

# НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ РЕЦЕНЗИРУЕМЫЙ ЖУРНАЛ

№ 4(24)/2014

октябрь–декабрь

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,  
Витвицкая М.А. – менеджер.

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](mailto:nalogi@nalogprof.ru)

Цена свободная.

Дата выхода в свет: 29.12.2014  
Подписано в печать: 24.12.2014  
Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.  
Отпечатано в Северо-Западном институте повышения квалификации ФНС России  
197342, Санкт-Петербург, ул. Торжковская 10  
Заказ № 118

## 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

### Колесник Наталья Федоровна

Профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита национального исследовательского Мордовского государственного университета имени Н. П. Огарева, 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

### Маняева Вера Александровна

Профессор кафедры бухгалтерского учета и экономического анализа Самарского государственного экономического университета, д-р экон. наук

### Мурашов Сергей Борисович

Ректор Северо-Западного института повышения квалификации ФНС России,  
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

### Шаляев Сергей Николаевич

Заместитель руководителя Управления Федеральной налоговой службы по Республике Мордовия, советник государственной гражданской службы РФ 1 класса, канд. экон. наук

## ОФОРМЛЕНИЕ ПОДПИСКИ НА ЖУРНАЛ «НАЛОГИ и ФИНАНСЫ»:

– во всех почтовых отделениях  
Российской Федерации  
(подписной индекс – 70778)  
– 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>

# TAXES AND FINANCES

PEER-REVIEWED RESEARCH AND PRACTICE JOURNAL

№ 4(24)/2014

October - December

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

**FOUNDER:**

NW FTS of Russia Training Institute  
(web-site: <http://www.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,  
Vitvitskaya M. A. – manager.

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](mailto:nalogi@nalogprof.ru)

Open price.

Date of Publishing: 29.12.2014  
Passed for printing: 24.12.2014  
Offset Printing. Circulation 1,000 copies/  
Printed in NW FTS  
of Russia Training Institute  
10 Torzhkovskaya str, 197342 Saint Petersburg  
Order № 118

**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.

**Erofееva Vera Arsenyevna**

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

**Kolesnik Natalia Fedorovna**

Professor at the Department of Cost accounting analysis and audit of Ogarev Mordovia State University, 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

**Maniaeva Vera Aleksandrovna**

Professor of Accounting and Economic Analysis Department Samara State University of Economics, 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

**Shaliaev Sergei Nikolaevich**

Deputy head of Federal Tax Service for the Republic of Mordovia, 1st category counselor of State Civil Service of RF, Ph. D. in Economics.

**SUBSCRIPTION TO A  
TAXES AND FINANCES JOURNAL:**

– in all post offices of the Russian Federation  
(subscription number – 70778)

– 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>

# СОДЕРЖАНИЕ

## НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

### **Интегрирование налоговой системы Республики Крым и города Севастополя в налоговую систему Российской Федерации ..... 7**

*Николаенко Елена Викторовна,*  
начальник Межрегиональной инспекции ФНС России  
по Крымскому федеральному округу,  
государственный советник Российской Федерации 2 класса,  
канд. экон. наук

*Аннотация.* В статье рассматривается текущий порядок работы налоговых органов на территории Республики Крым и города Севастополя в рамках интегрирования в российскую налоговую систему в соответствии с российским налоговым законодательством. Подводятся итоги анализа уникального налогового законодательства на переходный период, учитывающего особенности функционирования двух налоговых систем (Украины и России).

**Ключевые слова:** переходный период, перерегистрация, регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, интегрирование налоговых органов.

## НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

### **Налоговый мониторинг – новая форма налогового контроля..... 10**

*Платонов Игорь Эдуардович,*  
эксперт аудиторской компании ЗАО «МКД»,  
соискатель ученой степени кандидата юридических наук  
кафедры государственного права юридического факультета  
Санкт-Петербургского государственного университета  
аэрокосмического приборостроения

*Аннотация.* В статье проанализированы изменения, внесенные в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации, которые вводят новый вид налогового контроля в форме налогового мониторинга. Анализ новых правил, связанных с проведением налогового мониторинга, будет полезен практикующим специалистам, а также лицам, интересующимся налоговым законодательством.

**Ключевые слова:** налоговый мониторинг, камеральные и выездные налоговые проверки, экономические критерии для налогового мониторинга.

## ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

### **Анализ проблем введения налога на недвижимость и пути их решения ..... 18**

*Седаев Павел Валерьевич,*  
доцент кафедры налогов и налогообложения  
Приволжского института повышения квалификации ФНС России,  
канд. филос. наук

*Аннотация.* В статье рассматриваются вопросы, связанные с планируемым введением налога на недвижимость. Автором проведен анализ основных проблем, с которыми придется столкнуться после введения указанного налога, и предложены пути решения данных проблем.

**Ключевые слова:** кадастровая стоимость, рыночная оценка недвижимости, налоговая нагрузка.

### **Проблемы и перспективы развития акцизного налогообложения**

### **в Евразийском экономическом союзе: Россия, Белоруссия, Казахстан, Армения ..... 22**

*Орлова Анастасия Александровна,*  
доцент кафедры государственных и муниципальных финансов  
Санкт-Петербургского государственного экономического университета,  
канд. экон. наук

*Меньшиков Александр Алексеевич,*  
аспирант кафедры государственных и муниципальных финансов  
Санкт-Петербургского государственного экономического университета

*Аннотация.* Сближение, или унификацию налогового законодательства в странах-членах Евразийского экономического союза необходимо рассматривать как одну из наиболее важных задач в формировании единого межгосударственного торгового пространства.

**Ключевые слова:** акцизы, ставки, Евразийский экономический союз, алкогольная продукция, гармонизация.

# СОДЕРЖАНИЕ

## ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ

### **Ограничение применения схем ухода от налогов с использованием «фирм-однодневок» как способ увеличения доходной части бюджета ..... 26**

*Вачугов Игорь Викторович,*  
старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения  
Приволжского института повышения квалификации ФНС России,  
канд. экон. наук

**Аннотация.** Увеличение налоговой нагрузки не решит сложившихся проблем пополнения бюджета страны. Решение проблемы возможно лишь при комплексном подходе, где центральное место должно отводиться повышению эффективности налогового контроля за счет введения новых форм налоговых проверок. Основное направление новой формы налогового контроля – противодействие использованию схем ухода от налогов с применением «фирм-однодневок».

**Ключевые слова:** налоговая система, теневые структуры, выявление «фирм-однодневок», новые эффективные формы налогового контроля, Интернет-исследование.

### **Налоговая кластеризация субъектов Российской Федерации ..... 31**

*Тарасевич Алексей Алексеевич,*  
аспирант кафедры государственных и муниципальных финансов  
Санкт-Петербургского государственного экономического университета  
Научный руководитель: *Елена Сергеевна Вылкова,*  
профессор кафедры государственных и муниципальных финансов  
Санкт-Петербургского государственного экономического университета,  
д-р экон. наук

**Аннотация.** Мониторинг налогового состояния регионов является перспективным направлением совершенствования государственного управления. Результатом мониторинга является формирование представлений о поляризации регионов, их кластеризации.

**Ключевые слова:** налоговое состояние, мониторинг, поляризация регионов, налоговая кластеризация.

## ТАМОЖЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

### **Таможенные и налоговые льготы субъектам международного культурного сотрудничества ..... 34**

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

**Аннотация.** В статье анализируются заключенные Российской Федерацией международные соглашения об условиях функционирования культурных центров иностранных государств на территории Российской Федерации и порядок предоставления культурным центрам и их сотрудникам таможенных и налоговых льгот.

**Ключевые слова:** культурный центр, таможенные пошлины, налоги, льготы, соглашение.

## ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

### **Предпосылки усиления уголовно-правовой охраны налога на добавленную стоимость ..... 42**

*Грицюк Андрей Григорьевич,*  
доцент кафедры управления и правоведения Мелитопольского института  
государственного и муниципального управления «Классического частного университета»,  
канд. юрид. наук

**Аннотация.** В статье рассмотрены предпосылки усиления уголовно-правовой охраны налога на добавленную стоимость. Оценены уровень потерь вследствие несоблюдения налоговых обязанностей (разрыв в соблюдении) и достаточность уголовно-правовых инструментов противодействия злоупотреблениям в сфере администрирования НДС.

**Ключевые слова:** уклонение от уплаты налогов, мошенничество с НДС, незаконное возмещение НДС, НДС-разрыв, разрыв в соблюдении.

# CONTENTS

## TAX ADMINISTRATION

### **Integration of the Republic of Crimea and the city of Sevastopol taxation system into the taxation system of the Russian Federation.....7**

*Nikolaenko Elena Viktorovna,*

Head of Interdistrict inspection of FTS for the Crimean Federal District,  
2nd category counselor of the Russian Federation,  
Ph.D. in Economics

**Abstract.** *This article considers current work scheme of the taxation bodies at the territory of the Republic of Crimea and the city of Sevastopol under the course of integration into the Russian taxation system according to the Russian tax legislation. The analysis of the unique tax legislation for the transitional period, considering the specialties of both taxation systems functioning (Ukraine and Russia) is in process of summing up.*

**Key words:** *transitional period, reregistration, registration of legal entities and private entrepreneurs, integration of the taxation authorities.*

## TAX CONTROL

### **Tax monitoring is a new form of tax control.....10**

*Platonov Igor Eduardovich,*

Audit Company CJSC "MKD" Expert  
Candidate for a degree in the Legal Sciences,  
of the State Law Department of the Law Faculty of Saint Petersburg State University  
of Aerospace Instrumentation

**Abstract.** *This article analyses the amendments to the first part of the Russian Federation Tax Code, which introduce new type of the tax control by means of tax monitoring. The analysis of the new regulations connected to the tax monitoring realization will be useful for practitioners, and also for the persons who are interested in tax legislation.*

**Key words:** *tax monitoring, cameral and field tax audits, economical criteria of the tax monitoring.*

## PROBLEMS AND THEIR SOLUTIONS

### **Analysis of the immovable property tax introduction problems and their solutions.....18**

*Sedaev Pavel Valerievich,*

Associate professor of Tax and Taxation Department of Privolzhskiy Institute  
of Advance Education of the RF Federal Tax Service,  
Ph.D. in Philosophical sciences

**Abstract.** *This publication considers issues connected with the planned immovable property tax introduction. The author analyses the main problems, which will have to be faced after the said tax introduction and suggests their solutions.*

**Key words:** *cadastral value, immovable property market-value appraisal, tax burden.*

### **Problems and prospects of the excise taxation for the Eurasian Economic Community:**

### **Russia, Belarus, Kazakhstan, Armenia.....22**

*Orlova Anastasiya Aleksandrovna,*

Associate professor of "State and Municipal Finances" department  
of Saint Petersburg State University of Economics,  
Ph.D. of Economics

*Menshikov Aleksandr Alekseevich,*

Candidate of "State and Municipal Finances" department  
of Saint Petersburg State University of Economics

**Abstract.** *It is necessary to consider convergence or unification of the tax legislation in the member states of the Eurasian Economic Community as the most important goal in the formation of the united interstate commercial area.*

**Key words:** *excise, rates, Eurasian Economic Community, alcoholic products, harmonization.*

# CONTENTS

## PROPOSALS. CONCEPTIONS. PROSPECTS

### **Restrictions of tax evasion schemes using «fly-by-night companies» as a way to increase the budget revenues.....26**

*Vachugov Igor Viktirovich,*  
Senior Professor of Privolzhskiy Institute of Advance Education of the RF Federal Tax Service,  
Ph.D. in Economics

**Abstract.** *The tax burden increase will not solve the actual problems of the budgetary replenishment. The resolution of this issue is possible only in case of complex approach, when the main place should be given to the enhancement of tax control efficiency by introduction of the new types of tax audits. The main direction of the new type of tax control is the opposition to the usage of tax evasion schemes using «fly-by-night companies».*

**Key words:** *taxation system, shadow structures, revelation of «fly-by-night companies», new efficient forms of tax control, Internet research.*

### **Tax clusterization of the Russian Federation subjects.....31**

*Tarasevich Aleksey Alekseevich,*  
Candidate of “State and Municipal Finances” department  
of Saint Petersburg State University of Economics  
Research advisor: Vylkova Elena Sergeevna  
Professor of “State and Municipal Finances” department  
of Saint Petersburg State University of Economics,  
Doctor of Economics

**Abstract.** *Monitoring of the regions tax condition is the promising direction of the state administration performance. The formation of the representation of the region’s polarization and their clusterization is the result of monitoring.*

**Key words:** *tax condition, monitoring, regions polarization, tax clusterization.*

## CUSTOMS ACTIVITY

### **Customs and tax remissions for the subjects of international cultural cooperation.....34**

*Laboskin Mikhail Alexeyevich,*  
Chief State Customs Officer of the Customs Control Service  
of the North-Western Customs Administration,  
Ph.D. in the Legal Sciences

**Abstract.** *This article analyses international agreements concluded by the Russian Federation concerning the work of cultural centers of foreign states at the Russian Federation territory and the procedure of provision of tax and customs remissions to the cultural centers and their employees.*

**Key words:** *cultural center, customs duties, taxes, remissions, agreement.*

## FOREIGN EXPERIENCE

### **Background of reinforcement of the Value added tax criminal and law protection.....42**

*Gritsiyuk Andrei Grigorievich,*  
Associate Professor of the Management and Legal science Department  
of the Melitopol Institute of State & Municipal Administration  
of the “Classic Private University”,  
Ph.D. in the Legal Sciences

**Abstract.** *This article considers the background of reinforcement of the Value added tax criminal and law protection. The level of losses connected with the noncompliance with tax obligations (lack in compliance) and the sufficiency of criminal and law counteraction procedures to the abuses in the sphere of Value added tax management are estimated herein.*

**Key words:** *tax evasion, VAT fraud, unlawful VAT reimbursement, VAT lack, lack in compliance.*

© 2014 г.

Е. В. Николаенко

## ИНТЕГРИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РЕСПУБЛИКИ КРЫМ И ГОРОДА СЕВАСТОПОЛЯ В НАЛОГОВУЮ СИСТЕМУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*Николаенко Елена Викторовна – начальник Межрегиональной инспекции ФНС России по Крымскому федеральному округу, государственный советник Российской Федерации 2 класса, канд. экон. наук*

*(E-mail: [nalogi@nalogprof.ru](mailto:nalogi@nalogprof.ru))*

Одной из первоочередных задач становления Республики Крым и города Севастополя как самостоятельных субъектов Российской Федерации (далее – РФ) является их финансовое обеспечение, в первую очередь, за счет собственных налоговых поступлений в региональные бюджеты. Федеральным конституционным законом от 21.03.2014 № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов - Республики Крым и города федерального значения Севастополя» предусмотрен в текущем году переходный период, российское налоговое законодательство в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) вводится с 1 января 2015 года. В 2014 году налоговые отношения регулируются региональным законодательством. Налогоплательщикам, действовавшим на территории Республики Крым и города Севастополя до 18 марта 2014 года, дано право продолжать свою деятельность до конца 2014 года в прежних организационно-правовых формах.

Вместе с тем наряду с правом осуществлять деятельность без изменения украинской организационно-правовой формы Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» вступил в силу с момента признания Крыма территорией РФ. Необходимо было создать условия для регистрации новых юридических лиц по российскому законодательству. Функции регистрирующего органа выполняет Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России), поэтому в конце марта было создано несколько налоговых органов ФНС России, которые уже с 3 апреля 2014 года стали регистрировать новые организации и предпринимателей.

Одновременно создавались региональные налоговые службы, находящиеся в подчинении Правительств Республики Крым и города Севастополя, куда были переведены крымские сотрудники налоговых органов Министерства доходов и сборов Украины.

Кроме того, требовалось быстрое принятие региональных временных положений о налогах и сборах переходного периода Республики Крым и города Севастополя. Региональное налоговое законодательство базируется на ранее действовавшем украинском налоговом кодексе. Вместе с тем необходимо было учесть ряд особенностей. Правила оформления товарных операций, ведения бухгалтерского учета также имеют существенные отличия. Так, по украинскому законодательству реализация товара оформлялась только накладными без составления счетов-фактур, не велись книги продаж и покупок. Вместе с тем накладные вносились в единую электронную базу, что позволяло налоговым органам Крыма контролировать обоснованность заявленных вычетов по НДС по всей цепочке движения товара. Так как налогоплательщики, записи о которых внесены в Единый государственный реестр юридических лиц (далее – ЕГРЮЛ) и Единый

государственный реестр индивидуальных предпринимателей (далее – ЕГРИП), имеют хозяйственные связи с неперерегистрированными крымскими контрагентами, у которых отсутствуют счета-фактуры, возникла необходимость в налоговом законодательстве предусматривать отличные от НК РФ условия для предоставления вычетов. В течение семи месяцев практически по каждому налогу и по многим функциям администрирования (взыскание задолженности, досудебное урегулирование налоговых споров и т.д.) создавалось уникальное налоговое законодательство на переходный период, учитывающее особенности функционирования двух налоговых систем (Украины и России).

В соответствии с Указом Президента РФ, с 1 июля 2014 года ранее действовавшие на территории Крыма организации имеют право приведения своих учредительных документов в соответствии с российским законодательством. По мере проведения такой «перерегистрации» количество администрируемых региональными налоговыми органами налогоплательщиков уменьшается, и они переходят под контроль ФНС России. Так, на 1 декабря 2014 года на учете в территориальных налоговых органах ФНС России состоят более 20 тысяч налогоплательщиков.

Не логично и практически очень сложно налогоплательщикам, имеющим российские идентификаторы, платить налоги по украинскому законодательству, поэтому в региональных временных положениях о налогах на переходный период предусмотрена норма, согласно которой юридические лица и предприниматели, записи о которых внесены в ЕГРЮЛ и ЕГРИП, имеют налоговые отношения в соответствии с НК РФ.

Таким образом, на территории Крымского федерального округа (далее – КФО) параллельно функционируют региональные налоговые органы, занимающиеся администрированием ранее действовавших налогоплательщиков, и налоговые органы ФНС России, которые в соответствии с НК РФ осуществляют контроль в отношении налогоплательщиков, записи о которых внесены в ЕГРЮЛ и ЕГРИП.

Одновременно осуществлялся постепенный перевод сотрудников из региональных налоговых органов в федеральные территориальные органы, к концу 2014 года все они будут зачислены в штат налоговых органов ФНС России.

