по учету доходов физических лиц. В соответствии с положениями ст. 230 гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» налоговые агенты обязаны вести учет доходов, вычетов исчисленного и удержанного налога в регистрах налогового учета, разработанных самостоятельно. В данной статье перечислены обязательные реквизиты, которые должны быть указаны в карточке. К ним относятся: данные, позволяющие идентифицировать налогоплательщика (например, его фамилия, имя, отчество, паспортные данные или идентификационный номер – ИНН); вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов в соответствии с кодами, утверждаемыми федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов; суммы дохода и даты их выплаты; статус налогоплательщика; даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему РФ; реквизиты платежного документа. Форму карточки нужно включить в Приложение к приказу по учетной политике для целей налогообложения. До 1 января 2014 года по ст. 120 НК РФ привлечь к ответственности можно было только организации, но не налоговых агентов, предпринимателей, нотариусов и адвокатов (Федеральный закон № 248-ФЗ от 23.07.2013).

3. В отношении регистров бухгалтерского учета ситуация еще более неопределенная. В арбитражной практике при отнесении того или иного документа к категории бухгалтерских регистров руководствуются письмом Минфина СССР от 08.03.1960 – Инструкцией по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства, которая указывает на два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости, и приводится перечень типовых регистров единой журнально-ордерной формы счетоводства. Поскольку другого документа не существует, то, если в Инструкции регистр не упомянут, суды становятся на сторону налогоплательщика. Тем не менее следует заметить, что, несмотря на отсутствие в указанном документе Главной книги, некоторые суды поддерживают налоговые органы.

4. Отсутствие первичного документа при наличии отражения операции в учете, бесспорно, является основанием для применения ст. 120 НК РФ. Но если первичный документ имеется у хозяйствующего субъекта, а оформлен с нарушениями законодательства, наказание по этой статье не должно применяться. Отметим, что на основании Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» с 01.01.2013 г. первичные документы не обязательно должны быть оформлены по унифицированной форме, а могут быть разработаны и утверждены самой организацией (кроме организаций государственного сектора, формы документов для которых утверждаются бюджетным законодательством) и содержать обязательные реквизиты, перечисленные в законе (ст. 9 ч. 2). Исключением являются первичные документы, формы которых установлены другими видами законодательства, например, кассовые.

Поскольку расшифровка диспозиции ст. 120 НК РФ четко указывает в качестве определяющего признака именно отсутствие документов, то их неверное оформление не должно вызывать применение налоговыми органами ст. 120 НК РФ. Подтверждением этому является и арбитражная практика (Постановления ФАС Московского округа от 04.02.2008 № КА-А40/13427-07-2 по делу № А40-17664/07-117-117, от 24.04.2007, 28.04.2007 № КА-А41/3090-07 по делу № А41-К2-13463/06, от 26.08.2008 № КА-А41/6653-08 по делу № А41-К2-17853/07).

5. Определяющим признаком грубого нарушения является его периодичность. В статье указывается, что для квалификации правонарушения и привлечения к ответственности необходимо, чтобы оно было повторяющимся, системным, т.е. совершенным более одного раза в год, поэтому наличие грубого правонарушения только один раз в течение календарного года не может быть основанием для привлечения к ответственности.

6. В расшифровке грубого нарушения учета законодателем упоминается отчетность хозяйствующего субъекта, но не уточняется, какая именно отчетность имеется в виду. Анализ арбитражной практики по этой части применения ст. 120 НК РФ позволяет сделать вывод, что

суды отказывают налоговым органам в применении данной статьи, если неверно заполнены налоговые декларации. Аналогичную позицию занимают суды и в тех случаях, когда ошибки в бухгалтерском учете не приводят к искажению форм бухгалтерской отчетности – Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.09.2008 по делу № А56-1629/2008, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.11.2007 по делу № А42-3678/2006 (Определением ВАС РФ от 20.03.2008 № 3527/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), Постановление ФАС Московского округа от 20.06.2008 № КА-А40/5249-08-П по делу № А40-34601/06-116-195. Такой подход судов определяется тем, что, *во-первых*, в соответствии с п.1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация не является отчетностью, а представляет собой заявление налогоплательщика о данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и других). *Во-вторых*, нарушения, отраженные в отчетности, должны быть связаны с ошибками в хозяйственных операциях, учете денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. В налоговых декларациях информация такого рода не отражается, в ней отображаются результаты этих действий. *В-третьих*, свою позицию по данной ситуации, выражающуюся в неправомерности применения ст. 120 НК РФ в аналогичных случаях, высказал ВАС еще в 2002 году – Постановление Президиума ВАС РФ от 15.02.2002 № 5803/01.

7. К отсутствию счетов-фактур неверно приравнивать ситуации, когда у продавца счет-фактура имеется, но он выставлен с нарушением установленного срока (5 дней после совершения операции).

В таких случаях налоговые органы иногда отказывают покупателю в вычете по НДС, но и здесь арбитражная практика на стороне налогоплательщика, поскольку несоблюдение срока выставления не относится к нарушениям, не позволяющим идентифицировать продавца, покупателя, наименования товаров (работ, услуг, имущественных прав) их стоимости, налоговой ставки и суммы налога, а отсутствие счета-фактуры у продавца не дает возможности и принять НДС к вычету.

8. Следует обратить внимание и на то, что в положениях ст. 120 НК РФ и первичные документы, и счета-фактуры, и регистры бухгалтерского и налогового учета упоминаются во множественном, а не в единственном числе, что дает возможность налогоплательщику оспаривать действия налоговых органов в тех случаях, когда не было одного какого-либо документа и некоторые суды их в этом поддерживают.

Налоговый кодекс РФ содержит открытый перечень смягчающих обстоятельств, наличие которых позволяет снижать размер штрафных санкций не менее чем в два раза (пп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ). К ним относятся:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

2.1) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

3) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Анализ арбитражной практики показывает, что смягчающими обстоятельствами признаются:

– нахождение налогоплательщика в процедуре банкротства – Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 04.08.2009 по делу № А63-1370/2008-С4-33;

– несвоевременная оплата налогоплательщику государственного заказа – Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 10.04.2008 № Ф04-2370/2008(3519-А45-19) по делу № А45-12786/2007-2/99;

– совершение правонарушения впервые – Постановление ФАС Московского округа от 22.01.2009 № КА-А41/13108-08 по делу № А41-24540/05;

– социальная значимость деятельности налогоплательщика – Постановление ФАС Московского округа от 22.01.2009 № КА-А41/13108-08 по делу № А41-24540/05.

Отдельно следует отметить, что перечисленные обстоятельства принимаются во внимание судами и при совершении других правонарушений.

Срок давности при применении ст. 120 НК РФ учитывается в особом порядке. В общем случае к определению трехгодичного срока применяются положения п.1 ст. 113 НК РФ, в соответствии с которым срок рассчитывается со дня совершения правонарушения. Однако в отношении правонарушений, предусмотренных ст. 120 и ст. 122 НК РФ, этот срок рассчитывается со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение и является пресекательным. Необходимо принимать во внимание, что по разным налогам установлены разные налоговые периоды. По налогу на прибыль, налогу на имущество организаций, налогу на доходы физических лиц, единому налогу по УСН, – это календарный год; по налогу на добавленную стоимость, единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности – квартал, по налогу на добычу полезных ископаемых и акцизам – месяц. Следовательно, моментом начала отсчета срока давности по разным налогам могут быть разные даты.

Истечение установленного срока следует определять исходя из даты принятия решения по результатам камеральной или выездной проверки.

Истечение срока давности может быть приостановлено, если налогоплательщик активно противодействовал проведению выездной проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения инспекцией сумм налогов, подлежащих уплате (п.1.1. ст. 113 НК РФ). Эта ситуация должна быть зафиксирована в акте, подписанном проверяющим и проверяемыми лицами по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 06.03.2007 № ММ-3-06/106 (Приложение № 3).

По ст. 122 НК РФ налогоплательщик может быть привлечен за неуплату налога или сбора в размере 20 % от неуплаченной суммы, а в случае умышленных действий – в размере 40 %. В результате получается, что действия налогоплательщика, вследствие которых налог не был уплачен в полном объеме в бюджет, иногда могут подпадать как под диспозицию ст. 122, так и под положения п. 3 ст. 120 НК РФ. По этому поводу существует Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2001 № 6-О, который отметил, что за одно правонарушение нельзя привлекать к ответственности дважды. Следовательно, при квалификации состава правонарушения необходимо учитывать все сопутствующие обстоятельства, и если в действиях налогоплательщика отсутствуют действия, которые относятся к грубым нарушениям правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, то применять следует ст. 122 НК РФ.

Административным законодательством установлена ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, порядка и сроков хранения учетных документов, предусматривающая наложение штрафа на должностных лиц в размере от двух до трех тысяч рублей (ст. 15.11 КоАП РФ).

До недавнего времени административная ответственность возникала в случае искажения сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов или(и) искажения на эту же величину любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности.

Федеральным законом от 21.10.2013 № 276-ФЗ были внесены два изменения, вступившие в силу с 1 ноября 2013 года. Переформулирован и дополнен состав нарушения в отношении налогов и сборов – занижение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета.

Кроме того, в примечания к данной статье был введен п. 2, устанавливающий условия, при которых должностное лицо может быть освобождено от ответственности – в случае представления уточненной налоговой декларации (расчета) и уплаты на основании такой налоговой декларации (расчета) неуплаченных сумм налогов и сборов, а также соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных п.п. 3, 4 и 6 ст. 81 НК РФ, и при условии исправления ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской

отчетности) до утверждения бухгалтерской отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Анализируя взаимодействие ст. 120 НК РФ и ст. 15.11 КоАП РФ, можно отметить, что в случае неверного отражения в учете хозяйственных операций, которое привело к занижению налоговой базы (п. 3 ст. 120 НК РФ), и занижения начисленных налогов не менее чем на 10 процентов по причине искажения данных бухгалтерского учета, к налогоплательщику может быть применена как налоговая, так и административная ответственность одновременно.

Правилами налогового законодательства предусмотрено, что при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей. Уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока (п. 1 ст. 81 НК РФ). Положениями п. 3 этой же статьи установлено, что налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточненная декларация подана с нарушением срока, но до уплаты налога. Если срок уплаты налога уже прошел, то следует уплатить неуплаченную сумму налога и пени до подачи налоговой декларации. В таком случае, если все эти действия совершены до того, как налогоплательщику стало известно об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки, он также освобождается от ответственности. Такой же подход в НК РФ установлен и для налоговых агентов – п. 6 ст. 81 НК РФ.

Нетрудно заметить, что новые изменения, внесенные Федеральным законом от 21.10.2013 № 276-ФЗ «О внесении изменений в статью 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях», направлены на сближение условий применения штрафных санкций по схожим правонарушениям в налоговом и административном законодательстве.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 1. Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (изм. от 28.12.2013).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 2. Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (изм. от 28.12.2013).
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ (изм. от 02.04.2014).
4. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (изм. от 28.12.2013)
5. Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» (изм. от 23.07.2013).
6. Федеральный закон от 21.10.2013 № 276-ФЗ «О внесении изменений в статью 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях».
7. Мамонова И.В. Гармонизация налоговых отношений как фактор стабилизации экономики. Материалы международной научной конференции «Современная социально-экономическая трансформация России: ориентиры и итоги в контексте глобализации и регионализации». Коллективная монография. Октябрь 2006 г.