Проводя анализ функций налоговых органов Украины и России, можно сделать вывод, что украинские налоговики имели другие полномочия и в большей степени, чем российские, выполняли фискальные функции. В состав Министерства доходов и сборов Украины (далее – Миндоходов Украины) входили налоговая милиция и таможенная служба. Также налоговики занимались выдачей лицензий на производство, реализацию алкогольной продукции, контролировали соблюдение уровня минимальных цен на отдельные группы товаров, администрировали уплату арендных платежей за землю и отчислений в Пенсионный фонд Украины, поэтому было организовано взаимодействие с региональными и местными структурами по передаче несвойственных функций соответствующим органам.

В целях интегрирования налоговых органов КФО в налоговую систему РФ в текущем году проводились мероприятия по созданию налоговых органов, переводу сотрудников налоговых органов Миндоходов Украины в региональные налоговые службы, а затем в налоговые органы ФНС России, для функционирования которых решались вопросы их финансового, имущественного и материального обеспечения. Для выполнения всех функциональных обязанностей проводится массовое обучение специалистов территориальных налоговых органов по различным направлениям деятельности. На сегодня организована функция по государственной регистрации и учету налогоплательщиков, осуществляется взаимодействие с органами казначейства и обеспечивается зачисление налоговых платежей в бюджетную систему РФ. В системе электронного документооборота выполняется функция приема налоговых деклараций и иной отчетности от налогоплательщиков, организовано взаимодействие с созданными филиалами ФКУ «Налог-сервис», проводятся камеральные проверки налоговых деклараций и при необходимости принимаются меры принудительного взыскания. Вместе со всеми налоговыми органами страны внедряется новый программный продукт «АИС Налог-3».

Налоговыми органами КФО проводится работа по взаимодействию с законодательными (представительными) органами государственной власти и местного самоуправления в целях принятия нормативных правовых актов об установлении региональных и местных налогов, которые будут взиматься на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя с 1 января 2015 года.

В соответствии с Федеральным конституционным законом от 21.03.2014 № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов - Республики Крым и города федерального значения Севастополя», все налоги и платежи в 2014 году зачисляются в бюджеты двух новых субъектов РФ.

Несмотря на все сложности и многообразие проводимых мероприятий по интеграции в российскую систему, налоговики КФО обеспечили в 2014 году поступления администрируемых налогов и сборов в региональные и местные бюджеты в запланированных объемах и с ростом к уровню прошлого года не менее 30 %.

#### **Библиографический список:**

1. Федеральный конституционный закон от 21.03.2014 № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов - Республики Крым и города федерального значения Севастополя» // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 12. Ст. 1201.
2. Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 33 (часть I). Ст. 3431.

© 2014 г.

И. Э. Платонов

## НАЛОГОВЫЙ МОНИТОРИНГ – НОВАЯ ФОРМА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

---

*Платонов Игорь Эдуардович – эксперт аудиторской компании ЗАО «МКД», соискатель ученой степени кандидата юридических наук кафедры государственного права юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета аэрокосмического приборостроения*  
(E-mail: igor.platon@gmail.com)

---

С 1 января 2015 года часть первая Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) пополнится очередными изменениями, связанными с появлением нового вида налогового контроля в форме налогового мониторинга. В статье проанализированы основные правила и процедуры, присущие налоговому мониторингу. Особое внимание в статье уделено датам, с которыми связаны процессуальные действия лиц, задействованных в налоговом мониторинге. К этим лицам относятся: налоговый орган, который непосредственно проводит налоговый мониторинг, Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России), которая участвует во взаимосогласительной процедуре, а также организация, сделавшая свой выбор с целью участия в постоянной налоговой проверке в форме налогового мониторинга.

Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 348-ФЗ) структурно состоит из двух статей.

**Статья 1** имеет два блока.

Первый блок ст. 1 дополняет в форме изменений уже существующие статьи части первой НК РФ. Второй блок вводит в часть первую НК РФ новый раздел V.2. «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» (п.8 ст. 1 Закона № 348-ФЗ), состоящий из двух новых глав:

- 14.7. «Налоговый мониторинг. Регламент информационного взаимодействия»;
- 14.8. «Порядок проведения налогового мониторинга. Мотивированное мнение налогового органа».

**Статья 2** Закона № 348-ФЗ регулирует даты его вступления в силу:

- с 01.01.2015, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования<sup>1</sup> (п.1 ст. 2 Закона № 348-ФЗ);
- с 01.01.2016 положения раздела V.2 НК РФ применяются в отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков (п.2 ст. 2 Закона № 348-ФЗ).

Вначале последовательно остановимся на одиннадцати изменениях, которые вошли в *первый блок* ст. 1 Закона № 348-ФЗ.

1. Пени не будут начисляться на сумму недоимки в результате выполнения налогоплательщиком (налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга (пп. «а» п.1 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, который внес дополнение в абз. 1 п.8 ст. 75 НК РФ).

2. Пени, наоборот, будут начисляться на сумму недоимки, если мотивированное мнение налогового органа будет основано на неполной или недостоверной информации, предоставленной налогоплательщиком (налоговым агентом) (пп. «б» п.1 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, который внес дополнение в абз. 2 п.8 ст. 75 НК РФ).

---

<sup>1</sup> Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]: URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения – 05.11.2014).

3. Добавился к уже имеющейся «особенности» налогового контроля налоговый мониторинг (п.2 ст. 1 Закона № 348-ФЗ). До этого налоговый контроль имел особенности регулирования только при использовании специального налогового режима, применяемого при выполнении контрактов в рамках Федерального закона от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (гл. 26.4. НК РФ).

4. По общему правилу, камеральная налоговая проверка не будет проводиться, если налогоплательщик представил налоговую декларацию (расчет) налоговому органу за налоговый (отчетный) период, в течение которого осуществляется налоговый мониторинг (пп. «а» п.3 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, который дополнил абз.1 пп.1.1. ст. 88 НК РФ). Из этого правила есть четыре исключения (абзацы 4, 5, 6, 7 п.3 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, конкретизирующие п.1.1. ст. 88 НК РФ), которые позволяют налоговому органу провести камеральную проверку в случаях, когда:

4.1. налоговая декларация (расчет) представлена налогоплательщиком позднее 1 июля, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг;

4.2. в налоговой декларации по НДС или акцизам заявлено право налогоплательщика на возмещение налога или акциза;

4.3. в уточненной налоговой декларации (расчете), поданной налогоплательщиком налоговому органу, уменьшена сумма налога либо увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);

4.4. возникла ситуация, связанная с досрочным прекращением налогового мониторинга.

5. Из ст. 88 «Камеральная налоговая проверка» НК РФ изъят термин «бюджет», который заменен на более легитимное понятие «бюджетная система Российской Федерации» (пп. «б», «в», «г», «д» п. 3 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, которые изменили в этой части абз. 2 п. 3, п. 4, п. 8.1., п. 8.3. ст. 88 НК РФ). «Бюджетная система Российской Федерации» (ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ)) является основополагающим понятием БК РФ, и вполне логично, что эта некорректность была исправлена Законом № 348-ФЗ.

6. По общему правилу, выездная налоговая проверка также не будет проводиться, как и камеральная, в течение срока осуществления налогового мониторинга. Из общего правила Закон № 348-ФЗ выделил четыре исключения, которые частично совпадают с исключениями по камеральной налоговой проверке (абзацы 3, 4, 5, 7 п. 4 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, которые конкретизировали п. 5.1. ст. 89 НК РФ). Исключения позволяют налоговому органу провести выездную проверку в случаях, когда:

6.1. вышестоящий налоговый орган захочет проконтролировать нижестоящий налоговый орган, который проводит налоговый мониторинг;

6.2. досрочно прекращен налоговый мониторинг;

6.3. налогоплательщик не выполнил указание налогового органа, которое выражено в его мотивированном мнении;

6.4. в уточненной налоговой декларации (расчете), поданной налогоплательщиком налоговому органу, уменьшена сумма налога по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом).

Закон № 348-ФЗ закрепил исключительный вариант возможности проведения выездной налоговой проверки, когда не будет выполнено мотивированное мнение налогового органа. В этом случае налоговый орган сможет проконтролировать только те налоги, которые были указаны в мотивированном мнении налогового органа (абз. 6 п. 4 ст. 1 Закона № 348-ФЗ).

7. По общему правилу, налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика, включая консолидированную группу налогоплательщиков, ранее представленные документы при проведении проверок (камеральных и выездных) (п. 5 ст. 93 НК РФ). В режиме налогового мониторинга общее правило будет также распространяться на «документы, представленные в виде заверенных копий» (п. 5 ст. 1 Закона № 348-ФЗ). Однако общее правило во всех случаях не будет применяться, как и раньше, если ранее представленные налоговому органу подлинники были возвращены налогоплательщику, либо документы были утрачены налоговым органом «вследствие непреодолимой силы» (п. 3 ст. 401 «Основания ответственности за нарушение обязательства» Гражданского кодекса Российской Федерации).

8. Если налоговый орган, проводящий налоговый мониторинг, обнаружит единичный факт совершения контролируемой сделки при условии, что сведения о такой сделке не были ранее представлены в форме уведомления налогоплательщиком (п. 2 ст. 105.16 НК РФ), то налоговый орган извещает ФНС России о факте выявления контролируемой сделки (пп. «а» п. 6 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, который внес дополнение в абз.1 п. 6 ст. 105.16 НК РФ). Ранее правило п.6 ст. 105.16 НК РФ относилось только к налоговым проверкам.

9. Налоговый орган должен направить извещение в ФНС России, а также сообщить в течение 10 дней с даты его отправления налогоплательщику о факте обнаружения совершения контролируемой сделки при проведении налогового мониторинга (пп. «б» п. 6 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, который внес дополнение в абз. 2 п. 6 ст. 105.16 НК РФ).

10. Налоговая проверка будет проводиться ФНС России по факту выявления контролируемой сделки на основании уведомления налогоплательщика или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную проверку, а также налоговый мониторинг. Ранее ФНС России проверяла налогоплательщика, если он совершал контролируемую сделку между взаимозависимыми лицами, только при камеральной или выездной налоговой проверке (пп. «а», п. 7 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, который дополнил абз. 2 п. 1 ст. 105.17 НК РФ).

11. Проведение проверки налогоплательщика со стороны ФНС России контролируемой сделки в налоговом периоде не будет препятствовать проведению выездной или камеральной налоговой проверки, а также налоговому мониторингу за этот же налоговый период (пп. «б» п. 7 Закона № 348-ФЗ, который дополнил абз. 3 п. 2 ст. 105.17 НК РФ). Ранее правило, описанное выше, применялось только для выездных или камеральных проверок.

*Второй блок* ст. 1 Закона № 348-ФЗ состоит из нового раздела V.2. НК РФ, включающего две главы: 14.7 и 14.8.

**Глава 14.7.** НК РФ определяет общие правила и регламент информационного взаимодействия при проведении налогового мониторинга, а именно:

- общие положения (ст. 105.26 НК РФ);
- порядок подачи заявления и принятия решения о проведении налогового мониторинга (ст. 105.27 НК РФ);
- порядок досрочного прекращения налогового мониторинга (ст. 105.28 НК РФ).

**Глава 14.8.** НК РФ устанавливает порядок:

- проведения налогового мониторинга (ст. 105.29 НК РФ);
- отражения позиции (мотивированного мнения) налогового органа по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов (ст. 105.30 НК РФ);
- проведения взаимосогласительной процедуры в случае возникновения разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом (ст. 105.31 НК РФ).

Остановимся на основных правилах, регулирующих новую форму налогового контроля, получившую легальное название – налоговый мониторинг.

### **Экономические критерии, необходимые организации для проведения налогового мониторинга**

Организация, в случае если она желает инициировать проведение налогового мониторинга и при этом соблюдает три совокупных экономических критерия, о которых будет сказано ниже, подает заявление в налоговый орган. Состав трех критериев (условий) следующий (п. 3 ст. 105.26 НК РФ):

- совокупная сумма налогов (НДС, акцизов, налога на прибыль и налога на добычу полезных ископаемых), подлежащих уплате за календарный год, предшествующий году, в котором подано заявление, должна быть не менее 300 млн руб. При этом в совокупной сумме налогов не должны участвовать такие, которые уплачиваются таможенным органам в связи с перемещением товаров через границу Таможенного союза;
- объем полученных доходов, исходя из данных годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором подано заявление, должен быть не менее 3 млрд руб.;

– стоимость активов, согласно годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором подано заявление, должна быть не менее 3 млрд руб.

### Место подачи заявления от лица организации

Заявление на бланке установленной формы, утвержденной ФНС России, о проведении налогового мониторинга представляется организацией в налоговый орган (п. 1 ст. 105.27 НК РФ):

- либо по месту нахождения организации (для организаций, не отнесенных к категории крупнейших налогоплательщиков);
- либо по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика.

### Налоговый мониторинг: периоды и сроки

Автором будут приведены в основном точные даты, которые ориентированы на первый (стартовый) период налогового мониторинга. Фиксированные даты дадут возможность читателям на конкретных примерах понять механизм исчисления сроков при проведении налогового мониторинга.

Организация, которая пожелала участвовать в особой форме налогового контроля, представляет заявление налоговому органу не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг (п. 1 ст. 105.27 НК РФ).

Проведение налогового мониторинга начинается с 1 января года, за который проводится налоговый мониторинг, и оканчивается 1 октября года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг (п. 5 ст. 105.26 НК РФ).

Поскольку Закон № 348-ФЗ вступает в силу с 01.01.2015, за исключением «участников консолидированной группы налогоплательщиков», то те организации, которые изъявили желание участвовать в налоговом мониторинге, должны подать свои первые заявления до 01.07.2016.

В этом случае процедура особого налогового контроля охватит период, равный 1 году и 9 месяцам, то есть с 01.01.2015 (предшествующий период по отношению к 1 июля 2016 года) до 01.10.2016.

Три совокупных экономических критерия, перечисленных выше, должны быть соблюдены организацией за 2015 год («календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга»). Поэтому самый ранний срок для подачи заявления – 01.01.2016, так как совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации должна быть известна на 31 декабря 2015 года и составлять не менее 3 млрд руб.

Руководитель налогового органа либо его заместитель рассматривают заявление и документы (информацию), представленные организацией «до 1 ноября года, в котором представлено заявление» (п. 4 ст. 105.27 НК РФ). Таким образом, если организация представит свое заявление и документы до 01.07.2016, то решение о проведении налогового мониторинга либо об отказе в его проведении (пп. 1, 2 п. 4 ст. 105.27 НК РФ) должно состояться не позднее 31.10.2016.

Решение об отказе в проведении налогового мониторинга должно быть мотивированным. Мотивированными основаниями для отказа могут быть (п.5 ст. 105.27 НК РФ):

- непредставление или неполное представление документов;
- отсутствие условий, то есть трех совокупных экономических критериев (п. 3 ст. 105.26 НК РФ);
- несоответствие регламенту информационного взаимодействия (далее – *РИВ*) как по форме, так и по требованиям, которые установит ФНС России.

Решение о проведении налогового мониторинга либо об отказе направляется организации в течение пяти дней со дня принятия (п. 6 ст. 105.27 НК РФ).

### Регламент информационного взаимодействия

РИВ – это порядок, согласно которому налоговый орган будет получать от организации документы (информацию) для исчисления и уплаты налогов. При этом РИВ должен содержать правила о порядке представления (способе передачи) документов (информации) в одной из форм:

- в электронной форме;
- в форме доступа к информационным системам организации (по сути, вариант удаленного доступа);
- в форме смешанного варианта, в котором будут сочетаться электронная форма и удаленный доступ к информационным ресурсам организации.

Порядок представления документов будет зависеть от выбора налогоплательщика (п. 6 ст. 105.26 НК РФ).

Помимо этого РИВ обязан содержать:

- порядок отражения в регистрах бухгалтерского и налогового учета доходов, расходов и объектов налогообложения;
- сведения об аналитических регистрах налогового учета;
- информацию о системе внутреннего контроля организации, при ее наличии.

Форму и подробные требования к РИВ еще предстоит утвердить ФНС России (абз. 3 п. 6 ст. 105.26 НК РФ).

### Документы, представляемые налоговому органу вместе с заявлением

Организация вместе с заявлением представляет налоговому органу следующие документы (п. 2 ст. 105.27 НК РФ):

- РИВ по установленной ФНС России форме;
- список организаций и(или) физических лиц, которые прямо или косвенно участвуют (влияют) на решения, которые принимает организация, при условии, что доля такого участия превышает 25 %;
- учетную политику для целей налогообложения организации, действующую в том календарном году, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга.

Организация имеет право отозвать свое заявление до принятия налоговым органом решения (п. 3 ст. 105.27 НК РФ). В этом случае заявление признается не поданным.

### Досрочное прекращение налогового мониторинга

Закон № 348-ФЗ установил *три персональных случая*, при которых налоговый мониторинг прекращается досрочно (п. 1 ст. 105.28 НК РФ), если организация:

- нарушает РИВ;
- представила недостоверную информацию;
- два и более раз (систематически) не представила налоговому органу документы (информацию), пояснения, предусмотренные ст. 105.29 НК РФ.

При досрочном прекращении налогового мониторинга налоговый орган письменно уведомляет об этом организацию в течение 10 дней «со дня установления обстоятельств», предусмотренных в случаях, перечисленных выше. Максимальная дата для досрочного прекращения налогового мониторинга – «не позднее 1 сентября года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг» (п. 2 ст. 105.28 НК РФ). То есть если первый период, в течение которого может стартовать налоговый мониторинг, начинается 01.01.2015, то его досрочное прекращение не должно быть позднее 01.09.2016.

## Порядок проведения налогового мониторинга

Налоговый мониторинг проводится по месту нахождения налогового органа (п. 1 ст. 105.29 НК РФ). Если налоговый орган выявит противоречия в представленных документах (информации) организации, то налогоплательщику направляется требование о представлении необходимых пояснений. По общему правилу, на исправление информации отводится не более 10 дней, а на представление пояснений не более пяти дней (п. 2 ст. 105.29 НК РФ). Если после получения пояснений от налогоплательщика или при их отсутствии налоговый орган устанавливает факт неправильного исчисления, уплаты или перечисления налога, он обязан составить мотивированное мнение в соответствии со ст. 105.30 НК РФ. Документы и информация могут представляться налоговому органу лично, по почте заказным письмом, в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи либо в соответствии с порядком, установленным РИВ. Нотариальное удостоверение копий документов запрещается, кроме случаев, предусмотренных законодательством России (п. 4 ст. 105.29 НК РФ), поэтому, по общему правилу, документы заверяются организацией обычным способом.

Налоговый орган имеет право затребовать документы, информацию и пояснения даже при отсутствии противоречий. Данное право налогового органа возникает в силу проведения особой формы налогового контроля. В этом случае организация представляет информацию в течение 10 дней со дня получения требования от налогового органа (п. 5 ст. 105.29 НК РФ). Если организация не имеет возможности представить документы в течение 10 дней, она на следующий день после получения требования письменно уведомляет налоговый орган с указанием причин. Организация в своем уведомлении (письме) указывает свой срок на представление документов, информации или пояснений. Руководитель налогового органа либо его заместитель в течение двух дней со дня получения уведомления от организации выносят отдельное решение по этому поводу. В результате налогоплательщику могут быть указаны новые сроки представления документов либо ему может быть отказано. Ранее представленные в налоговый орган документы, в виде заверенных копий, не могут быть истребованы у организации повторно (п. 5 ст. 93, п. 5 ст. 105.29 НК РФ).

## Мотивированное мнение налогового органа

Мотивированное мнение налогового органа (далее – *ММ*) – отражение позиции контролирующего органа по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, выраженное в письменной форме на бланке, который утверждает ФНС России вместе с требованиями по его составлению (п. 1 ст. 105.30 НК РФ).

Возможны два варианта, при которых налоговый орган отражает свою позицию в *ММ*:

- инициатива исходит от налогового органа (п. 2 ст. 105.30 НК РФ);
- инициатива исходит от организации-налогоплательщика (п. 4 ст. 105.30 НК РФ).

В первом случае *ММ* направляется организации в течение пяти дней со дня его составления, если налоговым органом выявлен факт неправильного исчисления, неполного или несвоевременного перечисления налога. Последний срок составления *ММ* – «не позднее чем за три месяца до окончания срока проведения налогового мониторинга». Поскольку первый срок налогового мониторинга заканчивается 01.10.2016, то последнее *ММ* не может быть составлено позднее 02.07.2016 (абз. 1 п. 5 ст. 6.1, п. 3 ст. 105.30 НК РФ).

Во втором случае организация инициирует запрос о представлении *ММ*, если она имеет сомнения или неясности в правильности исчисления или уплаты налога в рамках периода проведения налогового мониторинга. Запрос может быть направлен налоговому органу «не позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг» (п. 4 ст. 105.30 НК РФ). Таким образом, последний запрос о предоставлении *ММ* в налоговый орган организация может подать 01.07.2016.

Налоговый орган, по общему правилу, должен дать ответ в форме *ММ* в течение одного месяца со дня получения запроса организации. Срок может быть продлен до двух месяцев в случае,

если налоговому органу будут необходимы документы (информация) для подготовки ММ. О продлении срока налоговый орган сообщает организации в письменной форме в течение трех дней со дня принятия соответствующего решения (п. 5 ст. 105.30 НК РФ).

С позицией налогового органа, выраженной в ММ, организация может как согласиться, так и не согласиться. В случае согласия организация уведомляет налоговый орган в течение одного месяца со дня получения ММ. К уведомлению организации могут быть приложены соответствующие документы (п. 6 ст. 105.30 НК РФ). Выполнение организацией рекомендованной позиции налогового органа, изложенной в ММ, может сопровождаться в форме исправлений в налоговом учете, либо в форме представления уточненной налоговой декларации (расчета), или иным способом (п. 6 ст. 105.30 НК РФ).

В случае несогласия с налоговым органом организация также в течение одного месяца со дня получения ММ представляет разногласия в тот налоговый орган, который его составлял. Налоговый орган обязан в течение трех дней со дня получения разногласий направить их со всеми материалами в ФНС России «для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры» (п. 8 ст. 105.30 НК РФ).

С целью контроля за выполненными и невыполненными ММ налоговый орган «в срок не позднее двух месяцев с даты окончания проведения налогового мониторинга» направляет организации уведомление (п. 9 ст. 105.30 НК РФ). Таким образом, последний срок отправления уведомления 01.12.2016.

Налоговому органу запрещено излагать свою позицию в ММ по вопросам контроля соответствия цен, примененных организацией в контролируемых сделках (п. 10 ст. 105.30 НК РФ).

### **Взаимосогласительная процедура**

ФНС России, получив от нижестоящего налогового органа разногласия и соответствующие материалы, инициирует проведение взаимосогласительной процедуры (далее – ВП) (п. 8 ст. 105.30, п. 1 ст. 105.31 НК РФ).

В течение одного месяца со дня получения разногласий и материалов от нижестоящего налогового органа ФНС России в лице ее руководителя либо заместителя проводит ВП с участием налогового органа и организации (п. 2 ст. 105.31 НК РФ).

В результате проведения ВП организация получит уведомление от ФНС России либо о внесении изменений в ММ, либо в оставлении ММ без рассмотрения (п. 3 ст. 105.31 НК РФ). Уведомление вручается или направляется организации в течение трех дней со дня составления (п. 4 ст. 105.31 НК РФ).

Организация, получив уведомление от ФНС России, в течение одного месяца со дня получения уведомляет налоговый орган о своем согласии либо несогласии с ММ. В случае согласия с ММ к уведомлению организации прилагаются документы, подтверждающие выполнение позиции налогового органа, изложенной в ММ.

В случае если организация не выполнит указание налогового органа, которое выражено в ММ, то налоговый орган инициирует проведение выездной налоговой проверки за период, в котором проводился налоговый мониторинг по налогу (налогам), указанному в ММ (абз. 5 и 6 п. 4 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, которые конкретизировали п. 5.1. ст. 89 НК РФ).

В случае выполнения налогоплательщиком позиции налогового органа, изложенной им в ММ, возникнут обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения (пп. «а» п. 9 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, который дополнил абз. 1 пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ). Поэтому в данном случае вступит в силу правило о презумпции невиновности налогоплательщика по основаниям, указанным в п. 6 ст. 108 НК РФ.

Однако в случае если ММ содержало позицию налогового органа, основанную на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком, то он будет признан виновным в совершении налогового правонарушения (пп. «б» п. 9 ст. 1 Закона № 348-ФЗ, который дополнил абз. 2 пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ).

### Цели принятия Закона № 348-ФЗ

Автором законопроекта является депутат Государственной Думы Российской Федерации Андрей Михайлович Макаров, который считает, что налоговый мониторинг позволит:

- увеличить поступление налогов;
- выявить пробелы и противоречия налогового законодательства Российской Федерации;
- сократить споры по вопросам применения налогового законодательства.

Кроме этого налоговый мониторинг, по мнению депутата, даст возможность спрогнозировать налоговую нагрузку. Это в свою очередь даст возможность сделать Россию страной, более привлекательной для инвестиций.

Налоговый мониторинг уже давно существует в таких государствах, как США, Великобритания, Нидерланды, а также в других развитых странах и зарекомендовал себя с положительной стороны.

### Количество налогоплательщиков, которые смогут участвовать в налоговом мониторинге

Очевидно, что в пилотном проекте смогут участвовать только крупнейшие компании, так как их годовой доход должен быть не менее 3 млрд руб., а налоговые платежи не менее 300 млн руб. Количество таких организаций, подходящих под эти совокупные критерии, в России около 200. Всего же на учете в налоговых органах России находится около 4,8 млн юридических лиц.

Поэтому средний бизнес, а тем более малый, не сможет в ближайшей перспективе участвовать в новой форме налогового контроля.

На первом этапе налоговым органам предстоит работать в режиме налогового мониторинга с небольшим количеством крупных организаций. По сути, налоговый мониторинг – это режим постоянной налоговой проверки, при котором смогут работать только крупные налогоплательщики.

Если эксперимент получится удачным, то опыт может быть распространен на большее количество налогоплательщиков за счет снижения установленных законом экономических критериев.

Пока предварительное согласие на участие в пилотном проекте дали ОАО «Русгидро», ОАО «Интер РАО ЕЭС», ОАО «Мобильные Телесистемы», «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.»

### Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824. – [Электронный ресурс]: Режим доступа: URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 05.11.2014).
2. Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. № 254. 07.11.2014. – [Электронный ресурс]: Режим доступа: URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 05.11.2014).

© 2014 г.

П. В. Седяев

## АНАЛИЗ ПРОБЛЕМ ВВЕДЕНИЯ НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

---

*Седяев Павел Валерьевич – доцент кафедры налогов и налогообложения Приволжского института повышения квалификации ФНС России, канд. филос. наук*

*(E-mail: nalogi@nalogprof.ru)*

---

В 2015 году в Российской Федерации (далее – РФ) планируется введение налога на недвижимость, который будет полностью зачисляться в местные бюджеты. Предполагается, что данный налог будет заменять два действующих сегодня налога, а именно: налог на имущество физических лиц и земельный налог.

Цели нового налога абсолютно очевидны: создание реальной базы для формирования достаточного уровня местных бюджетов и бюджетов муниципальных образований. В условиях экономической нестабильности и увеличения социальной нагрузки на региональные и местные бюджеты новый налог призван существенно повысить доходную часть муниципальных бюджетов. Кроме этого, налог на недвижимость предполагает создание более справедливой системы налогообложения имущества путем выравнивания налоговой нагрузки на разные слои населения, при которой малоимущие граждане смогут платить меньше или будут освобождены от налога.

Необходимо сразу же отметить, что введение данного налога откладывалось уже несколько лет, что свидетельствует о сложностях, с которыми придется столкнуться при его применении. Данная статья посвящена анализу тех проблем, с которыми неизбежно придется столкнуться как налоговым органам, так и налогоплательщикам.

Основной проблемой технического характера, несомненно, будет являться проблема расчета налоговой базы. Дело в том, что налогооблагаемой базой по новому налогу предполагается определить кадастровую стоимость недвижимости. Данная стоимость будет приближена к рыночной. На сегодняшний день кадастровая стоимость в качестве налогооблагаемой базы применяется только по земельному налогу<sup>1</sup>. При этом администрирование земельного налога позволило выявить ряд проблем, с которыми придется столкнуться при переходе к новому налогу.

По мнению автора, основная трудность заключается в том, что в России до сих пор не создана единая база кадастра жилой и нежилой недвижимости с указанием ее стоимости. Более того, нет четкой методики определения налогооблагаемой базы, что приводит к постоянным судам, которые в основном принимают решения не в пользу налогового органа. Как уже говорилось выше, сегодня базой для земельного налога является кадастровая стоимость участка. Однако различные изменения на участке не влияют на его кадастровую стоимость.

Не меньше вопросов вызывает и само понятие кадастровой стоимости. Данное понятие можно определить следующим образом: кадастровая стоимость объекта недвижимости – это расчетная величина, отражающая представление о ценности объекта недвижимости при существующем его использовании. Уже из самого определения становится ясно, что кадастровая стоимость не является рыночной, так как не формируется сама по себе в результате поведения рынка, а устанавливается различными расчетными моделями и регламентируется правилами.

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ и вторая от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ (в ред. от 21.07.2014). Ст. 390.

Поэтому говорить о том, что кадастровая и рыночная стоимости совпадают, нельзя. Так, в ст. 66 Земельного кодекса Российской Федерации рыночная и кадастровая стоимости фигурировали как два не связанных между собой определения. Закон об оценочной деятельности, согласно которому должна определяться рыночная стоимость имущества, также не связывает между собой эти два понятия.

Лишь в п. 10 федерального стандарта оценки (утвержден Приказом Минэкономразвития России от 20.07.2007 № 255 «Об утверждении федерального стандарта оценки «Цель оценки и виды стоимости (ФСО № 2)») есть пояснение о том, что «при определении кадастровой стоимости объекта оценки определяется методами массовой оценки рыночная стоимость, установленная и утвержденная в соответствии с законодательством, регулирующим проведение кадастровой оценки»<sup>2</sup>.

Согласно стандарту по массовой оценке стоимости недвижимого имущества, «массовая оценка представляет собой процесс определения стоимости группы единиц недвижимого имущества по состоянию на конкретную дату с использованием общих данных, стандартизированных методов и статистического тестирования»<sup>3</sup>. Похожее определение содержится в Федеральном стандарте оценки «Определение кадастровой стоимости объектов недвижимости (ФСО № 4)»: «...под массовой оценкой недвижимости понимается процесс определения стоимости при группировании объектов оценки, имеющих схожие характеристики, в рамках которого используются математические и иные методы моделирования стоимости на основе подходов к оценке»<sup>4</sup>. Из этих определений следует: четкого ответа на вопросы о том, что такое кадастровая стоимость и насколько она приближена к рыночной, нет.

Еще одной проблемой введения налога на недвижимость, исходя из расчета кадастровой стоимости, является увеличение налогового бремени для налогоплательщиков. По некоторым данным, налогооблагаемая база (а следовательно, и сумма налога) будет увеличена в несколько раз. Следовательно, появятся несогласные с расчетом, что приведет к оспариванию кадастровой стоимости. Понятно, что на сегодняшний день практики оспаривания кадастровой стоимости недвижимости в России еще нет, поэтому было бы закономерным обратиться к практике оспаривания кадастровой стоимости земельных участков.

Результаты определения кадастровой стоимости земельного участка могут быть оспорены в суде или комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости путем подачи заявления о пересмотре кадастровой стоимости.

Согласно п. 12 Правил проведения государственной кадастровой оценки земель, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 08.04.2000 № 316 «Об утверждении Правил проведения государственной кадастровой оценки земель», установлено, что споры, возникающие при проведении государственной кадастровой оценки земель, рассматриваются в судебном порядке.

К сожалению, на сегодняшний день четкий и понятный механизм оспаривания результатов кадастровой оценки недвижимости не выработан. Поэтому на начальном этапе введения налога на недвижимость, скорее всего, мы можем столкнуться с огромным количеством судебных дел. Сейчас оспариванием результатов кадастровой оценки занимаются в основном крупные землевладельцы и застройщики, однако в ближайшее время к ним могут присоединиться и ТСЖ, садовые общества и частные лица.

Поэтому, вводя в действие налог на недвижимость, необходимо предусмотреть возможные механизмы оспаривания налогоплательщиком результатов оценки кадастровой стоимости недвижимости в РФ.

Еще одной проблемой, которая также не может быть решена в самые ближайшие сроки, является отсутствие на сегодняшний день качественного электронного документооборота между всеми участниками процесса налогового администрирования.

<sup>2</sup> Приказ Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 20.07.2007 № 255 «Об утверждении федерального стандарта оценки «Цель оценки и виды стоимости (ФСО № 2)» (с изм. и доп. от 22.10.2010). [Электронный ресурс]: Система ГАРАНТ: URL: <http://base.garant.ru/191704/#ixzz3EiYqwHn7>.

<sup>3</sup> Стандарт по массовой оценке стоимости недвижимого имущества. Standard on mass appraisal of real property. Международное общество налоговых оценщиков (МОНО). [Электронный ресурс]: URL: [www.iaao.org](http://www.iaao.org).

<sup>4</sup> Приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 22.12.2010 № 508 «Об утверждении Федерального стандарта оценки «Определение кадастровой стоимости (ФСО № 4)».

Дело в том, что органы, проводящие регистрацию недвижимости и земельных участков, в соответствии со ст. 85 Налогового кодекса Российской Федерации должны обеспечить передачу в налоговый орган сведений о всех фактах владения, наличии прав и т.д. Причем информация должна быть актуальной и достоверной. Однако, как показывает практика, несмотря на утверждение единых форматов передачи данных, имеются случаи потери данных при расчете, обработке сведений и идентификации объектов. Поступающая в налоговый орган информация противоречит информации об имуществе и его владельцах в сведениях, полученных из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним (ЕГРП), федерального государственного кадастра недвижимости (ГКН) и баз данных бюро технической инвентаризации (БТИ).

К сожалению, следует констатировать, что и в самих налоговых органах также существуют проблемы, которые необходимо решать в самом ближайшем будущем: отсутствие единого адресного пространства; множественность информационных ресурсов ФНС России, содержащих сведения об объектах имущества и налогоплательщиках; несогласованность данных, содержащихся в информационных ресурсах ФНС России.

Ожидаемое введение нового налога на сегодняшний день вызывает вопросы, в целом связанные с поиском путей устранения недостатков, присущих отечественной системе имущественных налогов. Для решения указанных проблем прежде всего следует изменить порядок формирования и учета недвижимости и практику налогового администрирования.

Качественное администрирование является достаточно дорогим и сложным. Для правильного исчисления налога необходимо собирать, обрабатывать и периодически актуализировать значительный объем информации. Процедуры оценки недвижимости требуют как адекватного нормативного обеспечения, так и высокой квалификации занимающихся оценкой специалистов.

Таким образом, для введения в России налога на недвижимость необходимо провести следующие мероприятия:

- завершить работу, связанную с реализацией положений существующего земельного законодательства (разграничение прав собственности на землю, межевание земель, оформление прав на землю и т.д.);
- принять законодательство, связанное с кадастром недвижимости, формированием и регистрацией прав на единые объекты недвижимости;
- создать единый реестр недвижимости;
- разработать методику массовой оценки объектов недвижимого имущества и механизм обжалования (в том числе досудебного) результатов оценки;
- обеспечить взаимодействие между налоговыми органами, а также органами, ведущими кадастровый и технический учет недвижимого имущества, и органами, занимающимися государственной регистрацией прав на недвижимость и сделок с ней.

Учитывая, что платежи по налогу на недвижимость должны стать основными в доходной части местных бюджетов, в процессе работы над методикой оценки объектов недвижимости представляется целесообразным снять фактор неопределенности в сфере налогообложения недвижимости, а также предусмотреть большую дифференциацию параметров по данному налогу за счет расширения количества интервалов оценки стоимости имущества, увеличения количества критериев дифференциации объектов недвижимости с учетом типа жилья и целей его использования, установления повышенных в разы ставок налога по объектам недвижимости, не являющимся единственными для налогоплательщиков, а также введения гибкой системы льгот.

Можно согласиться с точкой зрения, что налог на имущество должен вводиться по регионам в зависимости от степени их подготовленности, то есть создания единой оценочной базы или, другими словами, определения кадастровой стоимости всех объектов недвижимости, расположенных на их территории<sup>5</sup>.