© 2014 г.

Е. С. Мельник

ОСНОВНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В ПОРЯДКЕ ОБЖАЛОВАНИЯ НЕНОРМАТИВНЫХ АКТОВ НАЛОГОВОГО ОРГАНА, ДЕЙСТВИЙ (БЕЗДЕЙСТВИЯ) ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

Мельник Елена Сергеевна – начальник отдела досудебного урегулирования налоговых споров УФНС России по Приморскому краю, советник государственной гражданской службы РФ 3 класса.

(E-mail: elena.melnik@inbox.ru)

Федеральными законами от 02.07.2013 № 153-ФЗ и от 23.07.2013 № 248-ФЗ внесены изменения в нормы НК РФ, касающиеся порядка обжалования, а также сроков представления письменных возражений на акты налогового и иных форм контроля. Данные изменения направлены на совершенствование порядка досудебного рассмотрения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками в целях создания для налогоплательщиков благоприятных условий для урегулирования споров без обращения в суд, а также в целях снижения нагрузки на судебную систему и обеспечения последовательности досудебной и судебной стадий разрешения таких споров.

О том, какие основные изменения внесены в досудебный порядок обжалования, и пойдет речь в данной статье.

Федеральный закон от 02.07.2013 №153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», вступивший в силу 03.08.2013, существенно изменил порядок досудебного урегулирования налоговых споров. Одно из важнейших изменений – введение обязательности досудебного порядка разрешения налогового спора в вышестоящем налоговом органе¹.

Так, исходя из положений п. 3 ст. 3 Федерального закона от 02.07.2013 №153-ФЗ и п. 2 ст. 138 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц с 01.01.2014 могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ.

До 01.01.2014 обязательный досудебный порядок был установлен только в отношении обжалования решений, вынесенных налоговыми органами в порядке, предусмотренном ст. 101 части первой НК РФ, а именно решений, принятых по результатам выездных и камеральных налоговых проверок². При этом оспаривание иных актов налоговых органов ненормативного характера, а также действий (бездействия) их должностных лиц осуществлялось в соответствии с порядком, выбранным налогоплательщиком самостоятельно: в досудебном или в судебном порядке.

¹ Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Консультант плюс.

² «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Консультант плюс.

Начиная с 01.01.2014 обязательность соблюдения заявителями досудебного порядка урегулирования налоговых споров с налоговыми органами распространяется как на результаты налоговых проверок, так и на иные формы налогового контроля, действия (бездействие) налоговых органов и их должностных лиц. Так, в досудебном порядке могут быть также обжалованы решения налоговых органов, принятые по делам о налоговых правонарушениях в порядке, установленном ст. 101.4 НК РФ, или, например, действия (бездействие) налоговых органов в таких вопросах, как начисление и взыскание налогов (сборов, пеней и штрафов), осуществление зачета (возврата) излишне уплаченных (взысканных) сумм и др.³ (табл. 1).

Таблица 1

**Порядок, сроки подачи и рассмотрения жалобы, в т.ч. апелляционной⁴
(введен Федеральным законом от 02.07.2013 № 153-ФЗ и действует с 03.08.2013)**

Вид жалобы	Порядок подачи	Срок подачи	Срок рассмотрения
Апелляционная жалоба на решения по налоговым проверкам (КП и ВП), принятые в порядке ст. 101 НК РФ	подается в ВНО через вынесший соответствующее решение налоговый орган (ст. 139.1 НК РФ)	подается до дня вступления в силу обжалуемого решения (ст. 139.1 НК РФ)	решение по апелляционной жалобе принимается ВНО в течение одного месяца со дня получения апелляционной жалобы. Указанный срок может быть продлен не более чем на один месяц (ст. 140 НК РФ).
Жалоба на вступившие в силу решения по налоговым проверкам (КП и ВП), принятые в порядке ст. 101 НК РФ	подается в ВНО через налоговый орган, акты ненормативного характера которого обжалуются (ст. 139 НК РФ)	подается в течение одного года со дня вынесения обжалуемого решения (ст. 139 НК РФ)	решение по жалобе принимается ВНО в течение одного месяца со дня получения жалобы. Указанный срок может быть продлен не более чем на один месяц (ст. 140 НК РФ).
Жалоба на решения по НПН, принятые в порядке ст. 101.4 НК РФ	подается в ВНО через налоговый орган, акты ненормативного характера которого обжалуются (ст. 139 НК РФ)	подается в течение одного года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав (ст. 139 НК РФ)	решение по жалобе принимается в течение 15 дней со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен не более чем на 15 дней (ст. 140 НК РФ).
Жалоба на действия (бездействие) должностных лиц	подается в ВНО через налоговый орган, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются (ст. 139 НК РФ)	подается в течение одного года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав (ст. 139 НК РФ)	решение по жалобе принимается в течение 15 дней со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен не более чем на 15 дней (ст. 140 НК РФ).

Таким образом, каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. При этом порядок обжалования, действующий с 01.01.2014, по общему правилу является досудебным – т.е. предполагающим возможность урегулирования спорной ситуации, не доводя дело до суда, путем подачи налогоплательщиком апелляционной жалобы для рассмотрения в вышестоящем налоговом органе.

³ Федеральный закон от 02.07.2013 №153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Консультант плюс.

⁴ Мельник Е.С. Порядок обжалования решений налоговой и действий или бездействия ее должностных лиц. -Владивосток:, Ежемесячный журнал для руководителей «Клуб директоров» № 09 (169), 2013. – С.18.

Необходимо отметить некоторые особенности процедуры досудебного урегулирования налоговых споров.

Во-первых, решения, вынесенные региональными управлениями Федеральной налоговой службы (УФНС) по итогам рассмотрения жалоб (в т.ч. апелляционных), налогоплательщик вправе не оспаривать в вышестоящем органе (ФНС России). В случае несогласия с решением УФНС по жалобе организация или физическое лицо, в соответствии с п. 2 ст. 138 НК РФ, вправе сразу обратиться в суд за восстановлением нарушенных прав.

Во-вторых, ненормативные акты, принятые ФНС России, а также действия или бездействие ее должностных лиц обжалуются только в судебном порядке.

В-третьих, предусмотренный НК РФ обязательный досудебный порядок не распространяется на обжалование, специальный порядок которого предусмотрен иными федеральными законами: например, обжалование постановлений по делу об административном правонарушении (гл. 30 Кодекса РФ об административных правонарушениях), ненормативных актов (действий, бездействия) налогового органа, принятых (совершенных, допущенных) при осуществлении функций по реализации положений Федерального закона от 27.07.2010 № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» и др.

Если решение по жалобе (в т.ч. апелляционной) не принято региональным управлением ФНС России в сроки, установленные п. 6 ст. 140 НК РФ, досудебный порядок урегулирования споров считается соблюденным. В данном случае налогоплательщик вправе подать иск в суд.

Срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе (п.п. 2 и 3 ст. 138 НК РФ).

Необходимо отметить, что несоблюдение установленного НК РФ досудебного порядка обжалования может повлечь невозможность рассмотрения налогового спора судом. Так, положениями процессуального законодательства (в частности, п. 2 ч. 1 ст. 148 Арбитражного процессуального кодекса РФ, ст. 222 Гражданского процессуального кодекса РФ) предусмотрено, что соответствующий суд оставляет исковое заявление без рассмотрения, если установит, что истцом не соблюден досудебный порядок урегулирования спора, если это предусмотрено федеральным законом или договором.

Таким образом, установление обязательности досудебной стадии призвано обеспечить более оперативное, менее формализованное и затратное (в сравнении с судебным процессом) разрешение всех налоговых споров. Обязательность прохождения стадии досудебного урегулирования споров призвана стимулировать налогоплательщиков к разрешению внутри системы налоговых органов возникших конфликтов в сфере налогообложения, позволит существенно уменьшить количество рассматриваемых споров в судах, а также расширит возможности налогоплательщиков в реализации своих прав и законных интересов.

Что касается порядка представления налогоплательщиками возражений на акты, вынесенные налоговыми органами по результатам налогового и иных форм контроля, то Федеральным законом от 23.07.2013 № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» изменены сроки представления письменных возражений на акты налогового и иных форм контроля⁵ (табл. 2).

⁵ Федеральный закон от 23.07.2013 № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Консультант плюс.

**Порядок и сроки подачи письменных возражений на акты налогового
и иных форм контроля, сроки их рассмотрения
(в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 248-ФЗ;
действует с 24.08.2013)**

Вид возражение	Порядок подачи	Срок подачи	Срок вынесения решения по итогам рассмотрения акта и материалов налоговой проверки (дела о налоговом правонарушении)
1	2	3	4
Письменные возражения на акты налогового контроля (акты по КП и ВП)	подаются в соответствующий налоговый орган (п. 6 ст. 100 НК РФ)	в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ)	в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.
письменные возражения на акты иных форм контроля (акты по делу о НПН)	подаются в соответствующий налоговый орган (п. 5 ст. 101.4 НК РФ)	в течение одного месяца со дня получения акта (п. 5 ст. 101.4 НК РФ)	по истечении срока, указанного в п. 5 ст. 101.4 НК РФ, в течение 10 дней.

Закон от 23.07.2013 № 248-ФЗ вступил в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования, т.е. с 24.08.2013, за исключением положений, для которых установлены иные сроки вступления в силу (п. 1 ст. 6 Закона № 248-ФЗ).

Так, при применении п. 6 ст. 100 НК РФ и п. 5 ст. 101.4 НК РФ необходимо учитывать, что согласно п. 7 ст. 6 Закона № 248-ФЗ в случае, если течение предусмотренных абзацем первым п. 6 ст. 100 НК РФ и п. 5 ст. 101.4 НК РФ (в редакции Закона № 248-ФЗ) сроков не завершилось до дня вступления в силу Закона № 248-ФЗ, указанные сроки исчисляются в порядке, действующем после дня вступления в силу Закона № 248-ФЗ.

Таким образом, по актам налогового и иных форм контроля, врученным с 24.07.2013, письменные возражения представляются в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки (либо акта по делу о налоговом правонарушении).

Библиографический список

Нормативно-правовые документы:

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая). Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ // «Консультант плюс».
2. Федеральный закон от 02.07.2013 №153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // «Консультант плюс».
3. Федеральный закон от 23.07.2013 № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // «Консультант плюс».

Основная литература:

4. Мельник Е.С. Порядок обжалования решений налоговой и действий или бездействия ее должностных лиц. // Ежемесячный журнал для руководителей «Клуб директоров», Владивосток, № 09 (169), 2013.

© 2014 г.

М.А. Лабоськин

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ВЫЧЕТА НДС В ОТНОШЕНИИ ИМПОРТИРУЕМЫХ ТОВАРОВ, ВЫПУЩЕННЫХ ДЛЯ ВНУТРЕННЕГО ПОТРЕБЛЕНИЯ

Лабоськин Михаил Алексеевич – главный государственный таможенный инспектор службы организации таможенного контроля Северо-Западного таможенного управления, канд. юрид. наук.

(E-mail: laboskin07@rambler.ru)

Одной из активно востребованных льгот, установленных НК РФ, является налоговый вычет в отношении НДС, уплаченного при ввозе товаров в РФ.

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ ввоз товаров на таможенную территорию РФ признается объектом налогообложения по НДС.

При этом частью второй п. 1 ст. 174 НК РФ установлено, что при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

В соответствии с пп. 3) п. 1 ст. 70 Таможенного кодекса Таможенного союза (далее – ТК ТС) НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза, относится к таможенным платежам на основании п. 1 ст. 84 ТК ТС и уплачивается таможенным органам.

Подпунктом 1 п. 2 ст. 171 НК РФ определяется, что суммы налога, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенной процедуре выпуска для внутреннего потребления подлежат вычетам.

На основании п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в порядке, предусмотренном ст. 166 НК РФ, на установленные ст. 171 НК РФ налоговые вычеты.

Помещение товаров под одну из таможенных процедур, установленную ТК ТС, является одним из обязательных условий перемещения товаров на территорию РФ с территории государств, не являющихся членами Таможенного союза.

При этом согласно п. 1 ст. 210 ТК ТС товары помещаются под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления при условии уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов, если не установлены тарифные преференции, льготы по их уплате.

Следует иметь в виду, что налогоплательщик может принять «ввозной» НДС к вычету в случае, если налог уплачен или им самим как декларантом, т.е. как лицом, которое непосредственно декларирует товары, или от его имени и по его поручению другим лицом.

Кроме декларанта таким лицом на основании п. 2 ст. 179 ТК ТС может быть только таможенный представитель.

В соответствии с п. 5 ст. 60 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (далее – Закон № 311-ФЗ) таможенный представитель может уплачивать таможенные пошлины, налоги, если содержание таможенной процедуры, определенной для декларирования товаров, предусматривает их уплату и если условиями договора, заключенного между декларантом и таможенным представителем, предусмотрена уплата таможенных пошлин, налогов таможенным представителем.

Таким образом, НДС к вычету может быть принят в случае его уплаты при ввозе товара только декларантом или таможенным представителем. Никакое другое лицо таможенное законодательство в данном случае не допускает.

Между тем, Минфин России в своих разъяснениях считает, что НДС может быть принят к вычету, если налог уплачен как непосредственно налогоплательщиком, так и посредником за счет средств налогоплательщика¹. Исходя из п. 5 ст. 60 Закона № 311-ФЗ, данная позиция Минфина России представляется безосновательной.

Согласно части второй п. 1 ст. 172 НК РФ вычетам подлежат только суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

Постановка на учет приобретенных товаров производится в соответствии с правилами бухгалтерского учета.

Перечень же документов, подтверждающих факт уплаты налога, НК РФ не установлен.

Учитывая, что в соответствии со ст. 203 Закона № 311-ФЗ товары, ввозимые на территорию РФ с территории государств, не являющихся членами Таможенного союза, подлежат таможенному декларированию при помещении под таможенную процедуру, уплата НДС может быть подтверждена таможенными декларациями и платежными документами, свидетельствующими об уплате налога. При этом таможенная декларация должна иметь отметку таможенного органа «Выпуск разрешен».

Следует обратить внимание на то, что в соответствии с п. 3 ст. 179 ТК ТС таможенное декларирование производится в письменной и(или) электронной форме с использованием таможенной декларации. До 01.01.2014 декларация на товары на основании ч. 4 ст. 322 Закона № 311-ФЗ могла подаваться как в письменной, так и в электронной форме. С 01.01.2014 декларация на товары, в т.ч. помещенные под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, может подаваться только в электронной форме, за исключением случаев, установленных Постановлением Правительства РФ от 13.01.2013 № 1154.

При декларировании товаров в электронной форме НДС может быть принят к вычету на основании бумажной копии декларации. На это указал Минфин России в письме от 18.08.2010 № 03-07-08/237.

В случае, если НДС оплачен таможенной картой², факт уплаты налога может быть подтвержден слип-чеком (таможенным приходным ордером) и письменным подтверждением по форме, утвержденной приказом ФТС России от 23.12.2010 № 2554. В соответствии с ч. 4 ст. 117 Закона № 311-ФЗ по требованию плательщика таможенных пошлин, налогов таможенные органы обязаны выдать подтверждение уплаты таможенных пошлин, налогов в письменной форме, но не более чем за три календарных года, предшествующих этому требованию.

При внесении таможенных платежей авансом в налоговые органы представляется отчет о расходовании денежных средств. Таможенные органы на основании ч. 5 ст. 121 Закона № 311-ФЗ обязаны предоставить такой отчет по запросу лица, внесшего авансовые платежи, в течение 30 дней с момента получения требования.

Если расчеты с таможенной осуществлял таможенный представитель, право на вычет может быть подтверждено импортером чеками на оплату таможенным представителем таможенных платежей, а также документами, свидетельствующими о том, что по уплате НДС импортер понес реальные затраты (т.е. расходы возмещены таможенному представителю).

¹ Данная позиция отражена Минфином России в письмах от 26.10.2011 № 03-07-08/297, от 25.04.2011 № 03-07-08/123.

² Таможенная карта – микропроцессорная пластиковая карта, введенная в оборот приказом ГТК России от 03.08.2001 № 757 «О совершенствовании системы уплаты таможенных платежей» с целью совершенствования системы уплаты таможенных платежей, усиления контроля за поступлением денежных средств на счета таможенных органов, упрощения расчетов по таможенным платежам, сокращения сроков прохождения денежных средств и сроков производства таможенного оформления товаров.

Подтверждающие документы (таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату НДС таможенному органу), согласно п. 17 Правил ведения книг покупок при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (далее – Правила ведения книг покупок), должны быть зарегистрированы в книге покупок.

В связи с этим уплаченный при ввозе НДС может быть принят к вычету только после отражения ввезенных товаров на соответствующем счете бухгалтерского учета.

Одним из вопросов, возникающих при предъявлении к вычету НДС, является вопрос о периоде, когда налог может быть предъявлен к вычету.

Согласно позиции Минфина России вычет может быть применен только в том периоде, в котором выполнены все условия, предусмотренные ст. 171, 172 НК РФ. Воспользоваться вычетом в ином, в том числе в более позднем периоде нельзя. При этом, если вычет не заявлен сразу, необходимо подавать уточненную налоговую декларацию³.

Аналогичной позиции придерживаются и некоторые арбитражные суды, в частности, указывающие, что отражение в налоговой декларации по НДС сумм налоговых вычетов, относящихся к другим налоговым периодам, неправомерно⁴.

Другим актуальным вопросом, связанным с вычетом НДС, является также вопрос о моменте предъявления к вычету суммы НДС, уплаченной при ввозе товаров на территорию РФ.

Согласно пп. 5) п. 1 ст. 4 ТК ТС под выпуском товаров понимается действие таможенных органов, разрешающее заинтересованным лицам использовать товары в соответствии с условиями заявленной таможенной процедуры.

Одним из условий выпуска товаров таможенными органами, установленных пп. 3) п. 1 ст. 195 ТК ТС, является уплата таможенной пошлины, налогов в отношении товаров.

При этом п. 4 ст. 195 ТК ТС определено, что выпуск товаров производится должностным лицом таможенного органа в порядке, установленном законодательством государств-членов Таможенного союза, если иной порядок не установлен решением Комиссии Таможенного союза⁵, путем внесения (проставления) соответствующих отметок в(на) таможенную декларацию и(или) коммерческие, транспортные (перевозочные) документы.

В отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, на основании пп. 1) п. 3 ст. 211 ТК ТС ввозные таможенные пошлины, налоги подлежат уплате до выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления.

Согласно п. 24 Инструкции о порядке применения таможенными органами Российской Федерации НДС в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, утвержденной приказом ГТК России от 07.02.2001 № 131 (ред. от 22.04.2008), НДС уплачивается на таможне одновременно с другими таможенными платежами, т.е. до или в момент принятия декларации на товар к таможенному оформлению груза, при этом до уплаты таможенной пошлины, НДС товар не может быть выпущен и, следовательно, получен импортером.

³ Данная позиция Минфина России отражена в его письмах от 13.02.2013 № 03-07-11/3784, от 15.01.2013 № 03-07-14/02, от 31.10.2012 № 03-07-05/55, от 13.10.2010 № 03-07-11/408, от 22.06.2010 № 03-07-08/186.

⁴ Данная позиция отражена в постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 07.06.2010 № А79-5798/2009, от 26.02.2010 № А82-4790/2009-37, ФАС Северо-Кавказского округа от 20.11.2009 № А53-6624/2008.

⁵ С 02.02.2012 на основании ст. 39 Договора о Евразийской экономической комиссии Комиссия Таможенного союза упразднена. Евразийская экономическая комиссия осуществляет свою деятельность, в том числе, в сфере таможенно-тарифного и нетарифного регулирования, таможенного администрирования.

В соответствии с Инструкцией о порядке заполнения декларации на товары, утвержденной Решением Комиссии Таможенного союза от 20.05.2010 № 257, в графе «С» основного листа декларации на товар под соответствующими номерами проставляются отметки (записи) таможенного органа о выпуске (отказе в выпуске) товаров, проведении таможенного контроля. Под номером 2 указывается цифровыми символами дата выпуска товаров либо отказа в выпуске (ДДММГГ – день, месяц, две последние цифры года), а также регистрационный номер выпуска товаров, если его проставление предусмотрено законодательством государства-члена Таможенного союза, с проставлением соответствующего штампа в виде оттиска «Выпуск разрешен» либо «Отказано в выпуске», подписи должностного лица и оттиска личной номерной печати.

Таким образом, НДС, уплаченный при ввозе товаров на территорию РФ, может быть принят к вычету не ранее даты, проставленной на штампе таможенного органа «Выпуск разрешен» на декларации на товары, и после принятия этих товаров на учет.

Исходя из изложенного, можно сделать следующие выводы:

- право на предъявление к вычету НДС, уплаченного таможенному органу при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, возникает у налогоплательщика при соблюдении следующих условий: фактического приобретения товара, работ, услуг (ввоза товара на таможенную территорию РФ); подтверждения факта понесенных затрат по уплате сумм налога таможенным органам; принятия к учету ввезенных на таможенную территорию товаров, подтвержденного соответствующими первичными документами;

- НДС может быть принят к вычету в случае, если он был уплачен таможенному органу непосредственно декларантом товаров либо по его поручению таможенным представителем;

- налоговый вычет может быть применен только в том периоде, в котором выполнены все условия, предусмотренные ст. 171, 172 НК РФ;

- НДС может быть принят к вычету не ранее даты, проставленной на штампе таможенного органа «Выпуск разрешен» на декларации на товары, и после принятия этих товаров на учет.