Во всем мире высокие налоги на недвижимость играют роль основного препятствия для спекуляций с жильем, то есть служат тем фактором, благодаря которому средства, необходимые для содержания недвижимости, высоки. Следовательно, нецелесообразно покупать жилье, не преследуя разумных целей. Именно по этой причине во многих странах мира жилье дешевле,

<sup>5</sup> Пошморга Т. Налог на недвижимость в РФ. Проблемы и перспективы. [Электронный ресурс]: Недвижимость и цены. – 24.01.2011. – URL: <http://realty.dmir.ru/interviews/29432/>.

чем в России, хотя уровень жизни, зарплата и цены на товары в целом там могут быть выше. В этом и состоит серьезный перекокс отечественного рынка недвижимости по отношению к мировым стандартам, делающий жилье в России недоступным для основной массы населения<sup>6</sup>.

Безусловно, минусом будет являться и то, что от введения нового налога выиграют арендодатели квартир, которые будут вынуждены включать сумму налога в стоимость арендной платы.

Возможным негативным последствием от принятия налога на недвижимость будут являться неизбежные рыночные колебания стоимости жилья, из-за которых в один и тот же налоговый период недвижимость может стоить и, соответственно, оцениваться по-разному. При рыночной оценке необходимо учитывать и фактор завышенных расходов на строительство жилья в силу коррупционных факторов. Не меньше вопросов возникает и в связи со стоимостью квадратного метра жилья в зависимости от местоположения не только отдельно взятой улицы или дома, но даже и конкретной квартиры.

Необходимо учитывать компетентность и независимость оценщиков недвижимости, которые могут искусственно завышать цены на недвижимое имущество по просьбе властей. Намеренное завышение будет приводить к оспариванию результатов оценки, за что несогласные граждане будут вынуждены оплачивать дополнительные расходы в суде<sup>7</sup>.

При установлении льгот по новому налогу необходимо учесть фактор, который позволит избежать обеспеченным гражданам уплату налога путем регистрации своего имущества на третьих лиц. Данный прием практикуется состоятельными гражданами и в настоящее время.

В целом введение налога на недвижимость сократит число имущественных налогов, упростит процедуру их исчисления, улучшит администрирование и сократит расходы на него. Введение налога на недвижимость позволит наполнить местные бюджеты и сделает прозрачнее расходование средств от налоговых поступлений.

### Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ и вторая от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ (в ред. от 21.07.2014). Ст. 390.
2. Приказ Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 20.07.2007 № 255 «Об утверждении федерального стандарта оценки «Цель оценки и виды стоимости (ФСО № 2)» (с изм. и доп. от 22.10.2010). [Электронный ресурс]: Система ГАРАНТ: URL: <http://base.garant.ru/191704/#ixzz3EiYqwHn7>.
3. Приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 22.12. 2010 № 508 «Об утверждении Федерального стандарта оценки «Определение кадастровой стоимости (ФСО № 4)».
4. Стандарт по массовой оценке стоимости недвижимого имущества. Standard on mass appraisal of real property. Международное общество налоговых оценщиков (МОНО). [Электронный ресурс]: URL: [www.iaao.org](http://www.iaao.org).
5. Королев О. Налог на недвижимость: возможные негативные и позитивные последствия принятия. [Электронный ресурс]: RealtyPress.ru. – 07.02.2011. URL: [http://www.realtypress.ru/article/article\\_1232.html](http://www.realtypress.ru/article/article_1232.html).
6. Пошморга Т. Налог на недвижимость в РФ. Проблемы и перспективы. [Электронный ресурс]: Недвижимость и цены. – 24.01.2011. – URL: <http://realty.dmir.ru/interviews/29432/>.
7. Рыночный налог на недвижимость сделает жилье доступным. Он поспособствует возвращению на рынок придержанного жилья. [Электронный ресурс]: Изида. URL: <http://www.izida-tlt.ru/news/analitika-i-prognozy>.

<sup>6</sup> Рыночный налог на недвижимость сделает жилье доступным. Он поспособствует возвращению на рынок придержанного жилья [Электронный ресурс]: Изида. URL: <http://www.izida-tlt.ru/news/analitika-i-prognozy>.

<sup>7</sup> Королев О. Налог на недвижимость: возможные негативные и позитивные последствия принятия. [Электронный ресурс]: RealtyPress.ru. – 07.02.2011. URL: [http://www.realtypress.ru/article/article\\_1232.html](http://www.realtypress.ru/article/article_1232.html).

© 2014 г.

А. А. Орлова

А. А. Меньшиков

## ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЕВРАЗИЙСКОМ ЭКОНОМИЧЕСКОМ СОЮЗЕ: РОССИЯ, БЕЛОРУССИЯ, КАЗАХСТАН, АРМЕНИЯ

---

*Орлова Анастасия Александровна* – доцент кафедры государственных и муниципальных финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета, канд. экон. наук

(E-mail: [anastasya\\_orlova@mail.ru](mailto:anastasya_orlova@mail.ru))

*Меньшиков Александр Алексеевич* – аспирант кафедры государственных и муниципальных финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета

(E-mail: [menshikov000@mail.ru](mailto:menshikov000@mail.ru))

---

Налоговое законодательство стран-участниц Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС) имеет некоторые различия, которые значительно уменьшают активность торговых отношений. Различия в акцизном налогообложении наблюдаются в размере ставок акцизов, порядке исчисления и уплаты акцизов на алкогольную продукцию и в составе подакцизных товаров стран-членов ЕАЭС.

В России по мере роста ставок акцизов увеличиваются поступления более дешевых сигарет и алкогольной продукции из стран-участниц Таможенного союза (далее – ТС) (Республика Беларусь (далее – Белоруссия) и Республика Казахстан (далее – Казахстан)). По данным официальной статистики<sup>1</sup>, объем продаж алкогольной продукции гораздо выше объемов производства. При этом разница в 50 млн дкл не может быть покрыта исключительно за счет официального импорта или запасов прошлых лет.

В пограничных с Казахстаном регионах доля нелегальной алкогольной продукции может достигать 50 %. Согласно РБК daily<sup>2</sup>, в Казахстане стоимость водки емкостью 0,5 л и крепостью 40° у производителя составляет 30 руб. В России эту водку продают уже от 120 руб. Самая дешевая водка российского производителя не может конкурировать с подобной ценой.

Такая ситуация приводит к уменьшению уровня продаж у дистрибьюторов и у розничной торговли и, как следствие, к огромным суммам недополученных налоговых доходов бюджета.

Уровень дохода продавцов нелегальной алкогольной продукции может достигать до 600 тыс. руб. с одной фуры. Все это приводит к огромным суммам недополученных налоговых доходов бюджета.

Согласно совместному исследованию<sup>3</sup> «TNS Россия» и компании «Бритиш Американ Табак-ко», доля нелегальных сигарет в России в 2013 году выросла в 3 раза и теперь составляет около 0,9 % рынка. В приграничных регионах доля контрафактной и контрабандной продукции выросла в 4-5 раз и теперь составляет 6 % рынка. Наибольший рост нелегальной табачной продукции был отмечен в областях, находящихся на границе с Белоруссией и Казахстаном, а также в Республике Дагестан.

---

<sup>1</sup> Основные показатели, характеризующие рынок алкогольной продукции в 2011-2013 годах: Статистический сборник. - М.: Федеральная служба по регулированию алкогольного рынка, 2014 – 200 с.

<sup>2</sup> Пузырев Денис. Братская водка размывает Таможенный союз [Электронный ресурс]: Газета РБК daily 26.02.2014. URL: <http://rbcdaily.ru/market/562949990668337> (дата обращения 19.10.2014).

<sup>3</sup> Лялякина Анна. Доля контрафактных сигарет выросла в три раза [Электронный ресурс]: Газета «Известия». 06.12.2013. URL: <http://izvestia.ru/news/562011> (дата обращения 22.10.2014).

По данным Международного налогового и инвестиционного центра (ITIC), дальнейший активный рост ставок акциза на табачную продукцию в России может к 2018 году привести к увеличению доли нелегальной продукции до 15 %.

Согласно расчетам «Бритиш Американ Тобакко», в ценах 2013 года 1% российского табачного рынка, уходящий в тень, стоил государству около 3,4 млрд руб. неуплаченных налогов. С повышением акцизов данная цифра возросла в 2014 году до 4 млрд руб., а в 2015 году возрастет до 4,6 млрд руб.

Развитие торговых отношений и снятие таможенных барьеров между странами ТС являются важным фактором для роста рынка нелегальной продукции. Это уже привело к тому, что в 2013 году бюджет недополучил более 3 млрд руб. налоговых доходов.

С 2013 года случаи продажи контрабандных сигарет и алкогольной продукции были зафиксированы не только в приграничных районах, но и в других регионах страны.

Таким образом, чтобы избежать дальнейших потерь бюджета из-за нелегальной продукции из Белоруссии и Казахстана, необходимо проводить работу по гармонизации ставок акцизов.

В табл. 1 представлена информация о ставках акцизов в странах-членах ТС.

Таблица 1\*

## Ставки акцизов по состоянию на 1 января, руб.

Страна	Вид продукции	2010	2011	2012	2013	2014
Белоруссия	Алкогольная продукция	198	224	191	369	441
	Сигареты с фильтром	132	155	247	497	736
	Пиво	3	4	6	10	11,6
Казахстан	Алкогольная продукция	102	103	103	101	212
	Сигареты с фильтром	203	403	259	313	635
	Пиво	5	5	5	5	6
Россия	Алкогольная продукция	210	231	254	400	500
	Сигареты с фильтром	205	280	360	550	800
	Пиво	7	10	12	15	18

\*Данные приведены в пересчете на российские рубли.

На основе данных, представленных в табл. 1, можно сделать ряд выводов о том, каким образом менялись ставки акцизов по алкогольной и табачной продукции в России, Белоруссии и Казахстане:

1. Ставки на крепкую алкогольную продукцию выше всего в России. Уровень ставок Белоруссии несколько ниже, однако наблюдается рост ставок. Наименьший уровень ставок наблюдается в Казахстане, однако в 2014 году произошел первый рост ставки, начиная с 2010 года.
2. Ставки на сигареты с фильтром самые большие также в России. Однако во всех странах происходит рост ставок примерно равными темпами.
3. Ставки акцизов на пиво также самые высокие в России. В Белоруссии ставки несколько ниже и, начиная с 2011 года, растут. В Казахстане ставки остаются на одном уровне.

На данный момент в России обсуждается возможность заморозки ставок акцизов с 2015 года. Причиной этого является обеспокоенность правительства продолжением роста нелегальных подакцизных товаров из Белоруссии и Казахстана. По плану правительств всех трех стран ожидается, что к 2020 году произойдет выравнивание ставок.

В Казахстане и Белоруссии продолжится дальнейший рост ставок акцизов, чтобы к 2020 году сравняться по этому показателю с Россией.

В Казахстане в 2014 году произошло резкое увеличение ставки акциза на сигареты с фильтром. Рост составил почти 100 %. При этом, по словам министра национальной экономики Казахстана Ерболата Досаева<sup>4</sup>, планируется постепенный рост акцизов, который к 2020 году будет доведен до уровня 45 евро на 1 тыс. шт. То же самое по алкогольной продукции. Если сегодня акциз на литр спирта составляет 2,5 евро, то с 2014 года он составил 5 евро, а с 2016-го – 8 евро. Повышение акцизов на алкогольную продукцию коснется только крепких алкогольных напитков. Увеличение ставок на слабоалкогольную продукцию предполагается рассмотреть в 2014 году.

Порядок исчисления и уплаты акцизов на алкогольную продукцию различны в отношении сроков уплаты и формы уплаты акциза. Система уплаты в России является наиболее сложной. Сложность в первую очередь заключается в обязанности применения банковской гарантии, а также в необходимости уплачивать авансовые платежи. С целью упрощения системы акцизного налогообложения алкогольной продукции можно обратиться к опыту уплаты акцизов при совершении операций с этиловым спиртом в Казахстане. Также можно обратиться к опыту стран Европейского союза (далее – ЕС).

В странах ЕС администрирование акцизов регулируется единым законодательством. Среди стран ТС наиболее эффективный механизм регулирования акцизного налогообложения применяется в Казахстане. Он включает в себя акцизные посты, различные виды проверок, специальный учет налогоплательщиков. В Белоруссии к особенностям администрирования акцизов можно отнести лишь применение сопроводительных документов установленного образца. Однако в Белоруссии широко развиты неналоговые меры государственного регулирования алкогольной отрасли.

В целом в качестве положительного опыта для России можно учесть практику Казахстана в области законодательного регулирования акцизов, а также практику Белоруссии в отношении неналоговых мер регулирования алкогольной отрасли.

С 10 октября 2014 года Республика Армения (далее – Армения) официально стала четвертым участником ТС. На сегодняшний день в Армении налоговый кодекс находится лишь в разработке, и налоговые отношения регулируются отдельными законами. В частности, акцизное законодательство регулируется Законом Армении «Об акцизном налоге», Законом Армении «О фиксированных платежах на табачную продукцию», а также Законом Армении «О фиксированных платежах на бензин и дизельное топливо».

В табл. 2 представлены ставки акцизов на алкогольную продукцию и пиво на 1 января 2014 года.

Таблица 2\*

Ставки акцизов по состоянию на 1 января, руб.

Страна	Алкогольная продукция	Пиво
Белоруссия	441	11,6
Казахстан	212	6
Россия	500	18
Армения	120	5,6

\*Данные приведены в пересчете на российские рубли.

<sup>4</sup> Досаев Ерболат, министр национальной экономики Республики Казахстан: «Почему я плачу налог немногим больше, чем простая учительница?» / беседу вела Софья Пашкова [Электронный ресурс]: Интернет-журнал «Власть», 11.09.2013. URL:[http://vlast.kz/article/erbolat\\_dosaev\\_ministr\\_jekonomiki\\_pochemu\\_ja\\_plachu\\_nalog\\_nemnogim\\_bolshe\\_chem\\_prostaja\\_uchitelnica-2864.html](http://vlast.kz/article/erbolat_dosaev_ministr_jekonomiki_pochemu_ja_plachu_nalog_nemnogim_bolshe_chem_prostaja_uchitelnica-2864.html) (дата обращения 24.10.2014).

Ставка акциза на пиво в Армении близка к ставке в Казахстане, однако недостаточно высока по сравнению с Белоруссией и Россией. Ставка акциза на алкогольную продукцию, на первый взгляд, кажется крайне низкой, однако это объясняется отличием законодательства страны.

В Армении налог на алкогольную продукцию складывается из нескольких составляющих. Во-первых, это непосредственно акциз на спиртные напитки из расчета на 1 л продукции, который представлен в табл. 2. Во-вторых, это акциз на этиловый спирт в размере 48 руб. за 1 л 100 %-ного спирта. И в-третьих, акциз на алкогольную продукцию с содержанием этилового спирта более 40 %, ставка налога за каждый процентный пункт, превышающий 40 %, увеличивается на 60 коп.

В отношении табачной продукции также существуют некоторые различия. Так, вместо акцизного налога на сигареты, сигары и сигариллы установлен фиксированный платеж с 1 тыс. шт. товара, который уплачивается производителями данной продукции, а также лицами, ввозящими данные товары. При этом налог уплачивается в национальной валюте, драмах, но установлен он в долларах США. На сигареты с фильтром размер фиксированного платежа составляет 10 долл. за ввозимую продукцию и 8 долл. – для внутренних производителей, что с учетом курса на 30.11.2014 равняется 493 руб. и 394 руб. за 1 тыс. шт. С учетом высокого курса доллара ставка налога гораздо меньше, чем в любой из стран-участниц ТС.

Недостаточно высокие ставки на подакцизные товары могут лишь увеличить поток нелегальной продукции в Россию, особенно в южной части страны. В настоящее время в Армении планируют ввести единый налоговый кодекс, над которым уже ведется работа. Возможно, после вступления страны в ТС с помощью специалистов из стран-участниц удастся начать активную работу по гармонизации законодательства в отношении акцизов.

Таким образом, гармонизация акцизного налогообложения, затрагивая торгово-экономические отношения, выступает эффективным способом формирования единого экономического пространства. Гармонизация ставок акцизов стран-членов ЕАЭС приведет к развитию торговых отношений между странами-участницами. Повышение ставок акцизов в Армении, Белоруссии и Казахстане позволит сократить объемы нелегальной, более дешевой алкогольной и табачной продукции, которая поступает в Россию из пограничных регионов, а приостановление роста ставок акцизов в России, в свою очередь, позволит ускорить процесс гармонизации.

### Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электронный ресурс]: Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть) от 29 декабря 2009 года № 71-З [Электронный ресурс]: Доступ из информационно-поисковой системы «ЭТАЛОН».
3. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 15.01.2014)[Электронный ресурс]: URL: <http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/Pages/default.aspx> (дата обращения 24.10.2014).
4. Официальный сайт Национального собрания Республики Армения [Электронный ресурс]: URL: [www.parliament.am](http://www.parliament.am).
5. Досаев Ерболат, министр национальной экономики Республики Казахстан: «Почему я плачу налог немногим больше, чем простая учительница?» / беседу вела Софья Пашкова [Электронный ресурс]: Интернет-журнал «Власть», 11.09.2013. URL: [http://vlast.kz/article/erbolat\\_dosaev\\_ministr\\_jekonomiki\\_pochemu\\_ja\\_plachu\\_nalog\\_nemnogim\\_bolshe\\_chem\\_prostaja\\_uchitelnica-2864.html](http://vlast.kz/article/erbolat_dosaev_ministr_jekonomiki_pochemu_ja_plachu_nalog_nemnogim_bolshe_chem_prostaja_uchitelnica-2864.html) (дата обращения 24.10.2014).

© 2014 г.

*И. В. Вачугов*

## ОГРАНИЧЕНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ СХЕМ УХОДА ОТ НАЛОГОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ «ФИРМ-ОДНОДНЕВОК» КАК СПОСОБ УВЕЛИЧЕНИЯ ДОХОДНОЙ ЧАСТИ БЮДЖЕТА

---

*Вачугов Игорь Викторович – старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения При-  
волжского института повышения квалификации ФНС России, канд. экон. наук*

*(E-mail: vachugov61@mail.ru)*

---

Актуальность выбранной темы обусловлена возрастающей потребностью поиска новых источников доходной части бюджета в связи с незапланированным ростом государственных расходов.