Библиографический список

1. Договор о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятый Решением Межгосударственного совета Евразийского Экономического Сообщества (Высшего органа Таможенного союза) на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17 // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.eurasiancommission.org>.
2. Договор о Евразийской экономической комиссии // Собрание законодательства РФ. 2012, № 11, ст. 1275.
3. Решение Комиссии Таможенного союза от 20.05.2010 № 257 «Об Инструкциях по заполнению таможенных деклараций и формах таможенных деклараций» // Официальный сайт Комиссии Таможенного союза. URL: <http://www.tsouz.ru>.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) // Официальный Интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
5. Федеральный закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 2010, № 48, ст. 6252.
6. Приказ ГТК России от 07.02.2001 № 131 (ред. от 22.04.2008) «Об утверждении Инструкции о порядке применения таможенными органами Российской Федерации налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации» // Таможенный вестник. 2001, № 8.
7. Приказ ГТК России от 03.08.2001 № 757 «О совершенствовании системы уплаты таможенных платежей» // Российская газета, №165, 25.08.2001.
8. Приказ ФТС России от 23.12.2010 № 2554 «Об утверждении форм подтверждения уплаты таможенных пошлин, налогов и отчета о расходовании денежных средств, внесенных в качестве авансовых платежей» // Российская газета, № 47, 05.03.2011.
9. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26.02.2010 № А82-4790/2009-37 // Не опубликовано. Текст документа содержится в БД «КонсультантПлюс», раздел «Судебная практика».
10. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 07.06.2010 № А79-5798/2009 // Не опубликовано. Текст документа содержится в БД «КонсультантПлюс», раздел «Судебная практика».
11. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 20.11.2009 № А53-6624/2008 // Не опубликовано. Текст документа содержится в БД «КонсультантПлюс», раздел «Судебная практика».
12. Письмо Минфина России от 22.06.2010 № 03-07-08/186 // Не опубликовано. Текст документа содержится в БД «КонсультантПлюс», раздел «Финансовые и кадровые консультации», подраздел «Финансист».
13. Письмо Минфина России от 18.08.2010 № 03-07-08/237 // Не опубликовано. Текст документа содержится в БД «КонсультантПлюс», раздел «Финансовые и кадровые консультации», подраздел «Финансист».
14. Письмо Минфина России от 13.10.2010 № 03-07-11/408 // Не опубликовано. Текст документа содержится в БД «КонсультантПлюс», раздел «Финансовые и кадровые консультации», подраздел «Финансист».
15. Письмо Минфина России от 25.04.2011 № 03-07-08/123 // Не опубликовано. Текст документа содержится в БД «КонсультантПлюс», раздел «Финансовые и кадровые консультации», подраздел «Финансист».
16. Письмо Минфина России от 26.10.2011 № 03-07-08/297 // Не опубликовано. Текст документа содержится в БД «КонсультантПлюс», раздел «Финансовые и кадровые консультации», подраздел «Финансист».
17. Письмо Минфина России от 15.01.2013 № 03-07-14/02 // Не опубликовано. Текст документа содержится в БД «КонсультантПлюс», раздел «Финансовые и кадровые консультации», подраздел «Финансист».
18. Письмо Минфина России от 13.02.2013 № 03-07-11/3784 // Не опубликовано. Текст документа содержится в БД «КонсультантПлюс», раздел «Финансовые и кадровые консультации», подраздел «Финансист».
19. Письмо Минфина России от 31.10.2012 № 03-07-05/55 // Не опубликовано. Текст документа содержится в БД «КонсультантПлюс», раздел «Финансовые и кадровые консультации», подраздел «Финансист».

© 2014 г.

Д. Ю. Десятниченко

ТРАНСПОРТНЫЕ СРЕДСТВА КАК ИСТОЧНИК И ФАКТОР РОСТА ДОХОДОВ БЮДЖЕТА САНКТ-ПЕТЕРБУРГА

Десятниченко Дмитрий Юрьевич – доцент кафедры экономической теории и прикладной экономики, Северо-Западного института управления – филиал РАНХиГС (Санкт-Петербург), канд. экон. наук.

(E-mail: работаemail@mail.ru)

Транспортный налог является относительно новым источником доходов региональных бюджетов, право взимания которого появилось у них в связи с необходимостью частичной компенсации выдающих доходов, обусловленной отменой с 1 января 2003 г. налога на пользователей автомобильных дорог. Налоговым кодексом РФ было закреплено право законодательных органов власти субъекта РФ установления и регулирования в пределах федеральных нормативных параметров налоговых ставок, порядка и сроков уплаты, форм отчетности, льгот по уплате транспортного налога.

По общему правилу плательщиками транспортного налога являются лица, в собственности которых находятся транспортные средства. Учет плательщиков транспортного налога ведется территориальными налоговыми органами, исходя из места нахождения транспортного средства, определяемого с помощью законодательно утвержденной методики.

Налоговая база для исчисления транспортного налога классифицируется, прежде всего, по категориям плательщиков: юридические и физические лица. В рамках каждой категории осуществляется детальная группировка элементов налоговой базы по характеру транспортного средства и мощности двигателя. Общая характеристика транспортных средств г. Санкт-Петербурга как источника доходов бюджета в 2010–2012 гг. представлена в табл. 1. Приведенные в данной таблице статистические показатели позволяют проанализировать динамику, структуру и структурные изменения в налоговой базе транспортного налога и структуре доходов бюджета.

Таблица 1

Транспортные средства как источник доходов бюджета в 2010-2012 гг.¹

Категория плательщика	Показатель	Год			Среднегодовой прирост	
		2010	2011	2012	абсо- лютный	относи- тельный
1	2	3	4	5	6	7
1. Юр. лица	1. Количество налогоплательщиков, которыми исчислен налог к уплате в бюджет, единиц	10 454	11 414	11 987	766,5	7,08
	2. Количество транспортных средств, учтенных в базе данных налогового органа - всего, единиц	154 647	162 843	173 854	9603,5	6,03
	3. Количество транспортных средств, по которым начислен налог к уплате в бюджет - всего, единиц	153 607	161 072	172 779	9586	6,06
	в том числе наземных транспортных средств	151 467	158 980	170 522	9527,5	6,10
	4. Коэффициент обеспеченности транспортными средствами реальных плательщиков транспортного налога	14,69361	14,11179	14,41387	-0,13987	-0,96
	5. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет – всего, тыс. руб.	1 073 999	1 114 658	1 286 551	106276	9,45
	в том числе по наземным транспортным средствам, тыс. руб.	970 252	992 380	1 164 181	96964,5	9,54
	6. Сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением налогоплательщикам налоговых льгот, тыс. руб.	0	473	578	289	–
	7. Средняя величина поступлений от каждого наземного транспортного средства, тыс. руб	6,405699	6,242169	6,82716	0,210731	3,24
	8. Средняя величина поступлений от одного транспортного средства, тыс. руб.	6,991862	6,920247	7,446223	0,22718	3,20

¹ Составлено и рассчитано на основе данных «Отчетов о налоговой базе и структуре начислений по транспортному налогу» УФНС России по Санкт-Петербургу за 2010, 2011, 2012 гг.

Продолжение табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
2. Физ. лица	1. Количество налогоплательщиков, учтенных в базе данных налоговых органов, единиц	1 139 944	1 225 165	1 260 558	60307	5,16
	2. Количество налогоплательщиков, которым не производилось предъявление налога к уплате в связи с предоставлением налоговых льгот и освобождением от уплаты налога, единиц	208 308	232 753	228 356	10024	4,70
	3. Количество транспортных средств, учтенных в базе данных налогового органа - всего, единиц	1 605 713	1 723 162	1 781 928	88107,5	5,34
	в том числе наземных транспортных средств	1 586 563	1 703 105	1 749 198	81317,5	5,00
	4. Количество транспортных средств, по которым предъявлен налог к уплате в бюджет - всего, единиц	1 388 337	1 512 942	1 556 446	84054,5	5,88
	в том числе наземных транспортных средств	1 369 481	1 493 196	1 535 386	82952,5	5,88
	5. Коэффициент обеспеченности транспортными средствами реальных плательщиков транспортного налога	1,490214	1,52451	1,507889	0,008837	0,59
	6. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет – всего, тыс. руб.	5 748 153	6 465 612	7 278 549	765198	12,53
	в том числе по наземным транспортным средствам, тыс. руб.	5 681 394	6 392 609	7 192 799	755702,5	12,52
	7. Сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением налогоплательщикам налоговых льгот, тыс. руб.	350 545	428 200	441 530	45492,5	12,23
	8. Средняя величина исчисленных поступлений от одного наземного транспортного средства, тыс. руб.	3,580944	3,753503	4,112055	0,265555	7,16
	9. Средняя величина фактических поступлений от одного транспортного средства, тыс. руб.	3,887823	3,990511	4,392712	0,252445	6,30
3. Итого обе категории	1. Количество налогоплательщиков, которыми исчислен и предъявлен налог к уплате в бюджет, единиц	942 090	1 003 826	1 044 189	51049,5	5,28
	2. Количество транспортных средств, учтенных в базе данных налогового органа - всего, единиц	1 760 360	1 886 005	1 955 782	97711	5,40
	3. Количество транспортных средств, по которым начислен или предъявлен налог к уплате в бюджет - всего, единиц	1 541 944	1 674 014	1 729 225	93640,5	5,90
	в том числе наземных транспортных средств	1 520 948	1 652 176	1 705 908	92480	5,91
	4. Коэффициент обеспеченности транспортными средствами реальных плательщиков транспортного налога	1,636727	1,667634	1,656046	0,00966	0,59
	5. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет – всего, тыс. руб.	6 822 152	7 580 270	8 565 100	871474	12,05
	6. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет с учетом налоговых льгот, тыс. руб.	6 471 607	7 151 597	8 122 992	825692,5	12,03

Представленные данные позволяют сделать вывод, что основной категорией плательщиков транспортного налога в Санкт-Петербурге являются физические лица. При этом количество транспортных средств физических лиц, учтенных в базе налогового органа, имеет тенденцию к увеличению. В качестве обобщающего аналитического показателя, характеризующего налоговую нагрузку на одно транспортное средство автором предлагается использовать показатель средней величины фактических поступлений от одного транспортного средства. Расчет этого показателя предполагает соотнесение объема сумм налога, подлежащего к уплате в бюджет, за вычетом сумм, не поступивших в бюджет в связи с предоставлением налогоплательщикам налоговых льгот, с численностью транспортных средств, по которым предъявлен налог к уплате в бюджет.

Средняя величина фактических поступлений от одного транспортного средства увеличилась с 3 888 руб. в 2010 г. до 4 393 руб. в 2012 г. Общий прирост составил 13 % при среднегодовом темпе в 6,3 %. Средняя величина исчисленных поступлений от одного наземного транспортного средства увеличилась в среднем с 3 581 руб. в 2010 г. до 4 112 руб. в 2012 г., что составило 14,8 % общего прироста при среднегодовом увеличении на 266 руб., или 7,16 %.

Примечательным представляется соотношение средних уровней поступления от одного наземного транспортного средства, находящегося в собственности юридического и физического лица, и показателей их динамики. Так, в 2012 г. исчисленные поступления от одного наземного транспортного средства, находящегося в собственности физического лица, в среднем составляли 4 112 руб., или 60 % от аналогичного показателя, рассчитанного для юридического лица (его значение 6 827 руб.), однако динамика среднегодового прироста данного показателя оказалась опережающей, по сравнению с динамикой данного показателя, рассчитанного для юридических лиц.

Физические лица в среднем ежегодно должны увеличивать сумму платежей с каждого наземного транспортного средства на 266 руб., в то время как юридические – лишь на 211 руб. Динамика среднего ежегодного прироста объема налоговых платежей, рассчитанных для транспортных средств физических лиц, составляет 126 % аналогичного показателя, рассчитанного для транспортных средств юридических лиц. Кроме того, доля среднегодового абсолютного прироста объема платежа в общем объеме налогового платежа с одного наземного транспортного средства в 2012 г. для плательщиков юридических и физических лиц составила 3 % и 6,5 % соответственно.

Об уменьшении среднего количества транспортных средств, являющихся объектами налогообложения у каждого юридического лица-реального плательщика налога, свидетельствует незначительная отрицательная динамика коэффициента обеспеченности транспортными средствами. Если в 2010 г. каждое юридическое лицо уплачивало налог в среднем с 14,7 транспортных средств, то в 2012 – с 14,41. Отчасти это связано с тем, что в 2011 и 2012 гг. данная категория налогоплательщиков начала пользоваться льготами.