Поиск новых источников доходов, например в виде введения налога с продаж или повышения акцизов, по мнению автора, не приведет к повышению пополняемости бюджета, а лишь подстегнет рост теневой экономики и тем самым подорвет доверие к государству. Казалось бы, круг замкнулся из противоречий: налоговую нагрузку повышать нельзя, а доходы бюджета необходимо увеличивать. Кроме того, усугубляет положение и рост уклонения от уплаты налогов. Теневые структуры все более масштабно строят схемы ухода от налогов, подрывая экономическую безопасность государства.

По мнению автора, выход из положения в комплексном подходе реформирования государства, где центральное место должны занимать реформы налоговой системы. Налоговая система должна быть более жесткой по отношению к тем, кто не платит налоги. Для этого необходимо разработать и законодательно регламентировать новые, более эффективные формы налогового контроля, направленные на борьбу со схемами с применением «фирм-однодневок». Эффективность их должна заключаться в том, чтобы вероятность выявления и доказывания схемы ухода от налогов и деятельности самой «фирмы-однодневки» была максимальной, а налоговая проверка осуществлялась быстро и с минимальными затратами. Причем для повышения скорости проверки и вероятности выявления «фирмы-однодневки» автор предлагает максимально использовать последние достижения технического прогресса. Научная новизна проведенного исследования заключается в доказательстве необходимости формулировки основных положений новой формы налогового контроля, столь важной для экономики страны в настоящее время.

Исследование осуществлено на основе анализа результатов проведения мероприятий налогового контроля с участием автора на базе Инспекции ФНС России по Советскому району города Нижнего Новгорода и обобщения полученных результатов.

Специалисты контрольного блока в территориальных налоговых органах отмечают активизацию теневой экономики, в частности, рост применения схем ухода от налогов с использованием «фирм-однодневок». Как известно, «фирмы-однодневки» активно применяются теневыми структурами (далее – теневики) для незаконной минимизации налоговой базы, вывода денежных средств в теневой оборот, в том числе и выделенных из бюджета средств для выполнения государственных заказов<sup>1</sup>. По некоторым оценкам, оборот «фирм-однодневок» достигает

---

<sup>1</sup> Брызгалин А.В., Труфанов А.Н., Щербакова Е.С., Королева М.В., Горелова И.В., Новикова Е.И., Бортников С.П., Грицюк А.Г. Современная налоговая оптимизация недобросовестных контрагентов // *Налоги и финансовое право*. 2012. № 12, стр. 159.

150 млрд долл. ежегодно. По оценкам других исследований, оборот однодневок достигает 17 % ВВП России, а размер уклонения от уплаты налогов с их помощью – в 50 % налоговых сборов<sup>2</sup>.

Выведенные денежные средства, как правило, в легальную экономику не возвращаются. Они чаще используются в последующих фазах теневого оборота, в т.ч. и в коррупционных махинациях (подкуп чиновников), а могут направляться и на финансирование террористических организаций.

На сегодняшний день борьбу с «фирмами-однодневками», к сожалению, нельзя назвать эффективной. В Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) даже не упоминается о существовании такого понятия.

Сотрудники контрольного блока в ходе проведения камеральных и выездных налоговых проверок пытаются выявлять такие фирмы, но сбор доказательственной базы достаточно трудоемок и фактически направлен на борьбу с покупателями теневой услуги с применением «фирмы-однодневки», а не против самих «фирм-однодневок». Основные трудности заключаются, прежде всего, в неудачной организации взаимодействия с другими государственными органами, недостатке технических средств, недостатке высококвалифицированных трудовых ресурсов, невысокой организации труда, а главное – в отсутствии эффективных технологий и законодательных механизмов воздействия на налогоплательщиков, что делает такую работу по сбору доказательственной базы весьма трудоемкой и малоэффективной.

Кроме того, существенной проблемой является то, что на этапе камерального контроля для борьбы с «фирмами-однодневками» не хватает предусмотренных законодательством функций и мероприятий налогового контроля. На этапе выездных проверок, как правило, устанавливается, что выявленные «фирмы-однодневки» уже давно не осуществляют деятельности и мигрировали в другие регионы со сменой директора и учредителя.

Фактически для решения таких проблем необходима новая форма налогового контроля применительно к «фирмам-однодневкам». Ведь если во время выездной проверки с такой фирмы и ее директора взыскать денежные средства практически невозможно (деятельности уже нет, а директор, как правило, неимущий), то в период ее активной деятельности теневые обороты на расчетном счете достаточно велики. По мнению автора, новая форма проверки должна быть закреплена законодательно и направлена исключительно на ограничение деятельности «фирм-однодневок». Такая форма проверки должна иметь свои особенности. Во-первых, она должна быть скрытой для самой «фирмы-однодневки», а контрольные мероприятия должны осуществляться без извещения налогоплательщика об их проведении. Во-вторых, проверяющий не должен истребовать первичные документы и находиться на территории налогоплательщика, как это происходит при выездной проверке.

В случае выявления на первых этапах установленных признаков «фирмы-однодневки», опять же не извещая налогоплательщика, налоговый орган мог бы, например, путем передачи в прокуратуру собранной доказательственной базы и с ее разрешения производить внезапное замораживание денежных средств на расчетном счете «фирмы-однодневки» до решения суда. Возникает вопрос: как выявить «фирму-однодневку» среди массы реальных организаций с высокой вероятностью? По мнению автора, теоретически существуют возможные реальные методы такого выявления, достаточно быстрые и эффективные.

Обратим внимание на то, что современные технологии и изменения законодательства позволили бизнесу снизить свои издержки на взаимодействие с налоговыми органами с помощью компьютерных технологий и, в частности, за счет возможности представления деклараций по телекоммуникационным сетям связи (далее – ТКС). Теневики быстро воспользовались таким новшеством, поскольку для теневой структуры, использующей одновременно большое количество «фирм-однодневок» (по наблюдению автора, более 10), экономически и организационно выгодно отправлять декларации в налоговый орган по ТКС с одного компьютера.

Основной частью новой проверки должно быть Интернет-исследование по четырем направлениям (см. рис.).

<sup>2</sup> Инновационный подход к построению контрольной работы налоговых органов / М.Б.Гузаиров, М.К.Аристархова, А.Н.Воронина, М.С.Зуева. – М: Машиностроение, 2012. – 354 с.

Первый этап новой формы налогового контроля заключается в мониторинге IP-адресов отправителей деклараций. Как известно, каждый компьютер выходит в любую сеть, в том числе и в информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет» (далее – Интернет) под конкретным IP-адресом. Данный IP-адрес является уникальным сетевым адресом узла в компьютерной сети и фактически указывает на географический адрес помещения, в котором находится компьютер, сервер или роутер, через который осуществляется выход в Интернет. Поэтому если в ходе налогового контроля будет установлено, что во время одного сетевого соединения с одного IP-адреса направляются декларации разных организаций (более 10), то данный факт с высокой вероятностью должен указывать на то, что эти декларации принадлежат «фирмам-однодневкам».

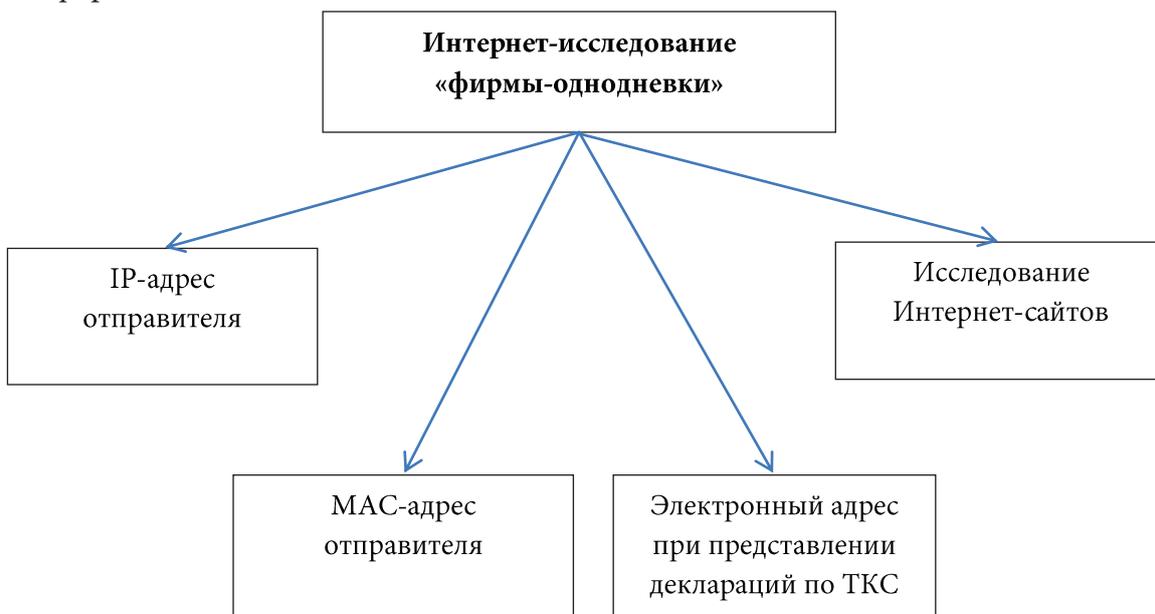


Рис. Основные направления Интернет-исследования «фирм-однодневок»

Современное программное обеспечение позволяет определять IP-адреса отправителя почты, поэтому в данной форме налогового контроля важным звеном должно быть использование программного обеспечения, осуществляющего мониторинг IP-адресов отправителя деклараций.

Проблемой может быть то, что в холдинге, где функции бухгалтеров «честных» организаций эффективно распределены, количество таких отправленных деклараций с одного IP-адреса может достигать до 5-6. Однако, как правило, в теневых структурах «фирм-однодневок» используется одновременно еще большее количество. Поэтому выявление деклараций с одинаковым IP-адресом в большинстве случаев позволит определить локализацию теневой структуры. Возможно, скептики возразят, что теневики могут использовать прокси-серверы, по которым не определить реального адреса. Во-первых, любые противодействия теневиков ведут к удорожанию теневой услуги. Чем дороже предложение на рынке, тем меньше спрос, а это уже сокращение доли теневого бизнеса. Во-вторых, если для каждой однодневки использовать один прокси-сервер, то такие IP-адреса возможно исследовать также на сходство. К тому же декларация по НДС, отправленная из дальнего зарубежья, например Китая или Канады, тоже обращает на себя внимание. Поэтому выбирать прокси-сервер теневнику придется не любой. Данная форма противодействия теневика, скорее, не будет носить массовый характер и не всегда может быть эффективной, а удорожание услуги, как упоминалось ранее, снижает спрос.

Второй этап новой проверки – исследование MAC-адресов. MAC-адрес – это уникальный идентификатор, присваиваемый каждой единице компьютерного оборудования (сетевая карта в компьютере, сервере, роутере). Данное исследование должно осуществляться также с помощью программного обеспечения путем направления запроса с оборудования налогового органа

на оборудование теневого сервера, выбранное по массовому IP-адресу на первом этапе. Совпадение MAC-адреса указывает на то, что декларации разных организаций отправлялись с одного компьютера (роутера, сервера).

*Третьим этапом* может быть исследование адреса отправителя декларации. Дело в том, что связь между узлами отправителя декларации и налогового органа двусторонняя. В соответствии с п.п. 213, 215 Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2012 № 99н (в ред. от 26.12.2013) налоговый орган направляет заявителю декларации:

- извещение о получении налоговой декларации, не позднее четырех часов с момента ее получения (п.213);
- квитанцию о приеме, в течение одного рабочего дня с момента получения налоговой декларации (п.215).

Следовательно, разработчиком программы представления деклараций предусмотрено распознавание электронных адресов отправителей деклараций (заявителей). С одного адреса на другой и осуществляется направление указанных выше извещений и квитанций. Такие адреса также должны быть предметом мониторинга по поиску массового совпадения для разных организаций.

Фактически указанные выше три этапа мероприятий (определение совпадений IP-адресов, MAC-адресов и электронных адресов отправителей деклараций) возможно проводить после окончания срока представления деклараций, например, по НДС. Такие негласные мероприятия дадут возможность выявить «фирмы-однодневки» с высокой вероятностью, а главное, в короткий срок и с минимальными затратами. Конечно, в полученной выборке могут быть ошибки.

*Четвертый этап* – уточнение выборки. Его можно проводить несколькими способами.

Во-первых, запрос и анализ выписки из расчетного счета. Из такой выписки видно, что «фирма-однодневка» ведет деятельность, направленную только на получение теневых операций. Сопутствующих денежных перечислений у нее нет (за аренду офиса и основных средств на хозяйственные расходы, на выдачу заработной платы и т.д.). Мониторинг с учетом данных критериев следует проводить с учетом уже полученной выборки после осуществления рассмотренных выше этапов.

Во-вторых, вручную каждую фирму можно исследовать в Интернете. Опытные проверяющие быстро по характерным признакам определяют «фирму-однодневку» (отсутствие рекламы и т.д.).

В-третьих, анализируя особенности деятельности «фирм-однодневок», несложно прийти к выводу о том, что у таких фирм имеются общие признаки: не бывает смешанных режимов, убытков в декларациях по налогу на прибыль или возмещения по НДС, при этом рентабельность минимальна, не открыты лицевые счета по транспортному налогу и т.д. Фактически в базе данных налоговых органов возможно построить выборку с характерными признаками работающих «фирм-однодневок».

Четвертый этап необходимо проводить с правоохранительными органами. Происходит обследование юридического адреса организации, точное определение физического адреса компьютера (сервера, роутера) теневого сервера с помощью правоохранительных органов, производится задержание правоохранительными органами директора «фирмы-однодневки», допрос этого директора и т.д. Так, в четыре этапа можно быстро и эффективно выявить все «фирмы-однодневки», функционирующие на конкретной территории, подконтрольной данной налоговой инспекции.

Каждый этап сужает поиск «фирм-однодневок» методом исключения. Фактически мы можем получить список «фирм-однодневок» с разбивкой по принадлежности их к теневым структурам. Работа над характеристиками и параметрами критериев позволит добиться высокой вероятности положительного результата. Дальнейшие мероприятия с арестом расчетного счета рассмотрены выше.

Новая форма налогового контроля обладает рядом преимуществ: высокая скорость, минимизация трудозатрат, высокая эффективность, высокая результативность и охват всей территории, подконтрольной конкретной налоговой инспекции.

Таким образом, в настоящее время для нашей страны необходимы новые эффективные формы налогового контроля, которые, не ограничивая деловую активность «честного» бизнеса, позволят повысить эффективность борьбы с теневой экономикой, поставят предпринимателей в равные условия, повысят инвестиционную привлекательность нашей экономики и создадут условия для увеличения пополняемости бюджета.

### Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (с изменениями от 04.03.2013) // КонсультантПлюс. Законодательство. ВерсияПроф. [Электронный ресурс]: АО «Консультант Плюс» (дата обращения 28.09.2014).
2. Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 21.12.2013) «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // КонсультантПлюс. Законодательство. ВерсияПроф. [Электронный ресурс]: АО «Консультант Плюс» (дата обращения 28.09.2014).
3. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2012 № 99н (ред. от 26.12.2013) «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)» // КонсультантПлюс. Законодательство. ВерсияПроф. [Электронный ресурс]: АО «Консультант Плюс» (дата обращения 28.09.2014).
4. Письмо Федеральной налоговой службы от 24.05.2011 № СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды» // КонсультантПлюс. Законодательство. ВерсияПроф. [Электронный ресурс]: АО «Консультант Плюс» (дата обращения 28.09.2014).
5. Брызгалин А.В., Труфанов А.Н., Щербакова Е.С., Королева М.В., Горелова И.В., Новикова Е.И., Бортников С.П., Грицюк А.Г. Современная налоговая оптимизация недобросовестных контрагентов // Налоги и финансовое право. 2012. № 12. С. 48-123, 128-176.
6. Инновационный подход к построению контрольной работы налоговых органов / М.Б.Гузаиров, М.К.Аристархова, А.Н.Воронина, М.С.Зуева. – М: Машиностроение, 2012. – 354 с.
7. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монография для магистров, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / Под ред. И.А. Майбурова, А.П. Кириенко, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2013. – 383 с.
8. Википедия. Свободная энциклопедия [Электронный ресурс]: Фирма-однодневка. Масштабы использования однодневок. URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/%D4%E8%F0%EC%E0-%EE%E4%ED%EE%E4%ED%E5%E2%EA%E0> (дата обращения 28.09.2014).

© 2014 г.

А. А. Тарасевич

## НАЛОГОВАЯ КЛАСТЕРИЗАЦИЯ СУБЪЕКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*Тарасевич Алексей Алексеевич – аспирант кафедры государственных и муниципальных финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета*

*Научный руководитель: Елена Сергеевна Вылкова, профессор кафедры государственных и муниципальных финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета, д-р экон. наук*

*(E-mail: starss@list.ru )*

В современных условиях необходимо проведение научных исследований и практических изысканий, направленных на комплексное повышение эффективности налогообложения на региональном уровне, что соответствует целям разработанной в 2008 году «Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации до 2020 года»<sup>1</sup>: создание новых центров социально-экономического развития и уменьшение дифференциации уровня и качества жизни в Российской Федерации (далее – РФ).

Для достижения целей Концепции необходима разработка инновационных подходов построения налоговой политики. Реализации инновационных подходов служит инструмент управления налогообложением на субфедеральном уровне – *кластеризация субъектов РФ*.

Вопросы налогообложения на уровне региона исследуются многими учеными экономистами. Однако в публикациях рассматриваются, как правило, вопросы налогового потенциала и налоговой политики. Так, налоговый потенциал на уровне субъекта РФ рассматривают П.А. Васильев, Е.Б. Дьякова, Л.В. Перекрестова, В.В. Жилин, А.Б. Паскачев, В.В. Рощупкина, Ф.Ф. Ханафеев и многие другие. Налоговой политике посвящены книги М.Р. Дзагоевой, Е.А. Збиняковой, В.И. Клисторина, О.А. Лях, Л.С. Гринкевич, М.О. Чиркова и других.

Е.С. Вылкова и И.А. Позов определяют налоговое состояние как «совокупность подверженных изменению в рамках проводимых экономических реформ под воздействием внутренних и внешних факторов количественных – относительных и индексных показателей, а также качественных параметров – правил и условий налогообложения в виде налоговых льгот, преференций и иммунитетов в определенный момент времени на соответствующей территории или на уровне конкретного экономического субъекта, создающих основу для принятия грамотных решений по управлению налогообложением»<sup>2</sup>.

Среди функций (элементов) управления налоговым состоянием необходимо выделять мониторинг. Мониторинг налогового состояния региона должен обеспечивать качественными данными процесс принятия текущих решений, а по мере накопления информации и стратегических решений – на основе выявления ключевых проблем.

Мониторинг налогового состояния регионов должен проводиться с использованием форм государственных статистических наблюдений (государственной статистической отчетности) с целью получения информации, необходимой для принятия обоснованных управленческих

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]: Режим доступа: <http://base.garant.ru/194365/> (дата обращения 28.11.2014).

<sup>2</sup> Вылкова Е.С., Позов И.А. Налоговое состояние субъекта РФ: теория, методология, методика диагностики. Монография – СПб.: Изд-во «КультинформПресс». 2014. – 264 с.

решений в сфере налогообложения. Объектами мониторинга являются показатели и качественные характеристики налогового состояния субъектов РФ<sup>3</sup>.

Целесообразно выделять следующие виды мониторинга налогового состояния территорий:

*Контрольный мониторинг* – вид мониторинга, при котором получаемая информация о фактическом налоговом состоянии субъекта РФ анализируется и сравнивается с заранее установленными требованиями, критериями для принятия решений о совершенствовании налоговой политики и увеличения налогового потенциала территорий.

*Исследовательский мониторинг* – вид мониторинга, который выполняется для накопления данных о налоговом состоянии региона, при воздействии тех или иных внутренних и внешних факторов (в том числе шоков) с целью совершенствования налоговой политики и увеличения налогового потенциала территорий и оценки эффективности налоговых новаций.

*Сравнительный мониторинг* – разновидность исследовательского мониторинга, который проводится для оценки отдельных показателей путем их сравнения со средними и т.п.

*Особый режим мониторинга налогового состояния* – проведение мониторинга региона, находящегося по ряду показателей в критическом налоговом состоянии. Данный вид мониторинга возможен по мере развития представлений о налоговом состоянии территорий.

*Периодический мониторинг* – вид мониторинга, при котором поступление информации о параметрах налогового состояния происходит через установленные интервалы времени.

В перспективе возможен *непрерывный мониторинг* – вид мониторинга, при котором поступление информации о параметрах налогового состояния регионов происходит непрерывно, и информация об их текущем состоянии постоянно доступна. Система непрерывного мониторинга – совокупность функционально объединенных средств мониторинга, обеспечивающих измерение показателей и характеристик налогового состояния территорий, обработку и накопление информации в непрерывном режиме.

Мониторинг за налоговым состоянием РФ и ее территорий следует строить на имеющемся опыте, например, построения Государственной службы наблюдения за состоянием окружающей природной среды и Общероссийского мониторинга состояния физического здоровья населения, физического развития детей, подростков и молодежи. По аналогии с Единым государственным фондом данных о состоянии окружающей среды целесообразно формировать Единый государственный фонд данных о налоговом состоянии РФ и ее территорий, представляющий собой упорядоченную, постоянно пополняемую совокупность документированной информации о налоговом состоянии РФ и ее субъектов, подлежащей накоплению во временной динамике, получаемой в результате деятельности Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, других заинтересованных федеральных органов исполнительной власти, их территориальных органов, органов исполнительной власти субъектов РФ в сфере налогообложения и смежных с ней областях.

В перспективе необходимо разработать форму документа под названием «Заключение о налоговом состоянии региона (название)», подтверждающего соответствие данной территории требованиям, предъявляемым к значениям показателей, характеризующих налоговое состояние, как в статике, так и в динамике, и призванного при условии его ежегодного заполнения служить информационной основой для специализированных прогнозов налогового состояния конкретных территорий. В дальнейшем возможно создание карт налоговой типологизации регионов и выход на качественно новый уровень управления налоговым состоянием субъектов РФ.

На основе точной идентификации содержания налогового состояния региона и его мониторинга возможно формирование представлений о поляризации регионов, их кластеризации и внесение обоснованных предложений по совершенствованию налоговой политики в субъектах РФ.

<sup>3</sup> Вылкова Е.С., Позов И.А. Система показателей, характеризующих налоговое состояние региона // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета, 2013, № 3(47). – С. 96-100.

В исследовании, проведенном автором, сформулированы требования к перечню показателей-параметров, на основе которых следует осуществлять кластерный анализ налогового состояния субъектов РФ. На основе осуществленных расчетов отобрано 14 показателей, необходимых для достоверной налоговой кластеризации регионов РФ, в том числе:

$$1. \text{Налогоемкость ВРП (Ен)} = \frac{\Sigma \text{Пн}}{\text{ВРП}},$$

где

$\Sigma \text{Пн}$  – сумма поступлений налогов и других платежей в бюджетную систему России;  
 $\text{ВРП}$  – валовой региональный продукт.

$$2. \text{Уровень налогообложения юридических лиц (Унюр)} = \frac{\Sigma \text{Пн}}{\text{Кюр}},$$

где

$\text{Кюр}$  – количество юридических лиц по регионам.

$$3. \text{Задолженностеемкость ВРП по налогам и другим платежам. в бюджетную систему РФ (ЕЗ)} = \frac{\Sigma \text{Зн}}{\text{ВРП}},$$

где

$\Sigma \text{Зн}$  – налоговая задолженность в бюджетную систему РФ.

$$4. \text{Показатель эффективности НДС (Эндс)} = \frac{\Sigma \text{Индс}}{\Sigma \text{Вндс}},$$

где

$\Sigma \text{Индс}$  – исчисленная сумма НДС по различным налоговым объектам;  
 $\Sigma \text{Вндс}$  – сумма налоговых вычетов по НДС.

$$5. \text{Показатель эффективности налогового администрирования (Эни)} = \frac{\Sigma \text{НИ}}{\Sigma \text{Пн}},$$

где

$\Sigma \text{НИ}$  – сумма издержек налогообложения (затрат на содержание налоговых органов).

На основе произведенной налоговой кластеризации регионов РФ за 2010-2012 гг. осуществлена интерпретация результатов и осуществлена группировка субъектов РФ на 5 кластеров. В сводный список регионов, которые в 2010 – 2012 гг., являясь лидерами по отдельным показателям, также входили и в состав существенно функционально пропорциональных кластеров, попали: *Белгородская область, Калининградская область, Краснодарский край, Ненецкий автономный округ, Сахалинская область.*

Интерпретация результатов позволила составить матрицу, отражающую, что из успешного опыта рассмотренных регионов следует брать на вооружение другим субъектам РФ, чтобы попасть в список названных кластеров.

### Библиографический список

1. Вылкова Е.С., Позов И.А. Система показателей, характеризующих налоговое состояние региона // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета, 2013, № 3(47). – С. 96-100.
2. Вылкова Е.С., Позов И.А. Налоговое состояние субъекта РФ: теория, методология, методика диагностики. Монография – СПб.: Изд-во «КультинформПресс». 2014 – 264 с.

© 2014 г.

М. А. Лабоськин

## ТАМОЖЕННЫЕ И НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ СУБЪЕКТАМ МЕЖДУНАРОДНОГО КУЛЬТУРНОГО СОТРУДНИЧЕСТВА

---

*Лабоськин Михаил Алексеевич* – главный государственный таможенный инспектор службы организации таможенного контроля Северо-Западного таможенного управления, канд. юрид. наук  
(E-mail: laboskin07@rambler.ru)

---

Одним из проявлений международного сотрудничества Российской Федерации (далее – РФ) в сфере культуры является деятельность культурных (культурно-информационных) центров.

В 50–80-е годы прошлого века в СССР была создана сеть советских культурных (культурно-информационных) центров и домов советской науки и культуры, действовавших в 40 странах мира.

Россия продолжила активное взаимодействие с иностранными государствами в области культуры, заключив с 1992 по 2014 гг. около 100 межправительственных и межведомственных международных соглашений о культурном сотрудничестве, в т.ч. 18 Соглашений об учреждении и условиях деятельности культурных центров (центров, домов науки и культуры, институтов культуры)<sup>1</sup> и 11 Соглашений об учреждении и условиях деятельности информационно-культурных центров<sup>2</sup>.

Российские центры науки и культуры за рубежом имеют статус представительств Федерального агентства по делам Содружества Независимых Государств, соотечественников, проживающих за рубежом, и по международному гуманитарному сотрудничеству (Россотрудничество) за рубежом.

В свою очередь на территории РФ ряд иностранных государств также открыли свои культурные центры.

Порядок учреждения и условия деятельности иностранных культурных центров на территории РФ регламентируются Положением, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24.07.1995 № 746<sup>3</sup> «Об утверждении Положения о порядке учреждения и условиях деятельности иностранных культурно-информационных центров на территории Российской Федерации» (далее – Положение о центрах).

Одним из факторов, учитываемых при открытии иностранными государствами своих культурных центров, является наличие таможенных и налоговых льгот, предоставляемых центрам и их сотрудникам. Такие льготы могут предоставляться сторонами Соглашений о культурных центрах как на условиях взаимности, так и в одностороннем порядке.

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

---

<sup>1</sup> Сторонами данных соглашений выступают: Венесуэла, Греция, Израиль, Испания, Италия, Киргизия, Китай, Македония, Молдова, Никарагуа, Республика Корея, Румыния, Сирия, Словакия, Словения, Турция, Франция, Япония.

<sup>2</sup> Сторонами данных соглашений выступают: Абхазия, Азербайджан, Армения, Беларусь, Казахстан, Лаос, Таджикистан, Украина, Узбекистан, ФРГ, Южная Осетия.

<sup>3</sup> Собрание законодательства РФ. 1995. № 31. Ст. 3133.

При этом п. 7 Положения определяет, что режим налогообложения центров регулируется налоговым законодательством РФ, если иное не предусмотрено международным договором РФ.

Также продолжают действовать Соглашение между Правительством СССР и Правительством Венгерской Народной Республики о создании и деятельности культурного, научного и информационного центра ВНР в Советском Союзе от 26.02.1988 и Соглашение между Правительством СССР и Правительством Социалистической Республики Вьетнам о создании и деятельности Культурно-информационного центра СРВ в Советском Союзе от 27.02.1989.

Кроме того, РФ в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 06.07.1994 № 795<sup>4</sup> «О присоединении Российской Федерации к Соглашению о ввозе материалов образовательного, научного и культурного характера и Протоколу к нему» присоединилась к Соглашению о ввозе материалов образовательного, научного и культурного характера от 22.11.1950<sup>5</sup>, согласно которому материалы и продукция, включенные в прилагаемый к Соглашению перечень, освобождаются при ввозе от уплаты таможенных пошлин и других сборов.

Таможенные и налоговые льготы в соответствии с международными соглашениями предоставляются как непосредственно центрам в отношении ввозимых ими товаров, так и персоналу центров (директору центра, его заместителю и иным сотрудникам центров).

#### **I. Таможенные льготы, предоставляемые сотрудникам центров.**

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

При этом в Соглашениях по-разному определяется таможенный платеж, в отношении уплаты которого предоставляется освобождение. Так, предоставляется освобождение от уплаты:

- *таможенных пошлин* (Соглашения с Францией, Словенией);
- *таможенных платежей* (Соглашения с Израилем, Китаем, Македонией, Республикой Корея, Словакией, Турцией);
- *таможенных платежей, предусмотренных национальным законодательством принимающей стороны* (Соглашение со Словакией);
- *таможенных платежей (за исключением таможенных сборов)* (Соглашения с Азербайджаном, Арменией, Молдовой, Украиной);
- *таможенных платежей (за исключением таможенных сборов за таможенное оформление, хранение и иные подобного рода услуги)* (Соглашения с Германией, Италией, Узбекистаном);
- *таможенных платежей (за исключением таможенных сборов за таможенное оформление и хранение)* (Соглашение с Испанией);
- *таможенной пошлины и налогов* (Соглашения с Лаосом, Никарагуа, Абхазией, Южной Осетией, Киргизией, Таджикистаном, Грецией).

Таможенные и налоговые льготы распространяются на сотрудников центров и проживающих с ними членов их семей, не являющихся гражданами принимающего государства, и предоставляются при условии временного ввоза товаров на период пребывания сотрудников в принимающем государстве и обратного вывоза временно ввезенных товаров.

В Соглашении со Словенией беспошлинный ввоз личного имущества сотрудникам центров и проживающим с ними членам их семей не оговаривается условием обратного вывоза ввезенных товаров. Данным Соглашением предусматривается, что государство пребывания *может потребовать обратного вывоза* ввезенного имущества. (курсив автора – М.Л.).

Не предусматривают предоставления данной льготы членам семей сотрудников центров Соглашения с Францией и Испанией. Соглашения с Венесуэлой и Никарагуа не предоставляют освобождение от уплаты таможенных платежей ни сотрудникам центров, ни членам их семей.

Соглашениями определяется, что освобождаются от таможенных пошлин (платежей) временно ввозимые предметы, предназначенные для личного и семейного пользования, *в соответствии с законодательством государства пребывания*. (курсив автора – М.Л.).

<sup>4</sup> Собрание законодательства РФ. 1994. № 11. Ст. 1303.

<sup>5</sup> Бюллетень международных договоров. 1999. № 3. С. 3–20.

В РФ при решении вопроса о временно ввозимых иностранными лицами товарах, освобождаемых от таможенных платежей, подлежит применению Перечень бывших в употреблении товаров для личного пользования, временно ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза иностранными физическими лицами с освобождением от уплаты таможенных платежей, являющийся Приложением 4 к Соглашению между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан «О порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу Таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском» от 18.06.2010 (далее – Соглашение).

В соответствии с Соглашениями с Арменией, Азербайджаном, Грецией, Италией, Молдовой, Узбекистаном, Украиной, ФРГ сотрудники могут временно ввозить без уплаты таможенных пошлин принадлежащие им *транспортные средства* (курсив автора – М.Л.).

Соглашениями с Израилем, Словакией, Францией от уплаты таможенных пошлин освобождаются ввозимые *автомобили* (курсив автора – М.Л.).

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

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

Следует отметить, что в соответствии с п. 2 ст. 358 Таможенного Кодекса Таможенного Союза иностранные физические лица вправе временно ввозить на таможенную территорию Таможенного союза транспортные средства для личного пользования, зарегистрированные на территории иностранных государств, на срок своего временного пребывания, но не более чем на один год, с освобождением от уплаты таможенных платежей.

Данная норма подлежит применению при временном ввозе иностранными лицами, являющимися сотрудниками центров, даже если в Соглашениях транспортные средства (или автомобили) в качестве предметов для личного и семейного пользования не упомянуты.

Субъектами получения льгот по уплате таможенных платежей по Соглашениям об учреждении и условиях деятельности культурных (информационно-культурных) центров являются сотрудники центров и члены их семей, не являющиеся гражданами государства пребывания или лицами, постоянно проживающими на его территории.

Соглашения неодинаково определяют момент и срок предоставления льготы при ввозе имущества сотрудниками центров:

- с момента вступления в должность (Соглашения со Словакией, Францией);
- при вступлении в должность (Соглашение с Испанией);
- в течение одного года с момента вступления в должность (Соглашение с Израилем);
- в течение 12 месяцев с момента прибытия (Соглашение с Грецией);
- в течение одного года после приезда (Соглашение с Китаем);
- в период всего срока работы (Соглашения с Азербайджаном, Арменией, Лаосом, Никарагуа, Республикой Корея, Румынией, Словенией, Турцией, Узбекистаном, Украиной).

## **II. Таможенные и налоговые льготы, предоставляемые центрам.**

Согласно п. 6 Положения о центрах, центры могут создаваться в качестве некоммерческих организаций, не ставящих своей целью извлечение прибыли. В РФ центры пользуются правами юридического лица в соответствии с законодательством РФ.

Центрам предоставляются льготы по уплате таможенных платежей, либо в отношении «товаров необходимых центрам для осуществления своей деятельности в соответствии с Соглашением», либо в отношении конкретно перечисленных товаров (материалов, имущества, оборудования, мебели, кинофильмов, которые будут демонстрироваться, транспортных средств, необходимых для их функционирования).

Не предусматривают такой льготы Соглашения с Арменией, Узбекистаном, Молдовой, Испанией.

Соглашения также неодинаково определяют, в отношении каких таможенных платежей предоставляется освобождение от уплаты при ввозе товаров, необходимых для функционирования центров.

В Соглашениях об учреждении культурных центров льготы предоставляются в отношении:

– *таможенных платежей, состоящих из таможенных пошлин, налога на добавленную стоимость, налога на продажу, а также любых иных сборов или пошлин, установленных на ввоз имущества* (Соглашение с Израилем);

– *таможенных платежей*, (Соглашения с Абхазией, Киргизией, Китаем, Лаосом, Македонией, Никарагуа, Республикой Корея, Румынией, Словакией, Турцией, Южной Осетией);

– *таможенных платежей (за исключением таможенных сборов)* (Соглашения с Азербайджаном, Украиной);

– *таможенных пошлин и сборов* (Соглашение с Францией);

– *таможенных платежей (за исключением сборов за таможенное оформление, хранение и иные подобного рода услуги)* (Соглашение с ФРГ);

– *национальных налогов и таможенных сборов* (Соглашение с Венесуэлой);

– *таможенных платежей, (за исключением сборов за таможенное оформление вне определенных для этого мест или вне времени работы таможенных органов и сборов за хранение)* (Соглашение с Италией);

– *таможенных пошлин и налогов* (Соглашение с Грецией);

– *беспошлинный ввоз* (Соглашения со Словенией и Таджикистаном).

Все Соглашения, содержащие норму об освобождении центров от уплаты таможенных платежей, за исключением Соглашения с Грецией, обуславливают предоставление льготы на основе взаимности.

### **III. Льготы в отношении прямых и косвенных налогов, предоставляемые центрам и их сотрудникам.**

Во всех Соглашениях, за исключением Соглашения с Венесуэлой, в котором положение о налогообложении центров отсутствует, устанавливается, что налоговый режим для центров и их персонала определяется законодательством государства пребывания. При этом в Соглашениях с Абхазией, Азербайджаном, Молдовой, Узбекистаном, Украиной, Южной Осетией определено, что *налоговый режим для центров и их персонала определяется законодательством государства пребывания с учетом принципа взаимности* (курсив автора – М.Л.).