Все перечисленное выше свидетельствует о сформировавшейся тенденции перекладывания бремени уплаты транспортного налога с юридических на физических лиц.

Третий раздел табл. 1 «Итого обе категории» характеризует общую динамику налоговой базы и структуры доходов бюджета Санкт-Петербурга. Так, общее количество плательщиков транспортного налога, по которым исчислен и предъявлен налог к уплате в бюджет, увеличилось за исследуемый период с 942 090 до 1 044 189 ед. при среднегодовом приросте в 51 049,5 или 5,28 %. Количество транспортных средств, по которым начислен и предъявлен налог к уплате в бюджет, выросло с 1 541 944 до 1 729 225 ед. при среднегодовом приросте в 93 640,5 или на 5,9 %. Коэффициент обеспеченности транспортными средствами реальных плательщиков транспортного налога оставался стабильным на уровне 1,63–1,66 при незначительной тенденции к росту на уровне 0,59 % в год. Наибольшие темпы роста демонстрирует показатель суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Он увеличился с 6 822 152 тыс. руб., в 2010 г. до 8 565 100 тыс. руб. в 2012 г. за счет среднегодового прироста в объеме 871 747 тыс. руб. или 12,05 %. Будучи уменьшенным на сумму предоставленных налоговых льгот данный

показатель также демонстрирует высокую положительную динамику со среднегодовым приростом в 12,03 %.

Значимым критерием определения величины налога в бюджет является мощность двигателя транспортного средства. Структура парка легковых автомобилей Санкт-Петербурга по мощности двигателя представлена на рис. 1.

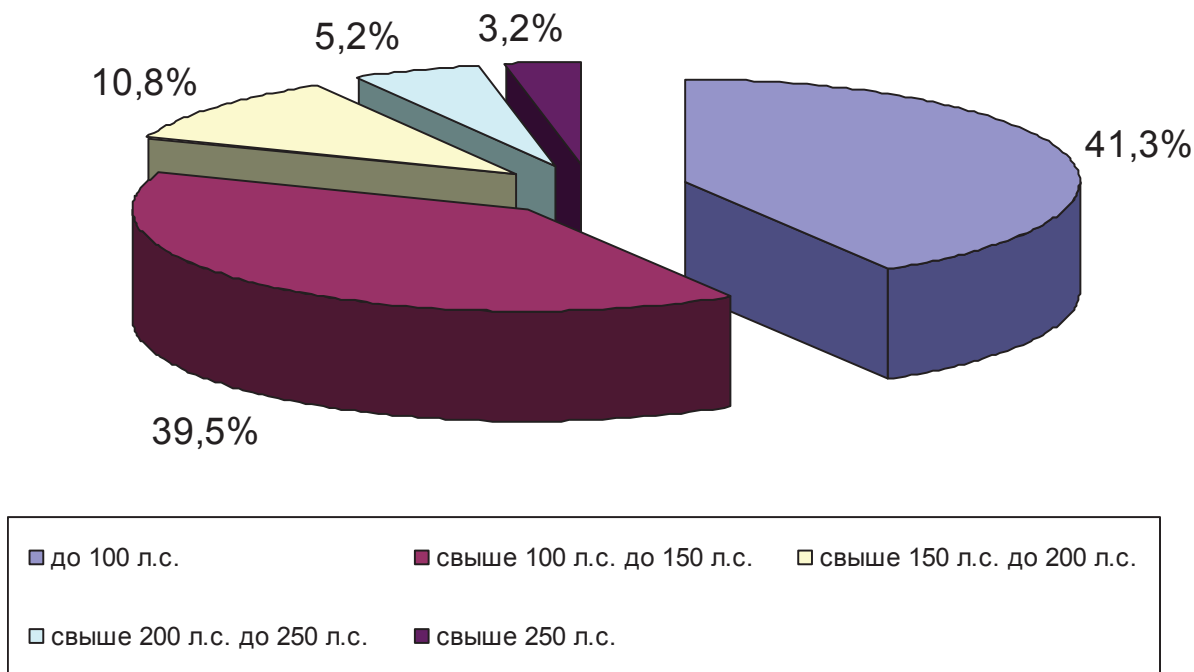


Рис. 1. Структура парка легковых автомобилей по мощности двигателя в 2012 г.

Грузовые транспортные средства, по которым был исчислен и предъявлен налог к уплате в бюджет, согласно данным анализируемой налоговой отчетности УФНС России по Санкт-Петербургу за 2012 г., также преимущественно находятся в собственности физических лиц: из общего их количества физическим лицам принадлежат 160 874 ед., 97 596 ед. Структура парка грузовых транспортных средств по мощности двигателя показана на рис. 2.

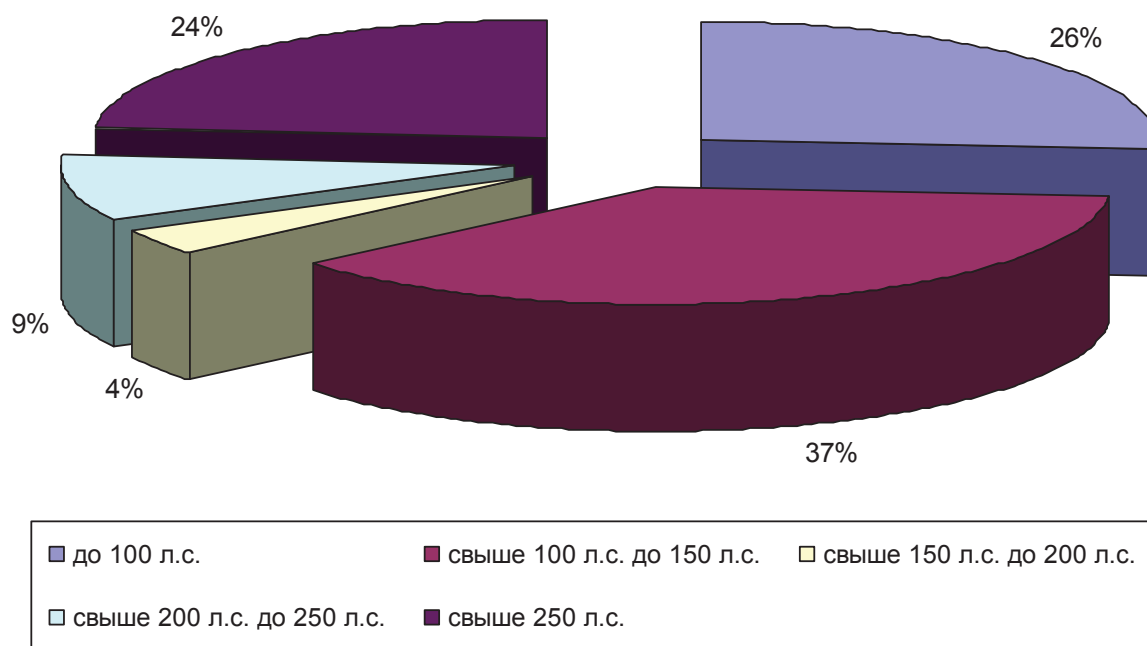


Рис. 2. Структура парка грузовых транспортных средств по мощности двигателя в 2012 г.

Наибольший удельный вес – 37 % имеет группа грузовых транспортных средств с мощностью двигателя свыше 100 л.с. до 150 л.с. Далее следует группа грузовых транспортных средств с мощностью двигателя до 100 л.с. Третье место занимает группа грузовых транспортных средств высокой мощности – более 250 л.с., удельный вес которых лишь немного уступает удельному весу маломощных транспортных средств, составляя 24 %. Таким образом, парк грузовых транспортных средств преимущественно (61 %) представлен транспортными средствами средней и очень высокой мощности. Именно подобные транспортные средства в процессе эксплуатации наносят наиболее значительный ущерб экологической среде, дорожному покрытию, общему состоянию дорожной инфраструктуры.

Анализируя действующие ставки транспортного налога, следует отметить, что ставки налогов для легковых автомобилей носят прогрессивный характер, варьируясь от 24 руб. за 1 л.с. для маломощных автомобилей (до 100 л.с.) до 150 руб. за 1 л.с. для автомобилей с высокой мощностью двигателя (свыше 250 л.с.), при общей вариации ставки налога в 6,25 раза. Ставка транспортного налога для грузовых автомобилей варьируются для тех же мощностных групп в диапазоне от 25 руб. за 1 л.с. до 65 руб. за 1 л.с., т.е. базовая ставка для них увеличивается лишь в 2,6 раза. А это означает, что, например, владелец легкового автомобиля мощностью 250 л.с. должен будет заплатить налог в размере, превышающем платежи владельца аналогичного по мощности грузового автомобиля, более чем в 2,3 раза: 37 500 руб. против 16 250 руб. Подобный подход представляется, как минимум, спорным, провоцирующим владельцев мощных легковых автомобилей изыскивать различные способы уклонения от регулярной уплаты столь значительных сумм.

Учитывая опыт реформирования ставок налога на доходы физических лиц, рекомендуется, как минимум, отказаться от высокой дифференциации ставок транспортного налога для легковых транспортных средств в зависимости от мощности двигателя, как максимум – отказаться от привязки объема налоговых платежей к мощности двигателя.

Необходимость реформирования механизма взимания транспортного налога подтверждается заметными расхождениями в показателях плановых сборов платежей и отчетными данными комитета финансов Санкт-Петербурга. Так, в 2012 г. согласно данным табл. 1 налоговая служба планировала направить в бюджет за счет поступлений от транспортного налога 8 122 992 тыс. руб., однако после 1-й корректировки² сумма была уменьшена до 6 958 039,1 тыс. руб. Аналогичное несовпадение наблюдается в каждом анализируемом налоговом периоде. Доля поступлений от транспортного налога в доходах бюджета Санкт-Петербурга в период 2010–2012 гг. оставалась невысокой и варьировалась в интервале 1,7–1,9 %. Все это свидетельствует о несовершенстве существующего механизма взимания налога и необходимости его реформирования.

Как заявил в интервью заместитель министра финансов РФ С.Д. Шаталов 20.09.2012 г.³, с 2015 г. может быть введена новая схема взимания транспортного налога, основанная на учете не лошадиных сил, а рабочего объема двигателя и его экологического класса, при этом новые автомобили высокого экологического класса получают значительные понижающие коэффициенты.

Перспективным, на наш взгляд, представляется использование опыта США и ряда других стран, включающих сумму налога в цену топлива. Подобный подход, по мнению автора, является более эффективным механизмом компенсации реального (а не условного, учетного) вреда, причиняемого экологии и транспортной инфраструктуре региона, в котором фактически (а не номинально) эксплуатируется транспортное средство, исключая возможность уклонения от платежей в бюджет; позволит существенно экономить средства, направляемые сегодня на повышение эффективности администрирования, истребование сумм неоплачиваемого транспортного налога при действующем механизме его взимания.

Рост доходов бюджета Санкт-Петербурга возможен также за счет расширения зон платной парковки. 13 сентября 2013 г. в комитете по градостроительству и архитектуре (КГА) прошло заседание градостроительного совета Санкт-Петербурга, на котором обсуждалась концепция единого парковочного пространства. В ходе заседания вице-губернатор Сергей Вязалов заявил⁴, в частности, что в бюджете любого города доходы от платной парковки составляют 5–7 %, а «у нас пока ноль». В этой связи, очевидно, необходима комплексная работа по изменению концепции управления парковочным пространством в Санкт-Петербурге, что потребует значительных организационных усилий и финансовых затрат. В качестве одного из приоритетных направлений на начальном этапе, на наш взгляд, следует выделить программу организации уличных платных парковок.

Мероприятия по стимулированию пользования парковками должны быть направлены:

- на стимулирование пользования перехватывающими парковками и обеспечение перераспределения поездок в пользу общественного транспорта;
- на стимулирование пользования внеуличными парковками и уменьшение числа факторов, препятствующих движению по улично-дорожной сети.

Мероприятия по стимулированию пользования платными парковками должны предусматривать:

- увеличение размера штрафа за нарушение правил стоянки и остановки, а также оперативную работу эвакуационной службы;
- дифференциацию тарифов за пользование парковкой по территориальному признаку (центр – максимальный тариф, периферия – минимальный);

² Официальный сайт комитета финансов Санкт-Петербурга [Электронный ресурс]: URL:[http://www.fincom.spb.ru/comfin/budget/doh/structure.htm?id=10269570@SXPathAttrSearch&fid=null&link=10269570@SXPathAttrSearch\\$10269569@SXTuneAttrSearch\\$1537247\\$217454836&blk=10259521](http://www.fincom.spb.ru/comfin/budget/doh/structure.htm?id=10269570@SXPathAttrSearch&fid=null&link=10269570@SXPathAttrSearch$10269569@SXTuneAttrSearch$1537247$217454836&blk=10259521) Дата обращения 22.09.2013.

³ Интервью заместителя министра финансов РФ С.Д. Шаталова [Электронный ресурс]: URL:<http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id4=20050>. Дата обращения 22.09.2013.

⁴ Многоэтапная парковка [Электронный ресурс]: URL:<http://www.kommersant.ru/doc/2280032>. Дата обращения 22.03.2014.

– дифференциацию по временному принципу – в зависимости от времени суток (формирование тарифной политики, стимулирующей долговременную парковку (в течение рабочего дня) за пределами центра города и на прилегающих территориях);

– дополнительные организационные меры стимулирования – организацию контроля оплаты за нарушения правил парковки.

Определение тарифа за пользование парковками основывается на следующих принципах:

– тарифы должны определяться на основе результатов социологических опросов, как приемлемые для большинства потенциальных пользователей;

– тариф должен учитывать тип, расположение и продолжительность парковки;

– тариф в центре города должен обеспечивать оптимальную загруженность парковок.

Основной целью введения платных парковок и стоянок может являться стимулирование использования городского пассажирского транспорта и уменьшение единовременного числа пользователей улично-дорожной сети Санкт-Петербурга. Поставленная цель может быть достигнута путем введения более высоких тарифов на парковку на улично-дорожной сети города и более доступных тарифов на внеуличных парковках в центре и перехватывающих парковках, что позволит существенно увеличить доходы городского бюджета.

С целью координации и обеспечения системного характера управления парковочным пространством Санкт-Петербурга и недопущения «вымывания» доходов от его использования в прибыль коммерческих структур (которые будут привлекаться к реализации стратегии управления), предлагается учесть положительный московский опыт в данной сфере и создать Государственное казенное учреждение «Администратор парковочного пространства Санкт-Петербурга» (ГКУ «АППСПб»).

В связи с необходимостью решения проблемы дорожных заторов («пробок»), предлагается селективно подходить к оборудованию уличных платных парковок, ограничившись на первом этапе (2014–2015 гг.) обустройством 40 000 парковочных мест (проект уличных платных парковок) в историческом центре и деловой части города, организовав автоматизированную систему оплаты через паркоматы.

По итогам полугодового использования созданной сети предлагается вернуться к рассмотрению перспектив развития сети платных уличных парковок. Однако, по нашему мнению, цели фискальной политики не должны быть главными в решении проблемы обеспечения комфортного и быстрого передвижения по городу. В перспективе число платных парковочных мест вдоль проезжей части должно быть зафиксировано и оставаться относительно стабильным. Излишний платежеспособный спрос на парковочные места должен ликвидироваться за счет повышения цены.

Тарифная политика должна гибко отражать уровень спроса на парковочные места. Возможно варьировать тариф в диапазоне от 50 до 150 руб. в час, исходя из места парковки, времени суток, дня недели.

Предлагается рассмотреть возможность приобретения автомобилистами универсального абонеента сроком на 1 месяц по цене 10 000 руб., на 12 месяцев по цене 100 000 руб. При этом продолжительность одной стоянки не должна превышать 10 час. Мотивом приобретения долгосрочных парковочных абонеентов является защита пользователя услуги парковки от дифференциации ставок почасовой оплаты, от возможного повышения ставки оплаты за весь период действия абонеента. Срочные парковочные карты, таким образом, могут сформировать новый сегмент розничного рынка. Потенциальный объем продаж срочных парковочных абонеентов (карт) на начальном этапе реализации проекта составит 10 000 шт. Объем выпуска таких карт предлагается ограничивать 50 % от объема мест, оборудованных для платной парковки транспортных средств.

Ожидаемые затраты на обустройство 40 000 парковочных мест составят 2,4 млрд. руб., из расчета средних затрат 60 000 руб. на одно место. Расчетная окупаемой при базовом пессимистичном сценарии (тариф 50 руб. в час, уровень загруженности 15 %, или 3,6 часа в сутки) составит 1,5 года, при реалистичном сценарии (средний тариф – 70 руб., загруженность 15 %) проект может окупиться примерно за 1 год.

Максимальная величина ожидаемого потенциального дохода определена исходя из 15 часов максимально возможного использования платной парковки. В период с 23.00 до 8.00 парковка должна функционировать в бесплатном режиме (табл. 2).

Таблица 2

Расчет ожидаемых доходов от использования уличных парковок

Сценарий тарифной политики Уровень загрузки парковки, в %	Средняя часовая оплата, руб	Потенциальный годовой доход исходя из возможного уровня загрузки парковок, млрд. руб.					Средняя доходность одного парковочного места в год, тыс. руб.		
		100%	60%	40%	25%	15%	15%	25%	40%
Базовый сценарий	50	10, 95	6,57	4,38	2,74	1,64	41,1	68,4	109,5
Реалистичный сценарий	70	15,33	9, 2	6,13	3,83	2,3	57,5	95,8	153,3
Оптимистичный сценарий	100	21, 9	13,14	8,76	5,48	3,29	82,1	136,9	219

Ожидаемые доходы бюджета от реализации проекта (см. табл. 1) составят по реалистичному сценарию в 2017–2018 гг. 3–5 млрд. руб., в 2019–2020 гг. 6,1–9,2 млрд. руб. Оптимистичный сценарий прогноза позволяет ожидать рост доходов от эксплуатации уличных парковок до 8,8–13,1 млрд. руб.

Высказанные автором предложения, безусловно, не являются исчерпывающим перечнем мер, реализацию которых можно было бы рассматривать как достаточное условие для роста доли налоговых и неналоговых доходов в бюджете Санкт-Петербурга, получаемых от использования транспортной инфраструктуры города в среднесрочной перспективе, но в качестве условия необходимого они рассматриваться могут и должны. Отдельного внимания заслуживает рассмотрение налогового и неналогового потенциала парковочного пространства Санкт-Петербурга, что будет сделано автором в отдельных статьях, посвященных конкретным проблемам более узкой тематики.

© 2014 г.

Е. Е. Великова

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ ГОСУДАРСТВ-ЧЛЕНОВ ТС И ЕЭП

Великова Елена Евгеньевна – ведущий научный сотрудник Центра развития налоговой системы РАНХиГС при Президенте РФ.

(E-mail: velikova@iet.ru)

В рамках государств-членов ТС и ЕЭП действует принцип свободного перемещения товаров, услуг, капитала, рабочей силы. Условия налогообложения доходов трудящихся-мигрантов из государств-членов ТС и ЕЭП должны стимулировать или, по крайней мере, не препятствовать реализации принципа свободного перемещения рабочей силы. Следовательно, в рамках рассмотрения вопросов совершенствования налогообложения физических лиц, в первую очередь рассмотрим требования миграционного законодательства и вопросы налогообложения доходов трудящихся - мигрантов.

В рамках ТС и ЕЭП существует два уровня правового регулирования вопросов миграции: международно-правовой и национальный. Страна-членами ТС и ЕЭП заключены: «Соглашение о правовом статусе трудящихся-мигрантов и членов их семей» от 19.11.2010 г. и «Соглашение о сотрудничестве по противодействию нелегальной трудовой миграции из третьих государств» от 19.11.2010. Страны также заключили двусторонние соглашения о перемещении мигрантов.

Соглашением о правовом статусе трудящихся-мигрантов и членов их семей от 19.11.2010 предусмотрено, что доходы трудящегося-мигранта, полученные им в результате трудовой деятельности на территории государства трудоустройства, подлежат налогообложению в соответствии с налоговым законодательством и международными договорами государства трудоустройства. Рассмотрим положения налоговых кодексов стран-членов ТС и ЕЭП договоров об избежании двойного налогообложения.

Соглашением между Российской Федерацией и Республикой Беларусь об обеспечении равных прав граждан Российской Федерации и Республики Беларусь на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства на территориях стран-членов Союзного государства от 24.01.2006 предусмотрено отсутствие обязанности регистрироваться в случае, если гражданин одной из сторон пребывает на территории второй стороны менее 30 дней, безвизовый режим, совершеннолетние граждане могут въезжать и пребывать на территории другого договаривающегося государства по внутренним либо заграничным паспортам, а несовершеннолетние граждане въезжают и пребывают по свидетельству о рождении.

Подобные положения предусмотрены и Соглашением между Российской Федерацией и Республикой Казахстан о порядке пребывания граждан Российской Федерации на территории Республики Казахстан и граждан Республики Казахстан на территории Российской Федерации от 07.06.2012. Вместе с тем, в соответствии с Соглашением между Российской Федерацией и Республикой Беларусь, в Беларуси и России действует одна миграционная карта в отношении третьих стран (включая Казахстан), предусмотрен упрощенный порядок получения вида на

жительство: без учета срока временного пребывания и необходимости оформления разрешения на временное проживание. Соглашением между Российской Федерацией и Республикой Казахстан подобные положения не предусмотрены. Соответственно, в России в отношении трудящихся-мигрантов из Казахстана существуют препятствия для реализации принципа свободного перемещения рабочей силы.

Рассмотрим более детально, существуют ли налоговые препятствия для реализации принципа свободного перемещения рабочей силы.

Налоговое законодательство государств-членов ТС и ЕЭП предусматривает различия в порядке налогообложения доходов резидентов и нерезидентов, определяя сам институт резидентства схожим образом: институт резидентства зависит от времени нахождения налогоплательщика-физического лица на территории страны.

В России налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ). В Беларуси налоговыми резидентами признаются физические лица, которые фактически находятся на территории Республики Беларусь более 183 дней в календарном году. В Казахстане налоговыми резидентами признаются физические лица, постоянно пребывающие в Республике Казахстан или непостоянно пребывающие в Республике Казахстан, но центр жизненных интересов которых находится в Республике Казахстан (п. 1 ст. 189 НК РК). Физическое лицо признается постоянно пребывающим, если находится в Республике Казахстан не менее 183 календарных дней в любом последовательном двенадцатимесячном периоде, оканчивающемся в текущем налоговом периоде (п. 2 ст. 189 НК РК). Вместе с тем, налоговыми резидентами Казахстана вне зависимости от времени их проживания в Республике Казахстан и любых других критериев признаются физические лица, являющиеся гражданами Республики Казахстан (п. 3 ст. 189 НК РК). Таким образом, в Республике Казахстан институт резидентства физических лиц включает дополнительные критерии резидентства (гражданство и критерий наличия центра жизненных интересов).

Доходы, полученные резидентами за границей, подлежат налогообложению в стране резидентства во всех трех странах.

Максимальные различия в налогообложении доходов наемных работников – резидентов и нерезидентов – предусмотрены в России: ставка налога на доходы для резидентов – 13 %, для нерезидентов в общем случае – 30 %. По ставке 13 % облагаются доходы от трудовой деятельности нерезидентов – высококвалифицированных специалистов, иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность по найму у физических лиц на основании трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. Высококвалифицированными специалистами признаются иностранные граждане, имеющие опыт работы, навыки или достижения в конкретной области деятельности, имеющие заработную плату (вознаграждение) в размере не менее двух миллионов рублей за один год. Для ряда иностранных граждан установлен пониженный уровень зарплаты для признания их высококвалифицированными специалистами: не менее одного миллиона рублей – для высококвалифицированных специалистов, являющихся научными работниками или преподавателями. Для иностранных граждан, участвующих в реализации проекта «Сколково», размер зарплаты для признания их высококвалифицированными специалистами для целей исчисления налога не установлен.

Иностранные граждане, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц, исчисляют и уплачивают налог на доходы в виде фиксированных авансовых платежей в размере 1 000 рублей в месяц. Общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей. В случае, если сумма уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей превышает сумму налога, исчисленную по итогам налогового периода исходя из фактически полученных налогоплательщиком доходов, сумма превышения не подлежит возврату или зачету налогоплательщику.

В Республике Казахстан ставка индивидуального подоходного налога установлена на уровне 10 % для резидентов и нерезидентов. В Беларуси ставка подоходного налога установлена на уровне 12 % как для резидентов, так и для нерезидентов.

Помимо различия в ставках, в России существует различие в возможности применения налоговых вычетов. Только резиденты могут применять налоговые вычеты. В Казахстане, как и в России, резиденты могут применять налоговые вычеты, нерезиденты – нет. В Беларуси в данном случае различия в налогообложении доходов резидентов и нерезидентов нет – ставка, как указано выше, установлена на уровне 12 %, вычеты применяются и резидентами и нерезидентами.

Действие соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных между странами-членами ТС и ЕЭП, распространяется на налоги на доходы физических лиц, и, следовательно, налог, уплаченный в любой стране-члене ТС, зачитывается при уплате налога в стране резидентства, что исключает двойное налогообложение.

Наличие различий в налогообложении доходов наемных работников резидентов и нерезидентов в странах-членах ТС и ЕЭП препятствует реализации принципа свободного перемещения рабочей силы. При этом Протоколом от 24.01.2006 к Соглашению между Правительством Республики Беларусь и Правительством Российской Федерации «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» от 25.04.1995 предусмотрена возможность обложения доходов трудящихся-мигрантов из Беларуси в России по ставке 13 % с первого же дня нахождения в России. Аналогичное положение в отношении трудящихся-мигрантов из Казахстана Конвенцией (протоколом к ней) между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан от 18.10.1996 г. «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» не предусмотрено.

Данная ситуация препятствует реализации принципа свободного перемещения рабочей силы в рамках ЕЭП, так как создает неравные стимулы для работодателя по приему на работу трудящихся-мигрантов из Беларуси и Казахстана.

Кроме того, на практике пересчет налога на доходы при получении статуса налогового резидента России трудящимся-мигрантом из Казахстана производится не с первого дня нахождения в России, а с начала налогового периода, в рамках которого происходит пересчет налога на доходы. То есть, в случае если трудящийся мигрант приехал в Россию, например в ноябре, то пересчет налога будет произведен ему на его месте работы начиная с января.

Для исключения данного неравенства необходимо принятие протокола к Конвенции, предоставляющего возможность обложения доходов трудящихся-мигрантов из Казахстана в России по ставке 13 % с первого дня нахождения их в России. Или, по примеру более низкой ставки для высококвалифицированных специалистов, установление льготной ставки (13 %) для нерезидентов трудящихся-мигрантов из стран-членов ТС и ЕЭП.

Различия в налогообложении физических лиц наблюдаются и в части налогообложения доходов от продажи недвижимости при этом только в России отсутствуют ограничения на владение недвижимостью гражданами стран-членов ТС и ЕЭП.

В России налогообложение сделок с недвижимостью, так же как и налогообложение доходов наемных работников, различается у резидентов и нерезидентов. Резидент уплачивает налог на доходы от продажи недвижимости также по ставке 13 %, при этом применяется имущественный налоговый вычет в размере 1 000 000 руб. В случае, если резидент владел недвижимостью более 3 лет, налог вообще не уплачивается. Нерезидент уплачивает налог по ставке 30 %, налоговый вычет не применяется. Срок владения недвижимостью не влияет на порядок расчета и уплаты налога.

В Беларуси налог от продажи недвижимости резидентами и нерезидентами уплачивается по ставке 12 % с разницы между ценой покупки и реализации. Резидент уплачивает налог только в случае продажи более одного объекта определенного типа недвижимости в течение 5 лет. Вычет, в отличие от России, предоставляется не всем налогоплательщикам-резидентам и его размер не ограничен. Имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме фактически произведенных

плательщиком, состоящим на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий, расходов на строительство либо приобретение на территории Республики Беларусь индивидуального жилого дома или квартиры, а также на погашение кредитов банков, фактически израсходованных им на строительство либо приобретение на территории Республики Беларусь индивидуального жилого дома или квартиры. Нерезиденты Беларуси уплачивают налог вне зависимости от срока владения, вычеты не предоставляются.

Налогообложение доходов от реализации недвижимости в Казахстане ведется по разным ставкам для резидентов и нерезидентов. Резиденты уплачивают налог по ставке 10 % от прироста стоимости в случае владения недвижимостью менее одного года. В то же время нерезиденты уплачивают налог по ставке 15 % от прироста стоимости.

Таким образом, из рассмотрения налогообложения доходов от реализации недвижимости видно, что в России различия в налогообложении доходов резидентов и нерезидентов максимальны и создают препятствия для реализации принципа свободного перемещения рабочей силы. Помимо этого столь значительное различие в ставках провоцирует граждан России, не являющихся резидентами, использовать схемы для минимизации налогового бремени, так как в отличие от Казахстана граждане России не обязательно являются резидентами.

Целесообразно установить пониженную (13 %) ставку налога на доходы в России для нерезидентов из стран-членов ТС и ЕЭП, рассмотреть возможность дополнительного критерия для признания физического лица резидентом РФ – гражданство, что позволит также облагать доходы данных граждан России, не являющихся резидентами РФ, на территории России.

Библиографический список

1. Соглашение о правовом статусе трудящихся-мигрантов и членов их семей от 19.11.2010.
2. Соглашение о сотрудничестве по противодействию нелегальной трудовой миграции из третьих государств от 19 ноября 2010 года.
3. Соглашение между Российской Федерацией и Республикой Беларусь об обеспечении равных прав граждан Российской Федерации и Республики Беларусь на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства на территориях стран-членов Союзного государства от 24.01.2006.
4. Соглашение между Российской Федерацией и Республикой Казахстан о порядке пребывания граждан Российской Федерации на территории Республики Казахстан и граждан Республики Казахстан на территории Российской Федерации от 07.06.2012.
5. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Российской Федерации «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» от 25.04.1995 // Собрание законодательства РФ, 17.02.1997, № 7, ст. 809.
6. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан от 18.10.1996 г. «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» // Собрание законодательства РФ, 16.03.1998, № 11, ст. 1243.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998, № 31, ст. 3824.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.
9. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 года № 166-З // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003 г., № 4, 2/920.
10. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) 29 декабря 2009 г., № 71-З // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь от 7 января 2010 г., № 4, 2/1623.
11. Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) от 10 декабря 2008 года № 99-IV ЗРК // «Казахстанская правда» от 13 декабря 2008 года № 275-277 (25722-25724); от 19 декабря 2008 года № 280-283 (25727-25730).

© 2014 г.

В.Л. Цапурина

РЕАЛИЗАЦИЯ СТРАТЕГИИ РАЗВИТИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ ПЛАТЕЖНОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ В 2012-2014 гг.

Цапурина Валентина Леонтьевна – доцент кафедры «Налогообложения и бухгалтерского учета» ФГБОУ ВПО ГУМРФ им. адм. С.О. Макарова.

(E-mail: vcapur@mail.ru)

Для формирования национальной платежной системы и обеспечения ее эффективного и надежного функционирования в России в последние годы произошли значительные изменения в правилах расчетов между субъектами национальной платежной системы.

В рамках реализации Федерального закона от 27.06.2012 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» с 9 июля 2012 г. установлены новые правила перевода денежных средств Банком России и кредитными организациями.

Правила касаются всех клиентов банков: и юридических лиц, и физических лиц, и переводов с участием Внешэкономбанка. Банки осуществляют переводы денежных средств по банковским счетам и без открытия банковских счетов на основании распоряжений о переводе денежных средств.

Перевод денежных средств осуществляется банком по распоряжению отправителей распоряжений: клиентов, взыскателей средств (лиц, органов, имеющих право предъявлять распоряжения к банковским счетам плательщиков на основании закона), банков в электронном виде, в том числе с использованием электронных платежных средств или на бумажных носителях. Перевод денежных средств с использованием платежных карт осуществляется с учетом особенностей, предусмотренных Положением Банка России от 24.12.2004 № 266-П «Об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт». Перевод денежных средств с применением банковского ордера осуществляется с учетом особенностей, предусмотренных Указаниями Банка России от 11.12.2009 № 2366-У «О порядке составления и применения банковского ордера».

Распоряжениями являются расчетные (платежные) документы в виде платежных поручений, инкассовых поручений, платежных требований, банковских и платежных ордеров, формы которых на бумажном носителе приведены в приложениях 1-10 Положения № 383-П. В приложении 11 Положения указаны символы в реквизитах распоряжений, составляемых в электронном виде.

С 01.01.2014 г. произошли значительные изменения в реквизитах платежного поручения при переводе денежных средств в уплату налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему РФ. Порядок заполнения полей платежного поручения 104-110 при переводе денежных средств в бюджетную систему РФ установлен другими законодательными и нормативными актами.

Приказом Минфина РФ от 01.07.2013 № 65 определен порядок заполнения поля 104 платежного поручения, в котором указывается код бюджетной классификации (КБК). С 01.01.2014 в России используются перечень и коды подгрупп расходов, единые для бюджетов бюджетной системы России. В приложении 11 к этому документу приведены новые КБК. Одним из отличий от прежних КБК является то, что в 14–17 разрядах КБК вместо нулей указаны цифры: 1000 – при перечислении налогов, взносов, перерасчетов, недоимок; 2000 – при перечислении пеней и

процентов; 3000 – при перечислении денежных взысканий, например в виде штрафов и др., которые раньше плательщик должен был указывать самостоятельно.

В связи с переходом с 01.01.2014 в бюджетном процессе на использование кодов ОКТМО – общероссийский классификатор территорий муниципальных образований – вместо ОКАТО в поле 105 указываются эти коды. В письме Минфина России от 09.10.2013 приведена таблица соответствия кодов ОКАТО кодам ОКТМО по состоянию на 01.01.2013. В кодах ОКТМО и ОКАТО совпадают первые две цифры, остальные меняются.

С 01.01.2014 г. упрощено обозначение типов платежей в поле 110. Вместо 11 типов платежей указываются только 3, что уменьшает количество ошибок, допускаемых в этом реквизите. При уплате пеней за просрочку платежа указывается ПЕ, при уплате процентов – ПЦ, при всех остальных платежах ставится – 0 (ноль).

С 31 марта 2014 г. в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему РФ, в соответствии с п. 7. Приложения № 4 приказа Минфина России от 12.11.2013 № 107н – в реквизите «Код» указывается УИН – уникальный идентификатор начислений. В соответствии с Указанием Банка России от 15.07.2013 № 3025-У, с 31.03.2014 вступил в силу п. 1.21.1 Положения, которым установлено, что в распоряжениях указывается УИН в случаях его присвоения получателем средств. УИН доводится получателем средств до плательщика в составе реквизитов требований об уплате платежей за государственные и муниципальные услуги (регистрация недвижимости, предоставление выписок, справок, административные платежи), платежей в бюджеты всех уровней (недоимок, пеней, штрафов по налогам и взносам).

В распоряжениях о переводе денежных средств по платежам, которые в бюджетную систему РФ плательщик исчисляет самостоятельно, в реквизите «Код» указывается значение ноль 0 (ноль).

УИН предназначен для передачи банками информации о платежах за государственные и муниципальные услуги, а также о платежах в бюджеты всех уровней в государственную информационную систему о государственных и муниципальных платежах (ГИС ГМП), порядок формирования которой определен письмом Минфина России № 02-04-05/7491 и Казначейства России № 42-7.4-05/5.4-147 от 12.03.2013.

Распоряжения, для которых не установлены перечень реквизитов и формы, составляются отправителями распоряжений с указанием установленных банком реквизитов и по формам, установленным банком или получателем средств по согласованию с банком заявления, уведомления, извещения, составляемые в случаях, предусмотренных данным положением и заявлений, составляемых в соответствии с федеральным законодательством в целях взыскания денежных средств.

Положением № 383-П предусмотрено шесть форм безналичных расчетов: платежными поручениями; по аккредитиву; инкассовыми поручениями; чеками; переводом денежных средств по требованию получателя – прямое дебетование (ранее – расчеты платежными требованиями); перевод электронных денег. Перевод электронных денежных средств осуществляется в соответствии с законодательством и договором с учетом требований этого положения.

Форма расчетов путем перевода электронных денег является новой формой, которая закреплена законодательно. Официальный статус электронные деньги получили в соответствии с Федеральным законом № 161-ФЗ.

Электронные денежные средства – это денежные средства, которые предварительно предоставлены одним лицом (лицом, предоставившим денежные средства) другому лицу, учитывающему информацию о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета (обязанному лицу), для исполнения денежных обязательств лица, предоставившего денежные средства, перед третьими лицами и в отношении которых лицо, предоставившее денежные средства, имеет право передавать распоряжения исключительно с использованием электронных средств платежа.

Денежные средства не превращаются в электронные в случае, когда они предоставлены без открытия банковского счета организациям, которые осуществляют:

- профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг;
- клиринговую деятельность;
- деятельность по управлению инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами.

На денежные средства организации может быть обращено взыскание в соответствии с законодательством. При этом не имеет значения, числятся ли они на банковском счете организации или лежат в «электронном кошельке».

Для электронных денег открывать банковский счет не следует – они располагаются в виртуальном пространстве и называются «электронным кошельком». Более того, операции с «электронным кошельком», так же как и операции по расчетному счету организации, могут быть приостановлены.

Аналогичные положения появились и в части первой НК РФ.

Размер остатка средств в «электронном кошельке» организации ограничен. На конец рабочего дня он не должен превышать 100 000 руб. или сумму в иностранной валюте, эквивалентную 100 000 руб. по официальному курсу Банка России. Электронные деньги, которые превышают установленный предел, переводятся на банковский счет организации.

Формы безналичных расчетов избираются плательщиками, получателями средств самостоятельно и могут предусматриваться договорами, заключенными со своими контрагентами (основной договор). Банки не вмешиваются в договорные отношения клиентов. Взаимные претензии между плательщиком и получателем средств, кроме возникших по вине банков, решаются в установленном федеральным законодательством порядке без участия банков.

Банки утверждают внутренние документы, содержащие порядок составления распоряжений о переводе, их приема к исполнению, отзыва, возврата (аннулирования), исполнения и др.

Процедуры приема к исполнению распоряжений о переводе денежных средств связаны с контролем целостности самих распоряжений и их структурным контролем, а также с контролем значений реквизитов распоряжений и контролем на достаточность денежных средств.

При недостаточности средств распоряжения не принимаются банком к исполнению и возвращаются (аннулируются) отправителю распоряжения, за исключением распоряжений о переводе денежных средств в бюджетную систему РФ, а также распоряжений этой же очереди и предыдущей очередности, списания денежных средств с банковского счета, установленной федеральным законодательством и распоряжением взыскателей.

Принятые к исполнению распоряжения помещаются в очередь не исполненных в срок распоряжений для дальнейшего осуществления контроля достаточности денежных средств на банковском счете и исполнения распоряжения в срок и в порядке очередности списания денежных средств, которая установлена федеральным законодательством. Эти распоряжения либо возвращаются на бумажной основе или направляется уведомление в электронном виде или на бумажной основе с указанием даты помещения распоряжения в очередь. Очередь распоряжений ведется банком в электронном виде или на бумажном носителе. Очередь включает: очередь не исполненных в срок распоряжений, очередь ожидающих акцепта распоряжений, очередь распоряжений, ожидающих разрешения на проведение операций, если в соответствии с федеральным законодательством приостановлены операции по банковским счетам.

С 14 декабря 2013 вступил в действие Федеральный закон от 02.12.2013 № 345-ФЗ, который внес изменения в п. 2 ст. 855 ГК РФ, связанные с очередностью списания денежных средств для удовлетворения всех предъявленных к счету требований при недостаточности денежных средств. Установлена следующая очередность:

– в первую очередь – по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

– во вторую очередь – по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий по оплате труда с лицами, работающими или работавшими по трудовому договору (контракту), по выплате вознаграждений авторам за результаты интеллектуальной деятельности;

– в третью очередь – по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), поручениям налоговых органов на списание и перечисление задолженности по уплате налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы РФ, а также по поручениям органов контроля за уплатой страховых взносов в бюджеты государственных внебюджетных фондов;

– в четвертую очередь – по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

– в пятую очередь – по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям к одной очереди производится в порядке календарной очередности поступления документов.

По физическим лицам при недостаточности средств на банковском счете распоряжения возвращаются, так как по этим распоряжениям очередь банком не ведется.

Новые правила перевода денежных средств и заполнения реквизитов распоряжений о переводе денежных средств в уплату налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему РФ позволят реализовать стратегию развития национальной платежной системы, цель которой – обеспечить эффективное и надежное функционирование субъектов национальной платежной системы для удовлетворения потребностей национальной экономики в платежных услугах; реализовать денежно-кредитную политику, обеспечить финансовую стабильность; повысить качество, доступность и безопасность платежных услуг; создать единое розничное платежное пространство (ЕРПП) в России и других странах ЕЭП, ЕврАзЭС, СНГ.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 27.06.2011 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе».
2. Положение Банка России от 19.06.2012 № 383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств».
3. Положение Банка России от 24.12.2004 № 266-П «Об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт».
4. Указание Банка России от 11.12.2009 № 2366-У «О порядке составления и применения банковского ордера».
5. Приказ Минфина РФ от 12.12.2013 № 107н «Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации».
6. Приказ Минфина России от 01.07.2013 № 65 «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации РФ».
7. Письмо Минфина РФ от 09.10.2013 № 21-03-05/42211 «Об актуализации таблицы соответствия кодов ОКАТО кодам ОКТМО».
8. Указание Банка России от 15.07.2013 № 3025-У «О внесении изменений в Положение Банка России от 19.06.2012 № 383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств».
9. Письмо Минфина России № 02-04-05/7491, Казначейства России № 42-7.4-05/5.4-147 от 12.03.2013 «О государственной информационной системе, о государственных и муниципальных платежах».
10. Федеральный закон от 02.12.2013 № 345-ФЗ «О внесении изменения в статью 855 части второй Гражданского кодекса Российской Федерации».
11. Стратегия развития национальной платежной системы России. Одобрена Советом директоров Банка России (Протокол № 4 от 15.03.2013).

TAXES AND FINANCES

RESEARCH AND PRACTICE JOURNAL OF NW FTS OF RUSSIA TRAINING INSTITUTE

№ 1(21)/2014

January – March

The journal is registered by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology and Communications (Registration Certificate ПИ No. ФC77-52472 21.01.2013)

FOUNDER:

NW FTS of Russia Training Institute
(web-site: <http://nalogprof.ru>)

PUBLISHER:

NW FTS of Russia Training Institute

EDITORS:

Murashov S.B. – Editor in Chief,
Kryukova O.V. – Deputy Editor in Chief,
Khmelevskaya E.R. – Editor,
Zaytseva E.S. – layout designer.

All sent manuscripts are reviewed. Reprint and inclusions of information containing in materials published in TAXES AND FINANCES journal to any databases for further commercial using and placing of these materials in any mass-media and Internet are admitted only after editorial written permission.

Responsibility for the advertisement content is born by advertising providers. The editorial board reserves the right to artistic adaptation of advertising layout originals.

© TAXES AND FINANCES Journal, 2014

Postal Address:

10 Torzhkovskaya str, Office 201
197342 Saint Petersburg, Russia
Tel: (812) 492-9-492
Fax: (812) 492-94-96
(editorial board, advertising department)
E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Open price.

Date of Publishing: 31.03.2014
Passed for printing: 31.03.2014
Offset Printing. Circulation 1,000 copies/
Printed in NW FTS
of Russia Training Institute
10 Torzhkovskaya str, 197342 Saint Petersburg
Order № 25

EDITORIAL BOARD:

Verstova Margarita Evgenievna

Judge of Ninth Arbitration Court of Appeal,
Ph.D. in Law.

Vlasova Viktoria Mikhailovna

Head of Economics and Finance Department
of Saint Petersburg State University of Aerospace
Instrumentation, professor, Ph. D. in Economics.

Erofeeva Vera Arsentyevna

Professor of Saint Petersburg State University
of Economics, Ph.D. in Economics

Lavrentyeva Elena Aleksandrovna

Head of Accounting and Taxation Department
of Admiral Makarov State University of Maritime
and Inland Shipping, Professor,
Ph.D. in Economics

Murashov Sergei Borisovich

Head of Federal State Institution of Advanced finance
Professional Training «North-West Federal Tax Service
Training Institute», Saint Petersburg,
Candidate of Economics,
Ph.D. in Sociology

Patrov Viktor Vladimirovich

Professor of Saint Petersburg State University,
Member of Ministry of Finance of Russia
Methodological council on accounting,
Ph.D. in Economics

SUBSCRIPTION TO A TAXES AND FINANCES JOURNAL:

– in all post offices of the Russian Federation
(subscription number – 47189)

– in editorial office starting at any month
Tel/Fax: (812) 492-94-96
(subscription department)

16+

Journal is included in the Russian Science Citation Index
(RSCI):

<http://www.elibrary.ru>