В Соглашениях с Израилем, Испанией, Италией, Киргизией, Китаем, Македонией, Республикой Корея, Румынией, Словакией, Таджикистаном, Турцией, ФРГ, Францией установлено, что *налоговый режим определяется законодательством государства пребывания с учетом положений, действующих между Договаривающимися Сторонами Соглашений об избежании двойного налогообложения*. (курсив автора – М.Л.).

В настоящее время действуют Соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные между РФ и Азербайджаном, Арменией, Белоруссией, Грецией, Казахстаном, Молдовой, Словенией, Узбекистаном, Украиной. Поэтому при решении вопросов о налогообложении центров и их сотрудников необходимо учитывать положения действующих соглашений об избежании двойного налогообложения.

### **IV. Статус директора центра и его заместителя.**

Соглашениями об учреждении и условиях деятельности культурных центров предусматривается, что директор и заместитель *могут являться* (курсив автора – М.Л.) членами дипломатического персонала посольств (дипломатического представительства) направляющего государства (такая формулировка содержится в Соглашениях с Азербайджаном, Арменией,

Казахстаном, Молдовой, Узбекистаном, Украиной, Израилем, Словенией, Румынией, Францией) *или могут иметь* (курсив автора – М.Л.) дипломатический статус или дипломатические привилегии и иммунитеты, предусмотренные Венской конвенцией о дипломатических сношениях от 18.04.1961. При этом дипломатический статус распространяется только на директора (Соглашения с Белоруссией и Китаем).

В Соглашениях с Китаем и Израилем конкретно указывается, что директор культурного центра является сотрудником дипломатического представительства своего государства.

В Соглашениях с Вьетнамом и Венгрией устанавливается, что директор и его заместители имеют дипломатический статус.

Привилегии в отношении налогов и таможенных пошлин дипломатическим агентам устанавливаются Венской конвенцией о дипломатических сношениях от 18.04.1961<sup>6</sup>.

Согласно пп. в ч. 2 ст. 36 Венской конвенции о дипломатических сношениях государство пребывания, в соответствии с принятыми законами и правилами, разрешает ввозить и освобождает от всех таможенных пошлин, налогов и связанных с этим сборов, за исключением сборов за хранение, перевозку и подобного рода услуги, предметы, предназначенные для личного пользования дипломатического агента или членов его семьи, живущих вместе с ним, включая предметы, предназначенные для его обзаведения.

Таким образом, анализ соглашений об учреждении и условиях деятельности культурных центров позволяет сделать вывод о том, что при заключении соглашений отсутствует единый подход к определению:

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

Данное обстоятельство порождает проблемы, связанные с применением Соглашений. Устранение проблем возможно на основании типового Соглашения об учреждении и условиях деятельности культурных центров либо Модельного соглашения, разработанного для государств-участников Содружества Независимых Государств.

---

<sup>6</sup> Ведомости Верховного Совета СССР. 1964. № 18. Ст. 221.

## Библиографический список

1. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Корея об учреждении и условиях деятельности культурных центров от 13.11.2013 // Документ не опубликован. Текст документа размещен в базе данных справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Румынии об учреждении и условиях деятельности Российского центра науки и культуры в г. Бухаресте и Румынского культурного института в г. Москве от 09.07.2013 // Бюллетень международных договоров. 2014. № 7. С. 39 - 44.
3. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Македонии об учреждении и условиях деятельности культурных центров от 29.01.2013 // Бюллетень международных договоров. 2014. № 4. С. 37 - 41.
4. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики об учреждении и деятельности культурных центров от 03.12.2012 // [Электронный ресурс]: Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 30.05.2014.
5. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Лаосской Народно-Демократической Республики об учреждении и условиях деятельности информационно-культурных центров от 27.04.2012 // Бюллетень международных договоров. 2013. № 7. С. 93 - 98.
6. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Никарагуа об учреждении и условиях деятельности Российского центра науки и культуры в г. Манагуа и Никарагуанского культурного института в г. Москве от 26.01.2012 // Бюллетень международных договоров. 2014. № 4. С. 32–36.
7. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Боливарианской Республики Венесуэла об учреждении и условиях деятельности центров науки и культуры от 23.08.2011 // Собрание законодательства РФ. 2013 г. № 42. Ст. 5233.
8. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Абхазия об учреждении и условиях деятельности информационно-культурных центров от 26.04.2011 // Бюллетень международных договоров. 2013. № 11. С. 92–97.
9. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Южная Осетия об учреждении и условиях деятельности информационно-культурных центров от 25.04.2011 // Бюллетень международных договоров. 2013. № 2. С. 99–104.
10. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики об учреждении и условиях деятельности Российского центра науки и культуры в г. Бишкеке и Киргизского дома науки и культуры в г. Москве от 28.03.2011 // Документ не опубликован. Текст документа содержится в базе данных справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Словении об учреждении и условиях деятельности центров науки и культуры от 22.03.2011 // Бюллетень международных договоров. 2013. № 12. С. 47–51.
12. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Федеративной Республики Германия о деятельности культурно-информационных центров от 04.02.2011 // Бюллетень международных договоров. 2013. № 5. С. 137–141.

13. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Таджикистан об учреждении и условиях деятельности культурно-информационных центров от 01.02.2011 // Бюллетень международных договоров. 2013. № 9. С. 86–90.
14. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об учреждении и условиях деятельности культурно-информационных центров от 10.12.2009 // Документ не опубликован. Текст документа содержится в базе данных справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
15. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о взаимном учреждении культурных центров от 13.10.2009 // Бюллетень международных договоров. 2010. № 7. С. 17–21.
16. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Греческой Республики об учреждении и условиях деятельности культурных центров от 06.12.2001 // Бюллетень международных договоров. 2006. № 4. С. 42–46.
17. Соглашение между Российской Федерацией и Королевством Испания о деятельности культурных центров от 15.11.2001 // Бюллетень международных договоров. 2002. № 10. С. 47–50.
18. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Итальянской Республики об учреждении и условиях деятельности Российского центра науки и культуры в Риме и Итальянского института культуры в Москве от 30.11.1998 // Документ не опубликован. Текст документа содержится в базе данных справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
19. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Молдова о создании и функционировании культурных центров от 30.10.1998 // Бюллетень международных договоров. 2005. № 11. С. 53–57.
20. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан об учреждении и условиях деятельности информационно-культурных центров от 12.10.1998 // Бюллетень международных договоров. 2001. № 6. С. 42–46.
21. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан об учреждении и условиях деятельности информационно-культурных центров от 06.05.1998 // Бюллетень международных договоров. 2008. № 2. С. 35–39.
22. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Кабинетом Министров Украины об учреждении и условиях деятельности информационно-культурных центров от 27.02.1998 // Сборник законодательства РФ. 30 апреля 2012 г. № 18. Ст. 2133.
23. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения об учреждении и условиях деятельности информационно-культурных центров от 29.08.1997 // Бюллетень международных договоров. 2005. № 10. С. 12–17.
24. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Азербайджанской Республики об учреждении и условиях деятельности информационно-культурных Центров от 03.07.1997 // Бюллетень международных договоров. 2004. № 11. С. 23–28.
25. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Словацкой Республики об учреждении и условиях деятельности культурных центров от 16.12.1996 // Бюллетень международных договоров. 1997. № 4. С. 75–78.
26. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Израиль об учреждении и условиях деятельности культурных центров от 31.10.1996 // Бюллетень международных договоров. 2005. № 12. С. 21–27.

27. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об учреждении и условиях деятельности культурных центров от 12.11.1992 // Бюллетень международных договоров. 2014. № 4. С. 25–29.
28. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Социалистической Республики Вьетнам о создании и деятельности Культурно-информационного центра СРВ в Советском Союзе от 27.02.1989 // Собрание постановлений Правительства СССР. Отдел второй. 1989. № 3. Ст. 6.
29. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Венгерской Народной Республики о создании и деятельности культурного, научного и информационного Центра ВНР в Советском Союзе от 26.02.1988 // Сборник международных договоров СССР. Вып. XLIV.-М., 1990. С. 442–444.
30. Венская конвенция о дипломатических сношениях от 18 апреля 1961 года // Ведомости Верховного Совета СССР. 1964. № 18. Ст. 221.
31. Соглашение о ввозе материалов образовательного, научного и культурного характера от 22 ноября 1950 года // Бюллетень международных договоров. 1999. № 3. С. 3–20.
32. Указ Президента РФ от 21 мая 1993 года № 726 «О российских центрах науки и культуры за рубежом» // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 21. Ст. 1904.
33. Указ Президента РФ от 5 февраля 2002 года № 146 «О Российском центре международного научного и культурного сотрудничества при Министерстве иностранных дел Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2002. № 6. Ст. 565.
34. Указ Президента РФ от 6 сентября 2008 года № 1315 «О некоторых вопросах государственного управления в области международного сотрудничества» // Собрание законодательства РФ. 2008. № 37. Ст. 4181.
35. Постановление Правительства РФ от 6 июля 1994 года № 795 «О присоединении Российской Федерации к Соглашению о ввозе материалов образовательного, научного и культурного характера и Протоколу к нему» // Собрание законодательства РФ. 1994. № 11. Ст. 1303.
36. Постановление Правительства РФ от 24 июля 1995 года № 746 «Об утверждении Положения о порядке учреждения и условиях деятельности иностранных культурно-информационных центров на территории Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1995. № 31. Ст. 3133.

© 2014 г.

А. Г. Грицюк

## ПРЕДПОСЫЛКИ УСИЛЕНИЯ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ ОХРАНЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

*Грицюк Андрей Григорьевич* – доцент кафедры управления и правоведения Мелитопольского института государственного и муниципального управления «Классического частного университета», канд. юрид. наук

(E-mail: a.g.grytsyuk@gmail.com)

Для оценки эффективности администрирования НДС и масштабов потерь налога используется ряд индикаторов. Так, *VAT Theoretical Tax Liability (VTTL)* отражает произведение конечного потребления и средневзвешенной ставки НДС<sup>1</sup>. Значение VTTL определяется особенностями законодательства и экономическими показателями<sup>2</sup>. *VAT gap* (НДС-разрыв) – разница между VTTL и фактическими поступлениями НДС. В 2011 году в 26 странах Европейского союза (ЕС) VAT gap составлял € 192 957 млн. Согласно статистическому релизу Королевской службы по налогам и таможене (далее – HMRC), в течение 2010–2011 гг. VAT gap в Великобритании достигал 10,1 % от потенциальных сборов, что почти вдвое больше, чем разрыв между потенциальными и фактическими поступлениями других налогов. В денежном измерении HMRC оценивает VAT gap в течение 2010–2011 гг. в £9,6 млрд; на долю мошенничеств по схеме «missing trader intra community» приходится от £0,5 до £1 млрд (т. е. до 10 % от VAT gap)<sup>3</sup>. *Реальная ставка* – доля фактических поступлений НДС в конечном потреблении<sup>4</sup>. *C-efficiency* (продуктивность) рассчитывается как часть фактических поступлений в производстве конечного потребления и стандартной ставки, т. е. как отношение реальной и стандартной ставок<sup>5</sup>. В составе этого индикатора дифференцируется *policy gap* (разрыв в политике) – расхождение, обусловленное частичным либо полным освобождением операций от налогообложения на основании политических решений, и *compliance gap* (разрыв в соблюдении) – разница между суммой НДС, подлежащей уплате в

<sup>1</sup> Weighted Average VAT Rate (средневзвешенная ставка НДС) рассчитывается с учетом операций, освобожденных от НДС или облагаемых по сниженной ставке. В странах ЕС разрыв между стандартной и средневзвешенной ставками составляет от 0 % (в Дании) до 32 % (в Испании), см.: Richard Bird, Pierre-Pascal Gendron. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge University Press, 2007. P. 13–14.

<sup>2</sup> Methodological annex for measuring tax gaps 2012. HM Revenue & Customs, an official statistics release. – 18 October 2012 [Электронный ресурс]: URL: <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-annex2012.pdf>; Study to quantify and analyze the VAT Gap in the EU-27 Member States: Final Report (CASE – Center for Social and Economic Research, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis) [Электронный ресурс]: URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf). P. 29.

<sup>3</sup> Measuring tax gaps 2012. Tax gaps estimates for 2010–11. HM Revenue & Customs, an official statistics release. – 18 October 2012 [Электронный ресурс]: URL: <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2012.pdf>. P. 6, 12.

<sup>4</sup> Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України від 31.08.2004 № 545/315/502/637 «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» [Электронный ресурс]: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04>.

<sup>5</sup> Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога / М.В. Казакова, А.Ю. Кнобель, И.А. Соколов; ред. С.Г. Синельникова-Мурылева. – М: ИЭПП, 2010. С. 25.

принципе, и фактическими поступлениями, выраженная как доля первой. По состоянию на 2006 год в странах, одновременно относящихся к ЕС и Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), эффективность НДС составляла от 43 % (в Италии) до 87 % (в Люксембурге); причем во всех этих странах, за исключением Греции, *policy gap* значительно превышал *compliance gap*, т. е. потери НДС обусловлены преимущественно политическими решениями<sup>6</sup>. Страны, принятые в ЕС после 2004 года, характеризуются более высокой эффективностью НДС ввиду меньшего объема льгот<sup>7</sup>.

Для Украины разрыв в соблюдении рассчитывали А.А. Молдован<sup>8</sup>, А.Н. Вдовиченко и А.И. Зубрицкий<sup>9</sup>. Следует отметить, что в указанных расчетах (см. рис. 3) не детализированы структура льгот по НДС и характер задолженности по возмещению (просроченная – текущая, признанная – оспариваемая, годовая – нарастающая).

Цель настоящей работы – оценить потери бюджета Украины вследствие несоблюдения налоговых обязанностей в сфере администрирования НДС (*compliance gap*) и достаточность уголовно-правовых инструментов противодействия этому явлению.

Изменения реальной ставки, продуктивности и потерь НДС в Украине приведены на рис. 1, 2 и в таблице.

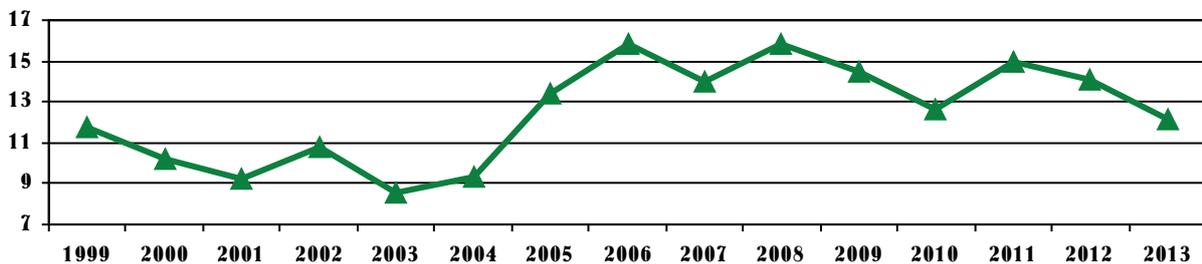


Рис. 1. Реальная ставка НДС, %

*Примечание:* рассчитано автором по упрощенному методу<sup>10</sup> как отношение поступлений НДС к конечным потребительским расходам домохозяйств. Здесь и далее статистическая информация приведена по данным Госкомстата, Государственной фискальной службы, Государственной казначейской службы и Счетной палаты Украины.

Таблица

Потери НДС, млрд грн.

А	Б	В	Г	Д	Е
Показатель Год	Конечные потребительские расходы домохозяйств	Потенциальные поступления НДС по стандартной ставке (Бх0,2)	Поступления НДС	Потери вследствие льгот по НДС	Неуплата НДС (В – Г – Д)
1999	71,3	14,3	8,4	39,7	-

<sup>6</sup> Michael Keen. The Anatomy of the VAT. IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department. – May 2013 [Электронный ресурс]: URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13111.pdf>. P. 14–21.

<sup>7</sup> Fabrizio Borselli, Salvatore Chiri, Ettore Romagnano. Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union. International VAT Monitor, № 1, 2012, P. 16–20.

<sup>8</sup> Молдован О.О. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / Молдован О.О., Шевченко О.В., Єгорова О.О. – К.: НІСД, 2010. [Электронный ресурс]: URL: [http://old.niss.gov.ua/book/Zhalilo\\_podatkova/Zalilo\\_podatkova.pdf](http://old.niss.gov.ua/book/Zhalilo_podatkova/Zalilo_podatkova.pdf). С. 43–45.

<sup>9</sup> Податкові розриви: теорія та можливості імплементації в Україні / А.М. Вдовиченко, А.І. Зубрицький // Економіка та держава: Науково-практичний журнал. – 2013/2. – № 8. – С. 17–21 [Электронный ресурс]: URL: <http://ndi-fr.asta.edu.ua/files/doc/publications/vdovichenko/pod-rozryvy-vdovichenko.pdf>.

<sup>10</sup> Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України від 31.08.2004 № 545/315/502/637 «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» [Электронный ресурс]: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04>.

А	Б	В	Г	Д	Е
Показатель Год	Конечные потребительские расходы домохозяйств	Потенциальные поступления НДС по стандартной ставке (Бх0,2)	Поступления НДС	Потери вследствие льгот по НДС	Неуплата НДС (В – Г – Д)
2000	92,4	18,5	9,4	37,9	-
2001	112,3	22,5	10,4	41,8	-
2002	124,6	24,9	13,5	46,8	-
2003	146,3	29,3	12,6	34,2	-
2004	180,4	36,1	16,7	10,8	8,5
2005	252,6	50,5	33,8	11,5	5,2
2006	319,4	63,9	50,4	12,5	1
2007	422,8	84,6	59,4	16,0	9,2
2008	582,5	116,5	92,1	20,6	3,8
2009	581,7	116,3	84,6	25,8 (19,1)	5,9 (12,6)
2010	686,1	137,2	86,3	34,0 (24,4)	16,9 (26,5)
2011	865,9	173,2	130,1	41,4 (31,6)	1,7 (11,5)
2012	986,5	197,3	138,8	30,3	28,2
2013	1 057,8	211,6	128,3	26,2	57,1

*Примечание:* Размер неуплат для 1999–2003 гг. не рассчитывался ввиду превышения льгот над потенциальными поступлениями. Для 2009–2011 гг. льготные потери указаны отдельно с учетом и без учета льгот по перевозке пассажиров и грузов транзитом через Украину, являющихся расходами нерезидентов и не входящих в состав потребительских расходов домохозяйств (в 2009 году – 6,7 млрд грн., в 2010 – 9,6 млрд грн., в 2011 – 9,8 млрд грн.). В 2012 году эти льготы исключены из состава льготных потерь налоговой службой. Далее по периоду 2009–2011 гг. данные о потерях НДС будут учитываться без указанного вида льгот (как не относящихся к потерям бюджета).

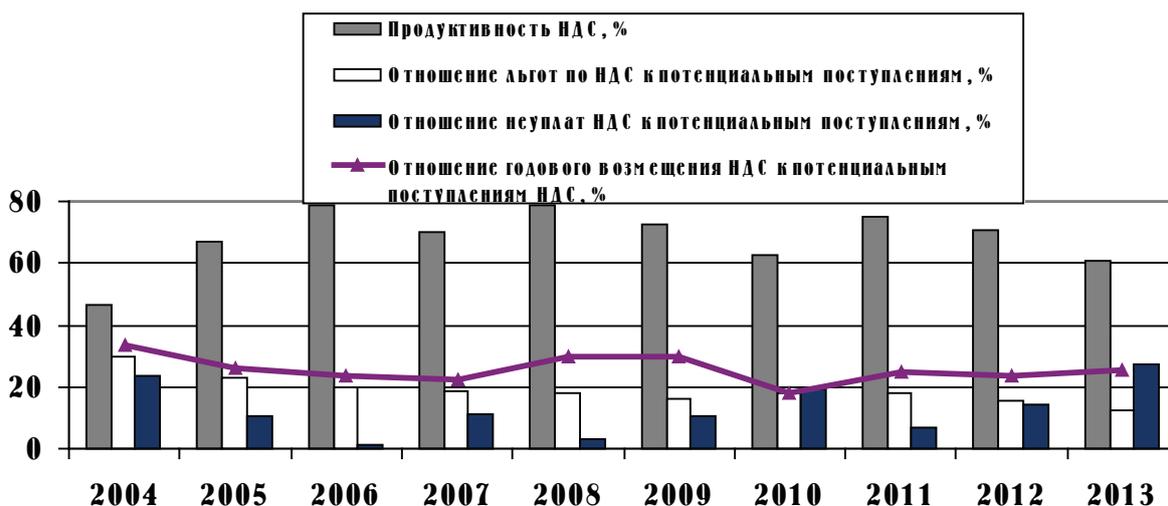


Рис. 2. Продуктивность, возмещение и потери НДС

Как видно, продуктивность в 2005–2013 гг. в сравнении с 2004 годом значительно выросла. Однако следует принять во внимание, во-первых, что продуктивность рассчитана на основании показателей календарных лет, а фактическая уплата НДС осуществляется с интервалом

к периоду налогооблагаемых операций, т. е. поступления календарного года частично представляют собой взнос по операциям предыдущего (что несколько искажает показатели по годам, не сказываясь на продуктивности за длительный период). Во-вторых, игнорируется возмещение НДС в счет платежей по этому и другим налогам (показатель продуктивности может быть завышен за счет других периодов и других налогов). В-третьих, не учтена задолженность по возмещению.

Задолженность по возмещению является суммой, на которую поступления при расчете продуктивности подлежат уменьшению: была бы задолженность погашена, эти поступления, соответственно, были бы меньше (доходы обеспечены за счет отвлечения средств плательщиков). Учитывать следует именно просроченную задолженность, поскольку увеличение суммы заявок на возмещение может свидетельствовать об увеличении налогооблагаемой базы, подаче необоснованных заявок и т. п. До разрешения в суде споров просроченной, по сути, является задолженность, признанная таковой правительством (такую позицию занимает налоговая служба)<sup>11</sup>.

Сведения о бюджетной задолженности противоречивы. По состоянию на 01.01.2005 общие невозмещенные остатки составляли 3,5 млрд грн.<sup>12</sup> В 2010 году правительство признало, погасив облигациями, задолженность в сумме 16,4 млрд грн., т. е. по крайней мере 12,9 млрд грн. задолженности сформированы в период 2005–2009 гг.; при ее равномерном распределении на этот период (определить фактическое распределение достаточно проблематично, поскольку до принятия решения о выпуске облигаций задолженность правительством, как правило, оспаривается) объем ежегодно неуплаченных налогов увеличится на 2,58 млрд грн. В 2014 году правительство признало и приняло к погашению облигациями задолженность по возмещению в сумме 7 млрд грн., просроченную по состоянию на 1 января 2014 года. При равномерном распределении этой суммы на 2010–2013 гг. ежегодная неуплата НДС увеличится на 1,75 млрд грн.

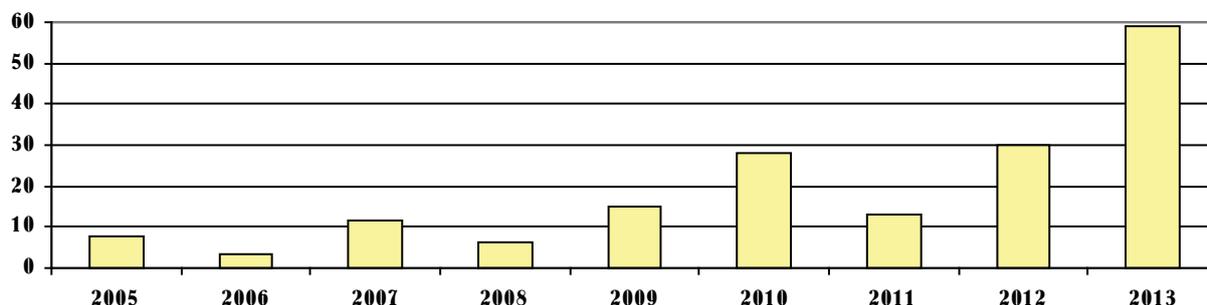


Рис. 3. Разрыв в соблюдении, млрд грн

Примечание: воспроизведен столбец «Е» из табл. с учетом невозмещения 12,9 млрд грн., в течение 2005–2009 гг. (т. е. по 2,58 млрд грн., в год) и 7 млрд грн., – в течение 2010–2013 гг. (т. е. по 1,75 млрд грн. в год).

Итак, потери НДС вследствие несоблюдения законодательства могли достигать в 2013 году 59 млрд грн.<sup>13</sup> Эта сумма может быть и выше, поскольку просроченная задолженность по возмещению (вместе с оспариваемой) по состоянию на начало 2014 года, по данным правительства,

<sup>11</sup> Объем задолженности бизнесу по возмещению НДС не превышает 5,5 млрд грн. – глава ГНС // [Электронный ресурс]: Интерфакс-Украина. URL: [http://interfax.com.ua/news/economic/132494.html#.UNCB2G\\_a\\_m4](http://interfax.com.ua/news/economic/132494.html#.UNCB2G_a_m4).

<sup>12</sup> Молдован О.О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ: монографія / О.О. Молдован. – К.: НІСД, 2011. [Электронный ресурс]: URL: <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/Moldovan-2a5bc.pdf>. С. 278.

<sup>13</sup> Сумма сходна с оценками Государственной фискальной службы, согласно которым потери НДС в 2013 году вследствие несоблюдения налогового законодательства составили 50 млрд грн. (см.: Ігор Білоус: «Настав час радикальних рішень» (ексклюзивне інтерв'ю голови Державної фіскальної служби) // [Электронный ресурс]: Незалежний АУДИТОР. URL: [http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/1063?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/1063?view=material)).

превышала 50 млрд грн.<sup>14</sup> Кроме того, расчет произведен на основе официальных статданных и может не учитывать определенное потребление в теневом секторе.

Неуплата не равна уклонению. Типовые факторы потерь НДС можно объединить по блокам: 1) нахождение части потребительских расходов в неформальном секторе; 2) налоговая задолженность (по объективно отраженным обязательствам); 3) легальный уход от налогов (налоговое планирование); 4) ошибки, небрежность в учете, неправильное толкование закона; 5) умышленные действия – уклонение от уплаты и незаконное бюджетное возмещение путем сокрытия налоговых обязательств, завышения налогового кредита, злоупотребления правовыми конструкциями<sup>15</sup>.

Статданные не дают оснований объяснять изменения разрыва в соблюдении в течение 2009–2013 гг. переменами в потреблении (в пользу неформального сектора), поскольку доля официального розничного оборота в потреблении выросла, а равно налоговой задолженностью либо большей «возмещаемостью» (см. рис. 4), поэтому колебания в соблюдении, вероятно, обусловлены уходом от налогообложения, в том числе нелегальным.

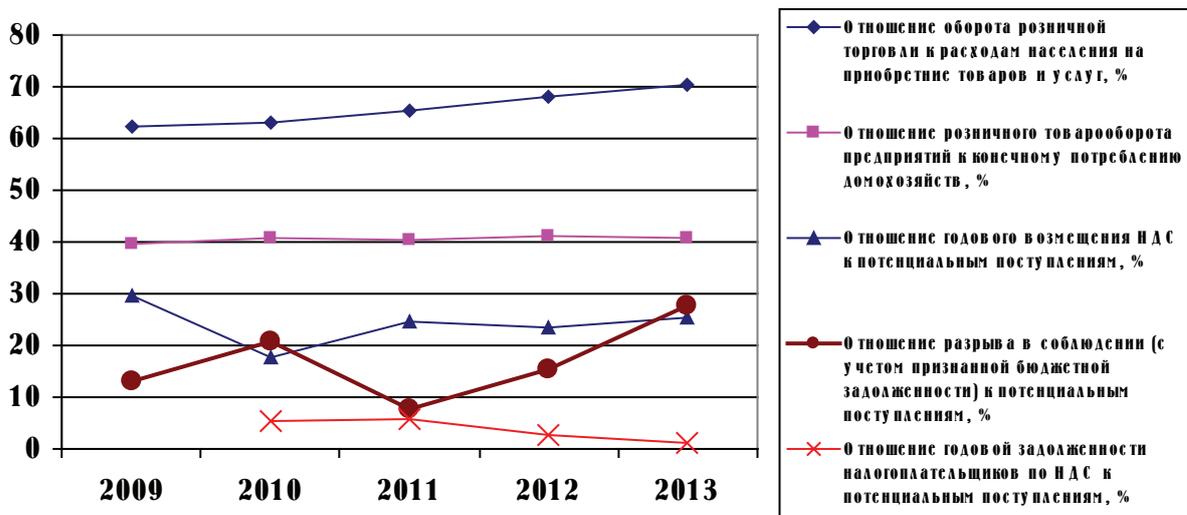


Рис. 4. Разрыв в соблюдении и связанные показатели

Примечание: налоговая задолженность в 2010 году с учетом списания увеличилась на 7,5 млрд грн., в 2011 – на 10,1 млрд грн., в 2012 – на 5,5 млрд грн., в 2013 – на 2,3 млрд грн.

В 2013 году сумма уклонения от уплаты НДС по выявленным преступлениям составила 5,6 млрд грн.<sup>16</sup>, т. е. под уголовным производством пребывало менее десятой доли неуплат НДС. Проблема не исчерпывается тем, что большинство правонарушений латентно, – их значительная часть под уголовный запрет не подпадает. Так, около двух третей налогов в 2012–2013 гг. уплачены крупными предприятиями, составляющими менее одного процента от общего количества зарегистрированных плательщиков НДС; если распределить неуплаченные налоги пропорционально уплаченным (предположив, что соотношение налогов, уплаченных и неуплаченных крупными и остальными плательщиками, одинаково), на долю остальных плательщи-

<sup>14</sup> Выступление Премьер-министра Украины Арсения Яценюка в Верховной Раде 27 марта 2014 года // [Электронный ресурс]: Правительственный портал. URL: [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=247147888](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=247147888).

<sup>15</sup> HMRC среди факторов неуплаты налогов в Великобритании выделяет: 1) необъявленную (теневую) деятельность (16 %); 2) задолженность (12 %); 3) ошибки (6 %); 4) небрежность в записи операций или подготовке отчетов (9 %); 5) альтернативное толкование закона (13 %); 6) избежание налогообложения путем обхода налоговой системы, в частности получения налоговых выгод без деловой цели (14 %); 7) уклонение от налогообложения путем сокрытия или искажения информации (14 %); 8) организованные криминальные атаки на налоговую систему – контрабанду и незаконное возмещение НДС (16 %). – см.: Measuring tax gaps 2012. Tax gaps estimates for 2010–11. HM Revenue & Customs, an official statistics release. – 18 October 2012 [Электронный ресурс]: URL: <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2012.pdf>. P. 7–8.

<sup>16</sup> Міністерство доходів і зборів України, 2013. Річний звіт [Электронный ресурс]: URL: <http://noosfera.ua/download.php?id=25>. С. 43.

ков (более 240 тыс. грн. в 2013 году) приходится около 20 млрд грн потерь НДС (примерно по 80 тыс. грн. на одного). Если учесть, что умышленные действия составляют лишь часть неуплат, необходимо заключить, что большинство уклоняющихся от уплаты НДС плательщиков, вероятно, делает это на сумму, значительно меньшую предусмотренной ст. 212 Уголовного кодекса Украины (далее – УК Украины) для привлечения к уголовной ответственности (в 2013 году – 573,5 тыс. грн.). Примечательно, что порог ответственности за неуплату НДС по халатности (по ст. 367 УК Украины) в 10 раз ниже – уголовный закон рассчитан скорее на допустивших ошибку, чем на налоговых мошенников.

Помимо неоправданно высокого порога ущерба, само по себе установление ответственности за уклонение от уплаты НДС по общей норме, предусматривающей уклонение от уплаты налогов, пренебрегает спецификой НДС. Есть весьма существенное различие между сопровождающимся сокрытием налоговых обязательств невнесением в бюджет собственных средств и перечислением туда налога, уже уплаченного потребителем, – уклоняющийся плательщик в данном случае, по сути, выступает как присваивающий чужие средства налоговый агент. А присвоение уплаченных потребителями сумм НДС при объективном отражении обязательств вообще не образует в Украине состава преступления, по крайней мере, исходя из сложившейся судебной практики (все перечисленные в п. 13 Постановления Пленума Верховного Суда Украины от 08.10.2004 № 15 «О некоторых вопросах применения законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей» способы уклонения связаны с сокрытием налоговых обязательств). Также не равносильно сокрытие имущества от взыскания налогового долга (ныне не криминализованное в Украине) по другим платежам и аналогичные действия относительно уже полученных от потребителей сумм НДС. Вместе с тем при пересмотре уголовно-правовой охраны НДС в сторону усиления ответственности и установления новых запретов необходимо соблюдать принцип относительной распространенности, предполагающий, что криминализуемое деяние не должно быть чрезвычайно распространенным. С учетом изложенных выше оценок усиление уголовно-правовой охраны НДС, по-видимому, требует предварительного снижения уровня злоупотреблений в данной сфере административными мерами.

Таким образом, потери НДС вследствие несоблюдения законодательства могли достигать в 2013 году 59 млрд грн (28 % от потенциальных и 46 % от фактических поступлений), десятикратно превышая сумму уклонения от уплаты НДС, находившуюся в 2013 году под уголовным расследованием, т.е. латентность преступлений данной категории достигает 90 %. При этом имеющиеся инструменты уголовного права недостаточны для противодействия данным преступлениям, в частности, ввиду заниженного порога наказуемости уклонения от налогообложения и несоответствия правовых запретов многообразию и общественной опасности злоупотреблений с НДС. Вместе с тем усиление уголовно-правовой охраны НДС, вероятно, требует предварительного снижения уровня злоупотреблений в данной сфере административными мерами.

### Библиографический список

1. Выступление Премьер-министра Украины Арсения Яценюка в Верховной Раде 27 марта 2014 года // [Электронный ресурс]: Правительственный портал. URL: [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=247147888](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=247147888).
2. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога // М.В. Казакова, А.Ю. Кнобель, И.А. Соколов; ред. С.Г. Синельникова-Мурылева. – М: ИЭПП, 2010. – 128 с.
3. Объем задолженности бизнесу по возмещению НДС не превышает 5,5 млрд грн – глава ГНС // [Электронный ресурс]: Интерфакс-Украина. URL: [http://interfax.com.ua/news/economic/132494.html#.UNCB2G\\_a\\_m4](http://interfax.com.ua/news/economic/132494.html#.UNCB2G_a_m4).

4. Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України від 31.08.2004 № 545/315/502/637 «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» [Електронний ресурс]: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04>.
5. Ігор Білоус: «Настав час радикальних рішень» (ексклюзивне інтерв'ю голови Державної фіскальної служби) // [Електронний ресурс]: Незалежний АУДИТОР. URL: [http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/1063?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/1063?view=material).
6. Міністерство доходів і зборів України, 2013. Річний звіт [Електронний ресурс]: URL: <http://noosfera.ua/download.php?id=25>.
7. Молдован О.О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ: монографія / О.О. Молдован. – К.: НІСД, 2011. – 380 с. [Електронний ресурс]: URL: <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/Moldovan-2a5bc.pdf>.
8. Молдован О.О. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / Молдован О.О., Шевченко О.В., Єгорова О.О. – К.: НІСД, 2010. – 80 с. [Електронний ресурс]: URL: [http://old.niss.gov.ua/book/Zhalilo\\_podatkova/Zalilo\\_podatkova.pdf](http://old.niss.gov.ua/book/Zhalilo_podatkova/Zalilo_podatkova.pdf).
9. Податкові розриви: теорія та можливості імплементації в Україні // А.М. Вдовиченко, А.І. Зубрицький. Економіка та держава: Науково-практичний журнал. – 2013/2. – № 8. – С. 17–21 [Електронний ресурс]: URL: <http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/publications/vdovichenko/pod-rozryvy-vdovichenko.pdf>.
10. Fabrizio Borselli, Salvatore Chiri, Ettore Romagnano. Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union. *International VAT Monitor*, № 1, 2012, P. 13–21.
11. Measuring tax gaps 2012. Tax gaps estimates for 2010–11. HM Revenue & Customs, an official statistics release. – 18 October 2012 [Електронний ресурс]: URL: <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2012.pdf>.
12. Methodological annex for measuring tax gaps 2012. HM Revenue & Customs, an official statistics release. – 18 October 2012 [Електронний ресурс]: URL: <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-annex2012.pdf>.
13. Michael Keen. The Anatomy of the VAT. IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department. – May 2013 [Електронний ресурс]: URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13111.pdf>.
14. Richard Bird, Pierre-Pascal Gendron. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge University Press, 2007.
15. Study to quantify and analyze the VAT Gap in the EU-27 Member States: Final Report (CASE – Center for Social and Economic Research, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis) [Електронний ресурс]: URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf).