

НАЛОГИ и ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ РЕЦЕНЗИРУЕМЫЙ ЖУРНАЛ

№ 3(27)/2015

июль – сентябрь

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,
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.

© Журнал «НАЛОГИ и ФИНАНСЫ», 2015 г.

Адрес редакции:

197342, Санкт-Петербург,
ул. Торжковская 10, каб. 104.
Тел. (812) 492-9-492
Факс: (812) 492-94-96
(редакция, отдел рекламы).
E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Цена свободная.

Дата выхода в свет: 24.11.2015

Подписано в печать: 19.11.2015

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Отпечатано в Северо-Западном институте повышения квалификации ФНС России
197342, Санкт-Петербург, ул. Торжковская 10
Заказ № 86

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+

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

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

Николаенко Елена Викторовна

Начальник Межрегиональной инспекции ФНС России по Крымскому федеральному округу, государственный советник РФ 2 класса, канд. экон. наук.

Патров Виктор Владимирович

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

Шалаяев Сергей Николаевич

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

Шепенко Роман Алексеевич

Профессор кафедры административного и финансового права МГИМО (У) МИД России, профессор, д-р юрид. наук

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

<http://www.elibrary.ru>

TAXES AND FINANCES

PEER-REVIEWED RESEARCH AND PRACTICE JOURNAL

№ 3(27)/2015

July– September

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,
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.

© TAXES and FINANCES Journal, 2015

Postal Address:

10 Torzhkovskaya str, Office 104
197342 Saint Petersburg, Russia
Tel: (812) 492-9-492
Fax: (812) 492-94-96
(editorial board, advertising department)
E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Open price.

Date of Publishing: 24.11.2015
Passed for printing: 19.11.2015
Offset Printing. Circulation 1 000 copies
Printed in NW FTS
of Russia Training Institute
10 Torzhkovskaya str, 197342 Saint Petersburg
Order № 86

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+

EDITORIAL BOARD:

Vlasova Viktoria Mikhailovna

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

Erofeeva Vera Arsentyevna

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

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

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

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.

Shepenko Roman Alexeevich

Professor of the Moscow State Institute
for International Relations (U) of RF MFA Administrative
and Finance law department, professor,
Doctor of legal sciences

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

[http:// www.elibrary.ru](http://www.elibrary.ru)

СОДЕРЖАНИЕ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Вопросы толкования налогового законодательства

(на примере налога на доходы физических лиц) 9

Телегус Август Валерьевич,

доцент, заведующий кафедрой налогов и налогообложения

Приволжского института повышения квалификации ФНС России,

канд. экон. наук

Аннотация. В публикации затронуты вопросы толкования отдельных норм главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации официальными инстанциями, рассмотрены соответствующие судебные решения. Проведено сопоставление положений НК РФ и правоприменительных позиций на практических примерах, которые подтверждают, что ведомства допускают как расширительную, так и ограничительную трактовку налогового законодательства.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, налоговый резидент, налоговая ставка, международный договор, доходы, не подлежащие налогообложению, налоговый вычет.

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Проблемы ценообразования и контроля применения

цен сделок между взаимозависимыми лицами для целей налогообложения 16

Барулин Сергей Владимирович,

профессор, Почётный работник высшего профессионального образования,

профессор кафедры налогов и налогообложения

Саратовского социально-экономического института

Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова,

д-р экон. наук

Минвалиева Мария Сергеевна,

магистрантка кафедры налогов и налогообложения

Саратовского социально-экономического института

Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова

Аннотация. На основе анализа установленного в Налоговом кодексе РФ порядка и методов осуществления налогового контроля применяемых взаимозависимыми лицами цен (включая цены контролируемых и приравняемых к ним сделок) в статье определяются следующие проблемы: чрезмерная сложность и трудоемкость контрольно-расчетных процедур для налоговых органов при вероятности отсутствия или не получения значимого фискального эффекта и не обеспечения необходимого уровня эффективности (отдачи затрат на проведение контроля); сложность выявления и доказательства сопоставимости анализируемых и сопоставимых сделок в силу недостаточности информации, множественности характеристик сравниваемых сделок, условий и критериев идентичности (однородности) товаров; проблемы, связанные с применением гл. 14.6 «Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения». В этой связи в статье предлагаются пути и способы решения указанных проблем.

Ключевые слова: взаимозависимые лица, цены анализируемые и сопоставимые, сделки, налоговый контроль, налоговая база, налоги, коммерческие (финансовые) условия сопоставимости, методы определения доходов, контролируемые сделки, фискальная эффективность, соглашение о ценообразовании.

СОДЕРЖАНИЕ

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ

Риски бизнеса в системе внутреннего контроля организации	22
--	----

Болкунова Юлия Николаевна,
руководитель отдела планирования и контроля
Дирекции по эксплуатации
ООО «Воздушные Ворота Северной Столицы»

Принцева Светлана Алексеевна,
директор по аудиту ООО «Интерсистемаудит»,
профессор СПбГЭУ,
канд. экон. наук

Аннотация. В статье рассматривается актуальность, задачи и порядок организации внутреннего контроля, позволяющего повысить эффективность управления рисками. На финансовую устойчивость организации существенное влияние оказывают стратегические, политические, финансовые, репутационные и производственные риски. Автор приводит рекомендации по организации внутреннего контроля в разрезе отдельных видов рисков с указанием источников информации, выполняемых процедур и определением функций, выполняемых внутренним аудитом.

Ключевые слова: риски, внутренний контроль и его организация, управление рисками.

ВОПРОСЫ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Особенности определения статуса физического лица как налогового резидента Российской Федерации в связи с получением дохода по найму	30
---	----

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

Аннотация. В статье рассматриваются особенности определения статуса физических лиц как налоговых резидентов в связи с получением дохода от работы по найму в Российской Федерации с учетом положений Соглашений об избежании двойного налогообложения. Налогообложение иностранных граждан, получающих в РФ доходы от работы по найму, наряду с НК РФ регулируется также международно-правовыми нормами, содержащимися в Соглашениях об избежании двойного налогообложения. Учитывая число государств, заключивших с РФ такие соглашения можно говорить о преимущественно международно-правовом регулировании взимания налогов с доходов от работы по найму. При этом международные соглашения различаются по вопросу определения статуса налогового резидента, что вызывает затруднения у налоговых органов при осуществлении практической деятельности.

Ключевые слова: резидент, налогообложение, постоянное местопребывание, Соглашение об избежании двойного налогообложения.

СОДЕРЖАНИЕ

Юридическая техника использования гражданско-правовых институтов в налоговом правотворчестве	36
--	----

Смолицкая Елена Евгеньевна,
аспирантка Воронежского государственного университета,
преподаватель правовых дисциплин Воронежского юридического техникума

Аннотация. Задачей настоящей статьи является исследование закономерностей и способов использования гражданско-правовых институтов в налоговом правотворчестве.

Автор приходит к выводу, что одни гражданско-правовые институты используются в качестве «образцов» для разработки налогово-правовых конструкций, другие – заимствуются в налоговое законодательство. В статье описываются юридико-технические способы такого заимствования, приводятся примеры из налогового законодательства.

Отдельно рассмотрена проблема трансформации (переработки) гражданско-правовых норм при включении их в налоговое законодательство и сопутствующая правовая дискуссия о межотраслевой адаптации частноправовых конструкций. Автором сформулировано понятие данного явления и аргументирована целесообразность такой адаптации.

Ключевые слова: налоговое право, гражданское право, правовые институты, имущественные отношения, имущественные алгоритмы, юридическая техника, правовое заимствование.

ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

Правовой режим защиты налоговой информации и вопросы его оптимизации	40
--	----

Крохина Юлия Александровна,
профессор, заведующая кафедрой правовых дисциплин
Высшей школы государственного аудита (факультета) Московского
государственного университета им. М.В. Ломоносова;
профессор кафедры административного и финансового права
Российского экономического Университета им. Г.В. Плеханова,
д-р юрид. наук

Аннотация. Налоговое законодательство России, в отличие от зарубежных стран, подходит к определению налоговой тайны через перечень субъектов. В статье предпринята попытка на основе анализа зарубежного опыта и международных актов определить правовой режим защиты экономической информации, получаемой налоговыми органами. Проанализированы проблемы привлечения к ответственности за нарушения режима налоговой тайны.

Даны предложения по оптимизации закрепления положений о налоговой тайне в НК РФ.

Ключевые слова: информация, налог, тайна, защита, налоговая тайна, налоговая публичность.

Проблемы взаимодействия отдельных государственных структур в рамках администрирования транспортного налога	45
--	----

Солодимова Татьяна Юрьевна,
старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения
Приволжского института повышения квалификации ФНС России

Аннотация. В настоящей статье рассматривается порядок исчисления суммы транспортного налога с учетом повышающего коэффициента, введенного с 1 января 2014 года для ряда легковых автомобилей, относимых к дорогостоящим. Отдельное внимание уделено информационному взаимодействию между налоговыми органами и органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств, в части порядка передачи сведений, необходимых для начисления транспортного налога. Приводится пример решения проблемы, возникшей при определении конкретных налогоплательщиков – владельцев дорогостоящих автомобилей, а также обоснованное предложение по избежанию подобных проблем. Задача настоящей статьи заключается в том, чтобы показать неотлаженное взаимодействие между отдельными государственными структурами и налоговыми органами.

Ключевые слова: транспортные средства, легковые автомобили, транспортный налог, налогоплательщики.

CONTENTS

ACCOUNTING AND TAXATION

Interpreting Tax Legislation (using the example of individual income tax) 9

Telegus Avgust Valeryevich,

Associate Professor, Head of the Tax and Taxation Department

of Privolzhsky Advanced Training Institute of the Federal Tax Service of Russia,

Ph.D. in Economics

Abstract. *The article considers issues of interpreting certain norms of the Chapter 23 of the Tax Code of the Russian Federation by official institutions, as well as appropriate court decisions. Provisions of the Tax Code of the Russian Federation are compared with law enforcement positions using practical examples which confirm that the institutions allow both expansive and restrictive interpretation of tax legislation.*

Key words: *individual income tax, tax resident, tax rate, international agreement, exempt income, tax deduction.*

TAX CONTROL

Problems of price formation and control of transaction prices use between interdependent persons for the purposes of taxation 16

Barulin Sergey Vladimirovich,

Professor, Honorary Worker of Higher Professional Training,

Professor of the Tax and Taxation Department

of Saratov Social and Economic Institute

of Plekhanov Russian University of Economics,

Doctor of Economics

Minvalieva Maria Sergeevna,

Master's Student of the Tax and Taxation Department

of Saratov Social and Economic Institute

of Plekhanov Russian University of Economics

Abstract. *Based on the analysis of order and methods of implementation of tax control of prices used by interdependent persons (including prices of transactions being controlled and those treated as being controlled), established in the Tax Code of the Russian Federation, the article identifies the following problems: excessive complexity and labor intensity of the control and accounting procedures for the tax authorities with the probability of missing or not receiving significant fiscal effect and not providing the necessary level of effectiveness (impact costs of control); difficult process of identifying and proving the comparability of transactions being analyzed and compared due to lack of information, multiplicity of the characteristics of the transactions being compared, conditions and criteria of identity (homogeneity) of goods; problems related to the use of the Chapter 14.6 «Agreement on price formation for the purposes of taxation». In this regard, the article suggests the ways and methods of solving the above problems.*

Key words: *interdependent persons, prices being analyzed and compared, transactions, tax control, tax base, taxes, commercial (financial) conditions of comparability, methods of income identification, transactions being controlled, fiscal effectiveness, agreement on price formation.*

CONTENTS

INTERNAL CONTROL

Business risks in the internal control system of the organization..... 22

Bolkunova Yulia Nikolaevna,
Head of the Planning and Control Department
of the Operations Administration
of Northern Capital Gateway Consortium, LLC

Printseva Svetlana Alekseevna,
Audit Manager of Intersystemaudit, LLC
Professor of Saint Petersburg State University of Economics,
Ph.D. in Economics

Abstract. *The article considers the relevance, goals and organization order of the internal control which permits to increase the effectiveness of risk management. The financial stability of the organization is strongly influenced by the strategic, political, financial, reputational and operational risks. The author gives recommendations on internal control organization in the context of certain types of risks with an indication of the sources of information, procedures performed and definition of the functions performed by internal audit.*

Key words: *risks, internal control and its reorganization, risk management.*

ISSUES OF TAX REGULATION

Specific features of individual's status identification as of tax resident of the Russian Federation due to employment income receipt..... 30

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. *The article considers the specific features of individual's status identification as of tax residents due to employment income receipt in the Russian Federation with regard to the provisions of agreements on avoidance of double taxation. Taxation of foreign citizens receiving employment income in the Russian Federation, in addition to the Tax Code of the Russian Federation, is also regulated by international legal norms provided in the agreements on avoidance of double taxation. Taking into account the number of states which have concluded such agreements with the Russian Federation, it can be said that it is mostly international legal norms that regulate collection of taxes on employment income. Therewith, international agreements differ on the issue of identification of tax resident status, which causes difficulties to the tax authorities while conducting practical activities.*

Key words: *resident, taxation, permanent residence, Agreement on avoidance of double taxation.*

Legal technics of use of civil and legal institutions in the tax law-making..... 36

Smolitskaya Elena Evgenyevna,
Graduate Student of Voronezh State University,
Lecturer of Law in Voronezh Law College

Abstract. *The objective of this article is to study the laws and methods of use of civil and legal institutions in the tax law-making. The author concludes that some civil and legal institutions are used as «examples» for the development of tax and legal structures, while others are borrowed to the tax legislation. This article describes legal and technical methods of such borrowings, given the examples of tax legislation. The problem of transformation (processing) of civil and legal norms in case of their inclusion in tax law is considered separately, as well as related legal debate on cross-sectoral adaptation of private structures. The author formulated the concept of this phenomenon and argued the feasibility of such adaptation.*

Key words: *tax law, civil law, legal institutions, property relations, property algorithms, legal technics, legal borrowing.*

CONTENTS

PROBLEMS AND THEIR SOLUTIONS

Legal order of tax information protection and issues of its optimization40

Krokhina Yulia Alexandrovna,

Professor, Head of the Legal Disciplines Department

of Higher School of State Audit (Faculty)

of Lomonosov Moscow State University;

Professor of the Administrative and Financial Law Department

of Plekhanov Russian University of Economics,

Doctor of Legal Sciences

Abstract. *Tax legislation of Russia, unlike in other countries, approaches to the determination of tax secrecy through the list of subjects. The article attempts, based on the analysis of international experience and international acts, to determine the legal order of protection of economic information received by tax authorities.*

The problems of prosecution for violations of tax secrecy were analyzed. Offers were given on how to optimize the consolidation of provisions on tax secrecy in the Tax Code of the Russian Federation.

Key words: *information, tax, secret, protection, tax secret, tax publicity.*

Problems of interaction of certain state structures in the context of transport tax administration45

Solodimova Tatiana Yurievna,

Senior Lecturer of the Tax and Taxation Department

of Privolzhsky Advanced Training Institute of the Federal Tax Service of Russia

Abstract. *This article considers the procedure for calculating the sum of the transport tax, taking into account the multiplying factor introduced from January 1, 2014 for a number of cars, attributable to expensive ones.*

Special attention is paid to information exchange between tax authorities and the bodies carrying out state registration of vehicles, with regard to the order of transmission of information necessary for the calculation of transport tax. An example is given of solving the problem that has arisen in the process of identification of certain taxpayers – owners of expensive cars – as well as reasonable proposal for avoiding such problems. The goal of this article is to show interaction between certain government agencies and tax authorities which is not well adjusted yet.

Key words: *vehicles, cars, transport tax, taxpayers.*

© 2015 г.

А.В. Телегус

ВОПРОСЫ ТОЛКОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА (НА ПРИМЕРЕ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ)

*Телегус Август Валерьевич – доцент, заведующий кафедрой налогов и налогообложения При-
волжского института повышения квалификации ФНС России, канд. экон. наук*

(E-mail: a.v.telegus@mail.ru)

Неоспорим тот факт, что в современном государстве – закон единственный и наиболее эффективный регулятор общественных отношений. В полной мере это относится и к налоговым правоотношениям. Следовательно, нормативно-правовая база является основой построения и функционирования налоговой системы любого демократического государства [1].

Основным нормативным документом, регулирующим налоговые отношения, является Налоговый кодекс Российской Федерации¹ (далее – НК РФ), на начальном этапе применения которого считалось, что он представляет собой единый кодифицированный налоговый документ, объединяющий нормы права, регулирующие налоговые правоотношения; НК РФ позволяет обеспечить полноту правового регулирования всех стадий налоговых отношений².

Однако действительность показала, что данный акт весьма непростой для понимания документ, влекущий за собой множество нюансов его применения на практике, поскольку многие нормы налогового права установлены законодателем недостаточно корректно.

Изначально п. 6 ст. 3 НК РФ определено, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. А.А. Никонов отмечает, что такой нормы нет ни в одной другой отрасли права³.

Как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ, формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к несогласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым – к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного п. 1 ст. 3 НК РФ, а потому предусмотренный в дефектных – с точки зрения требований юридической техники – нормах налог не может считаться законно установленным⁴.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.06.2015).

² Пинская М.Р. Конституционное законодательство и налоговые правоотношения // Вопросы теории и практики современного налогообложения. Сборник научных статей преподавателей кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве РФ. / Под. ред. проф. Л.И. Гончаренко. – М.: ФА, 2004. С 239.

³ URL: <http://livelawyer.ru/nalogi-i-audit/nalogi-i-zakony/item/1180-analogiya-i-rasshiritelnoe-tolkovanie-nalogovykh-norm-v-praktike-vas-rf> (дата обращения: 12.08.2015).

⁴ Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 08.10.1997 № 13-П, от 11.11.1997 № 16-П, от 28.03.2000 № 5-П, от 20.02.2001 № 3-П.

В связи с этим большое значение в современной правоприменительной практике придаётся толкованию законодательства в разъяснениях официальных инстанций (Минфина России⁵ и ФНС России⁶). Ещё большее значение для правоприменителей имеют судебные решения – прежде всего, Конституционного Суда РФ. Следует согласиться с В.С. Эбзеевым, который на основании ст. 6 Федерального конституционного закона от 21.07.1994 № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации», гласящей, что Решения Конституционного Суда РФ обязательны на всей территории Российской Федерации для всех представительных, исполнительных и судебных органов государственной власти, органов местного самоуправления, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц, граждан и их объединений, пришёл к обоснованному выводу: решения Конституционного Суда являются источником права и им присуща материально-правовая сила закона [2].

Немаловажная роль в трактовке законодательства принадлежит и решениям Верховного Суда РФ (арбитражных судов РФ), что подтверждает позиция Минфина России: в случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ, а также решениями, постановлениями, письмами ВС РФ, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети «Интернет» либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов⁷.

Как правило, под толкованием законодательства понимается процесс, направленный на раскрытие подлинного содержания правовых норм в целях их правильной реализации, в частности, на наш взгляд, крайне важно систематическое толкование – это уяснение смысла правовой нормы путем установления ее связей с другими нормами, определения места и значения данной нормы в нормативном акте, институте, отрасли права в целом. Систематическое толкование позволяет выявить факты коллизий (противоречий) между правовыми нормами⁸. При этом нечеткость налоговых императивов, приводит к произвольному толкованию содержащихся в НК РФ положений, что позволяет сужать или расширять действие соответствующих норм, о чём свидетельствуют следующие примеры по НДС, перечень которых является далеко неполным.

1. По общему правилу, установленному п. 1 ст. 224 НК РФ, для доходов налоговых резидентов РФ применяется налоговая ставка в размере 13 %. В силу п. 3 ст. 224 НК РФ к доходам лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, применяется повышенная ставка налога в размере 30 % (за отдельными исключениями).

Вместе с тем п. 1 ст. 7 НК РФ предусмотрен приоритет норм международных договоров РФ над нормами национального законодательства, следовательно, при налогообложении доходов иностранных физических лиц в установленных случаях необходимо применять положения международных договоров⁹.

В данном случае представляет интерес Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности п. 2 ст. 207 и ст. 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Ляского».

⁵ Пункт 4.3.1 Положения о Департаменте налоговой и таможенно-тарифной политики, утвержденного Приказом Минфина России от 11.07.2005 № 169.

⁶ Пункт 47 Административного регламента ФНС России по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, утвержденного приказом Минфина России от 02.07.2012 № 99н.

⁷ Письмо Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 доведено до налоговых органов письмом ФНС России от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097.

⁸ Долгополов О.И. Применение и толкование налогового законодательства // Налоговый вестник, 2007, № 8. С. 139 – 145.

⁹ См. также Письмо ФНС России от 02.12.2014 № ГД-4-3/24870.

Предметом рассмотрения в суде стали положения Соглашением между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь (далее – РБ) об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21.04.1995¹⁰ (далее – Соглашение).

Статьей 14 Соглашения предусмотрено, что при соблюдении определенных условий доходы от работы по найму, получаемые лицом с постоянным местом жительства в одном договариваемся государстве в отношении работы по найму, могут облагаться налогом в другом договариваемся государстве.

В соответствии с п. 1 ст. Протокола¹¹ от 24.01.2006 к Соглашению вознаграждение, получаемое физическим лицом с постоянным местом жительства в одном договариваемся государстве (гражданином РФ или РБ) в отношении работы по найму, осуществляемой в другом договариваемся государстве в течение периода нахождения в этом государстве, составляющего не менее 183 дней в календарном году, либо непрерывно в течение 183 дней, начавшихся в предшествующем календарном году и истекающих в текущем календарном году, может облагаться налогом в этом другом договариваемся государстве в порядке и по ставкам, предусмотренным в отношении лиц с постоянным местом жительства в этом договариваемся государстве.

Пунктом 2 ст. 1 Протокола предусмотрено, что указанный налоговый режим применяется с даты начала работы по найму в России, длительность которой в соответствии с трудовым договором составляет не менее 183 дней.

При текстуальном анализе вышесказанного можно прийти к выводу, что льготный режим налогообложения граждан РБ при их работе по найму в РФ будет действовать в двух случаях (применительно к ситуации, рассмотренной Конституционным Судом РФ – это 2010 г.):

- либо гражданин РБ должен находиться в РФ не менее 183 дней в конкретном календарном году (например, если гражданин находится в России в течение 2010 г. 183 дня и более);
- либо гражданин РБ должен находиться на территории РФ непрерывно в течение 183 дней, начавшихся в предшествующем календарном году (т. е. 2009 г.) и истекающих в текущем календарном году (т. е. в 2010 г.).

Напомним, что налоговым периодом по НДФЛ признается календарный год (ст. 216 НК РФ), а общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду (п. 3 ст. 225 НК РФ).

Как усматривается из вышеуказанного Решения Конституционного Суда РФ, гражданин РБ прибыл в РФ 13.07.2010 и заключил трудовой договор с организацией.

Поскольку в рассматриваемом примере гражданин РБ прибыл на территорию РФ только в 2010 г., а период его пребывания с 13.07.2010 по 31.12.2010 составит всего лишь 172 дня, логично сделать вывод о том, что положения вышеназванного Протокола к нему неприменимы. Соответственно, его доходы за 2010 г. должны облагаться НДФЛ по ставке 30 %¹² (п. 3 ст. 224 НК РФ). Отметим, что эта же ставка применялась бы и к гражданину РФ, в т. ч. с постоянным местом жительства в России, если бы он по итогам налогового периода не имел статуса налогового резидента РФ.

Между тем Конституционный Суд РФ, игнорируя предписания Протокола, фактически пришел к выводу о том, что при налогообложении вознаграждения от работы по найму в РФ к доходам гражданина РБ, не являющегося налоговым резидентом РФ, должна применяться ставка, установленная для налоговых резидентов РФ в размере 13 процентов!

Также не может не удивлять в рассматриваемом деле, относящемся к ситуации 2010 г., тезис Конституционного Суда РФ о том, что при выборе нормы международного договора

¹⁰ Ратифицировано Федеральным законом от 10.01.1997 № 14-ФЗ.

¹¹ Ратифицирован Федеральным законом от 17.05.2007 № 81-ФЗ.

¹² См. Письмо Минфина России от 27.09.2012 № 03-04-05/6-1131.

необходимо учитывать не только положения Протокола к Соглашению между Правительством РФ и Правительством РБ об избежании двойного налогообложения, но и положения Договора о Евразийском экономическом союзе (подписан в Астане 29.05.2014 года), в рамках которого была достигнута договоренность о безусловном распространении на физических лиц, являющихся налоговыми резидентами государств-членов Евразийского экономического союза, национальных налоговых режимов в части применения ставки налогообложения доходов, полученных в связи с работой по найму в других государствах – членах данного Союза.

Поскольку Договор о Евразийском экономическом союзе вступил в силу с 01.01.2015, возможно ли применять его нормы к правоотношениям 2010 г. при отсутствии прямого указания на это в Договоре (или федеральном законе)?

По нашему мнению, в данном деле усматривается явное расширительное толкование норм налогового права.

2. Развивая тему международных договоров РФ с иностранными государствами, касающихся устранения двойного налогообложения доходов физических лиц, обратим внимание на действующую в 2015 г. редакцию п. 2 ст. 232 НК РФ¹³, которой определено, что если иное не установлено НК РФ, для освобождения от уплаты налога, проведения зачета, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в налоговые органы официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым РФ заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

Минфин России, рассматривая данную норму, неоднократно приходил к выводу, что указанное подтверждение должно быть представлено в налоговый орган, а также налоговому агенту, для которого это подтверждение служит основанием для удержания НДФЛ при выплате доходов или их налогообложения по предусмотренным в соответствующем соглашении ставкам.

Соответственно, если физическое лицо – резидент иностранного государства, с которым РФ заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, представило налоговому агенту подтверждение, что оно является резидентом этого иностранного государства, а его доходы, получаемые по договору с организацией – налоговым агентом, в соответствии с указанным соглашением, не подлежат налогообложению в РФ, налоговый агент вправе не удерживать с таких доходов НДФЛ¹⁴.

Вместе с тем лексический анализ п. 2 ст. 232 НК РФ позволяет прийти к выводу, что её нормами не предусмотрено право налогоплательщика направлять соответствующее подтверждение налоговому агенту. Более того, четко определено, что названный документ представляется исключительно в налоговый орган, что свидетельствует о расширительном толковании налогового законодательства финансовым ведомством.

На наш взгляд, более обоснованной выглядит точка зрения ФНС России¹⁵: налоговый агент не вправе требовать от налогоплательщика документы для освобождения его от уплаты налога и осуществлять освобождение от налогообложения доходов, получаемых от источников в РФ физическим лицом, не являющимся налоговым резидентом РФ.

3. Весьма неоднозначна официальная позиция, касающаяся положений ст. 217 НК РФ «Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)».

Официальные инстанции неоднократно заявляли, что перечень доходов, не подлежащих обложению НДФЛ, установленный ст. 217 НК РФ, является исчерпывающим¹⁶. Аналогичную

¹³ С 01.01.2016 правила устранения двойного налогообложения скорректированы Федеральным законом от 08.06.2015 № 146-ФЗ «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

¹⁴ Письма Минфина России от 23.05.2014 № 03-04-05/24803, от 22.10.2013 № 03-04-06/44160, от 30.11.2010 № 03-04-06/2-275.

¹⁵ Письмо ФНС России от 30.01.2015 № БС-4-11/1322.

¹⁶ См., например, письмо Минфина России от 22.03.2012 № 03-04-06/9-69, ФНС России от 06.04.2011 № КЕ-4-3/5392.

точку зрения высказал и Верховный суд РФ в Определении от 30.09.2014 № 309-ЭС14-47¹⁷: перечень доходов, не подлежащих налогообложению НДФЛ, установлен ст. 217 НК РФ, является исчерпывающим.

Вместе с тем из текста отдельных положений ст. 217 НК РФ усматривается абсолютно противоположное.

Например, п. 1 ст. 217 НК РФ определено, что не подлежат налогообложению НДФЛ государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством.

Также из абз.10 п.3 ст.217 НК РФ следует, что освобождаются от налогообложения все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с возмещением иных расходов.

3.1. В данном контексте показательна позиция Минфина России в отношении возмещения физическому лицу судебных расходов по основанию, предусмотренному ст. 98 Гражданского процессуального кодекса РФ (далее – ГПК РФ).

Финансовое ведомство на протяжении последних лет неустанно разъясняет: п. 3 ст. 217 НК РФ установлен исчерпывающий перечень компенсационных выплат, установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, не подлежащих обложению НДФЛ. Суммы возмещения понесенных физическим лицом судебных расходов в вышеуказанный перечень не включены¹⁸.

При этом, по мнению Минфина России¹⁹ при возмещении судебных расходов стороне, в пользу которой принято решение, экономическая выгода налогоплательщика (ст. 41 НК РФ) якобы заключается в совершении судом по его делу юридически значимых действий, получении в соответствии с договором юридических услуг, расходы по оплате которых полностью или частично компенсируются ему за счет проигравшей стороны.

Полагаем, что в данном случае Минфин России прибегнул к ограничительному толкованию НК РФ, а соответствующие выплаты не должны облагаться НДФЛ.

Так, согласно п. 1 ст. 98 ГПК РФ стороне, в пользу которой состоялось решение суда, суд присуждает возместить с другой стороны все понесенные по делу судебные расходы, за исключением случаев, предусмотренных частью второй ст. 96 ГПК РФ.

Пунктом 1 ст. 88 ГПК РФ определено, что судебные расходы состоят из государственной пошлины и издержек, связанных с рассмотрением дела. При этом в силу ст. 94 ГПК к издержкам, связанным с рассмотрением дела, относятся, помимо прочего, расходы на оплату услуг представителей.

Указанные нормы коррелируют с п. 1 ст. 100 ГПК РФ: стороне, в пользу которой состоялось решение суда, по ее письменному ходатайству суд присуждает с другой стороны расходы на оплату услуг представителя в разумных пределах.

В силу п. 1 и п. 2 ст. 15 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ) лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере. Под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

¹⁷ Доведено до налоговых органов письмом ФНС России от 17.07.2015 № СА-4-7/12693.

¹⁸ См., например, письма Минфина России от 14.05.2015 № 03-04-05/27781, от 30.04.2015 № 03-04-05/25251, от 03.06.2014 № 03-04-06/26606, от 08.05.2014 № 03-04-05/21977, от 10.10.2013 № 03-04-06/42285, от 23.11.2012 № 03-04-05/4-1335, от 07.12.2011 № 03-04-05/3-1008.

¹⁹ Письмо Минфина России от 23.04.2013 № 03-04-07/14106.

Соответственно, налогоплательщик, обращаясь в суд за совершением в отношении себя юридически значимых действий (восстановления нарушенного права), и оплачивая услуги представителя в суде, несет убытки, подлежащие возмещению проигравшей стороной.

Учитывая изложенное, сумма возмещаемых по решению суда убытков в виде реальных расходов на оплату услуг представителя в суде не является для налогоплательщика экономической выгодой и не облагается НДФЛ²⁰.

3.2. Ещё одним примером ограничительной трактовки норм НК РФ является толкование Минфином России режима налогообложения компенсационных выплат, связанных с расходами физического лица в связи с выполнением им работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера, в частности, связанных с возмещением проезда и проживания такого лица.

По мнению финансового ведомства²¹, оплата организацией за физических лиц, являющихся исполнителями по гражданско-правовым договорам, стоимости проезда и проживания в месте выполнения работ признается доходом налогоплательщиков, полученным в натуральной форме, и суммы такой оплаты подлежат обложению НДФЛ.

Между тем финансовым ведомством не учтено, что согласно п. 2 ст. 709 ГК РФ цена в договоре подряда включает компенсацию издержек подрядчика и причитающееся ему вознаграждение. Названная норма на основании ст. 783 ГК РФ применяется и в отношении договора возмездного оказания услуг. Следовательно, возмещение расходов исполнителю не является его вознаграждением за выполненные услуги, так как носит компенсационный характер расходов, понесенных исполнителем в связи с исполнением им договора.²²

Справедливости ради отметим, что главная налоговая инстанция считает²³, что компенсация издержек исполнителя (в т. ч. расходы на проживание и проезд) по гражданско-правовому договору в объект налогообложения по НДФЛ не включается на том основании, что оплата таких услуг для физического лица производится в интересах пригласившей его организации, а не в пользу налогоплательщика. Такая точка зрения нашла поддержку и в судах²⁴.

4. Однако для отдельных налогоплательщиков Минфин России «раздвигает» прямые нормы НК РФ, позволяя себе их вольное толкование, что приводит, на наш взгляд, к необоснованному применению налоговых льгот.

Подтверждением тому – трактовка п. 10 ст. 220 НК РФ (в ред., действующей с 01.01.2014), которым предусмотрено, что у налогоплательщиков, получающих пенсии в соответствии с законодательством РФ, имущественные налоговые вычеты, предусмотренные пп. 3 и 4 п. 1 ст. 220 НК РФ, могут быть перенесены на предшествующие налоговые периоды, но не более трех, непосредственно предшествующих налоговому периоду, в котором образовался переносимый остаток имущественных налоговых вычетов.

Отвечая на вопрос о том, может ли работающий пенсионер, приобретший жильё, перенести вычет на предшествующие налоговые периоды, специалисты финансового ведомства неоднократно отвечали²⁵, что в новой редакции ст. 220 НК РФ снято условие, в соответствии

²⁰ Данная позиция подтверждается письмом ФНС России от 08.09.2010 № ШС-07-3/238, Постановлением ФАС Волго-Вятского округа от 02.08.2010 по делу № А29-10481/2009 (подтверждено Определением ВАС РФ от 13.12.2010 № ВАС-16460/10), Апелляционным определением ВС Республики Марий-Эл от 05.11.2013 № 33-1896/2013.

²¹ См., например, письма Минфина России от 23.01.2015 № 03-04-05/1733, от 20.03.2014 № 03-11-11/12250, от 29.01.2014 № 03-04-06/3282, от 05.11.2013 № 03-03-06/4/47090.

²² Постановление Президиума ВАС РФ от 18.08.2005 № 1443/05.

²³ Письма ФНС России от 03.09.2012 № ОА-4-13/14633, от 25.03.2011 № КЕ-3-3/926.

²⁴ См. постановления ФАС Московского округа от 26.03.2013 № А40-37553/12-20-186, ФАС Дальневосточного округа от 16.12.2008 № Ф03-5362/2008 (подтверждено Определением ВАС РФ 26.03.2009 № ВАС-3334/09), ФАС Северо-Западного округа от 06.03.2007 № А56-10568/2005, ФАС Волго-Вятского округа от 14.05.2007 № А43-7991/2006-30-215.

²⁵ Письма Минфина России от 17.04.2014 № 03-04-07/17776 (доведено до налоговых органов письмом ФНС России от 28.04.2014 № БС-4-11/8296), от 21.02.2014 № 03-04-05/7402, от 01.11.2013 № 03-04-05/46825, от 17.10.2013 № 03-04-05/43312, от 08.08.2013 № 03-04-05/32020.

с которым налогоплательщики–пенсионеры вправе перенести остаток имущественного налогового вычета на предшествующие налоговые периоды только в случае отсутствия у них доходов, облагаемых по налоговой ставке 13%. Таким образом, с 01.01.2014 перенести на предшествующие налоговые периоды остаток имущественных налоговых вычетов вправе и работающие пенсионеры.

Вместе с тем из положений гл. 23 НК РФ следует полярный вывод.

Порядок переноса имущественного налогового вычета для пенсионеров, скорректированный с 01.01.2014, регулируется не только нормами ст. 220 НК РФ, но и частью 3 п. 3 ст. 210 НК РФ, которой прямо предусмотрено, что у налогоплательщиков, получающих пенсии в соответствии с законодательством РФ, при отсутствии в налоговом периоде доходов, облагаемых по налоговой ставке, установленной п. 1 ст. 224 НК РФ, разница между суммой налоговых вычетов и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 НК РФ, может переноситься на предшествующие налоговые периоды в порядке, предусмотренном настоящей главой.

Следовательно, НК РФ установлен императивный запрет на перенос вычета у пенсионера, который имеет в налоговом периоде облагаемые НДФЛ доходы (в данном случае – у работающего пенсионера).

Завершая разговор по рассматриваемой проблематике, отметим, что расширительное либо ограничительное толкование налогового законодательства допускается в целом в силу неопределенности отдельных положений НК РФ, противоречивости и неоднозначности нормативных предписаний, что явно требует серьезной работы законодателя по их уточнению и корректировке.

Библиографический список:

1. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / И.А. Майбуров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С 322.
2. Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовкая. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. С. 253.

© 2015 г.

С.В. Барулин
М.С. Минвалиева

ПРОБЛЕМЫ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ И КОНТРОЛЯ ПРИМЕНЕНИЯ ЦЕН СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Барулин Сергей Владимирович – профессор, Почётный работник высшего профессионального образования, профессор кафедры налогов и налогообложения Саратовского социально-экономического института Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, д-р экон. наук

(E-mail: barulinsv@mail.ru)

Минвалиева Мария Сергеевна – магистрантка кафедры налогов и налогообложения Саратовского социально-экономического института Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова

(E-mail: barulinsv@mail.ru)

Трансфертное ценообразование (применение организациями цен, не соответствующих рыночным, в сделках между взаимозависимыми лицами) остается серьезной проблемой при налогообложении добавленной стоимости и доходов, включая прибыль, несмотря на принятие нового специального раздела V.I Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ): «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании». Трансфертное ценообразование искажает ценовые рыночные пропорции в пользу крупных компаний, в деятельности которых преобладают сделки между взаимозависимыми лицами, давая им дополнительные конкурентные преимущества. Использование таких цен, как правило, приводит к занижению налоговых баз наиболее крупных налогов, в результате бюджетная система несет потери доходов.

Много вопросов вызывают также положения отдельных глав и статей раздела V. I НК РФ с точки зрения их практического применения, фискальной и регулирующей результативности и эффективности. Прежде чем перейти к анализу названных и других проблем, а также поиску путей их решения, рассмотрим основные положения о ценообразовании для целей налогообложения, применении и контроле цен в сделках между взаимозависимыми лицами.

В соответствии со ст. 40 НК РФ цена товаров, работ, услуг признается рыночной и принимается для целей налогообложения, если она оговорена (указана) сторонами сделки. В тоже время при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов налоговые органы вправе проверить правильность применения цен по отдельным видам сделок, в числе первых из которых названы цены сделок между взаимозависимыми лицами. В отношении таких сделок применяется особый порядок ценообразования для целей налогообложения и контроля правильности исчисления этими налогоплательщиками налоговых баз по налогам, в основе расчета которых лежат рыночные цены. Общие положения о ценах и налогообложении, сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между взаимозависимыми лицами, методах определения доходов (выручки, прибыли) в сделках между взаимозависимыми

лицами, контролируемых сделках, налоговом контроле и порядке заключения соглашений о ценообразовании при совершении сделок между такими налогоплательщиками установлены главами 14.1-14.6 НК РФ.

Взаимозависимыми для целей налогообложения признаются лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на результаты и (или) условия совершаемых между ними сделок, а также на экономические результаты деятельности этих или представляемых ими лиц. Всю совокупность многочисленных видов взаимозависимости юридических и физических лиц можно классифицировать и объединить в следующие группы:

1) по видам участников: взаимозависимость между юридическими лицами, между юридическими и физическими лицами, между физическими лицами;

2) по содержанию: экономическая (финансовая) взаимозависимость (участие в других предприятиях при доле участия более 25 % или 50 %); управленческая взаимозависимость (участие в работе исполнительных органов управления и советов директоров организаций, как правило, при доле такого участия в составе органов управления более 50 %); родственная взаимозависимость (заключение сделок между близкими родственниками, включая опекунов и подопечных).

В случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются коммерческие или финансовые условия, отличные от сопоставимых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми (между взаимонезависимыми лицами), то недополученные вследствие этого доходы (выручка, прибыль) взаимозависимых лиц должны быть учтены для целей налогообложения путем перерасчета налоговых баз и сумм налогов. Поэтому цены, применяемые в сопоставимых сделках взаимонезависимыми лицами, и соответствующие им доходы признаются рыночными ценами и фактически полученными доходами при определении и корректировке налоговых баз и сумм налогов в отношении взаимозависимых лиц.

Кроме того, цены, применяемые последними, признаются рыночными, если налоговым органом (ФНС) не доказано обратное либо налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировки сумм налогов по уточненной налоговой декларации. Право на такую корректировку по истечении календарного года налогоплательщики получают в случае, если применяемые ими цены не соответствовали рыночным и это привело к занижению сумм налогов или их авансовых платежей.

В связи с контролем правильности применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами налоговые органы проверяют полноту исчисления и уплаты следующих налогов: 1) налога на прибыль организаций; 2) налога на доходы физических лиц, уплачиваемого индивидуальными предпринимателями, нотариусами, адвокатами и другими лицами, занимающимися частной практикой; 3) налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в случаях, когда одна из сторон сделки является плательщиком НДПИ и предметом сделки является полезное ископаемое, добыча которого облагается по процентной ставке; 4) налога на добавленную стоимость (НДС) в случае, когда одна из сторон сделки не является или освобождена от обязанностей налогоплательщика НДС.

Взаимозависимые лица имеют право использовать для целей налогообложения фактически примененные в сделках цены при исчислении налогов по итогам налоговых (отчетных) периодов, заканчивающихся в течении календарного года. При этом цены, применяемые в сделках между взаимозависимыми лицами, признаются рыночными в следующих ситуациях:

– цены были применены в соответствии с предписаниями антимонопольного органа, включая регулируемые цены с учетом соответствия (несоответствия) установленных минимальных и максимальных предельных цен интервалу рыночных цен, определенному на основе гл. 14.3 НК РФ;

– сделка была заключена по результатам биржевых торгов;

– при совершении сделки оценка ее объекта профессиональным оценщиком является обязательной в соответствии с федеральным законодательством об оценочной деятельности;

– цена сделки определена в соответствии с соглашением о ценообразовании (см. гл. 14.6 НК РФ);

– в соответствии с главами второй части НК РФ в отношении отдельных налогов определены иные правила определения цены товара (работы, услуги).

Для определения доходов (выручки, прибыли) в сделках между взаимозависимыми лицами налоговые органы должны производить сопоставление таких сделок (анализируемых сделок) с одной или несколькими сделками между взаимонезависимыми лицами (сопоставляемыми сделками). Последние считаются сопоставимыми с анализируемыми сделками, если они совершаются в одинаковых коммерческих и финансовых условиях или эти условия различаются незначительно (с учетом возможности их корректировки). При определении сопоставимости сделок в ст. 105.5 НК РФ выделяются следующие характеристики анализируемых и сопоставляемых сделок, которые являются объектом анализа:

- 1) характеристики товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки;
- 2) характеристики функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая используемые активы, принимаемые риски, распределение ответственности и другие условия (характеристики объектов функционального анализа);
- 3) условия договоров (контрактов), заключенных между сторонами сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);
- 4) характеристики экономических условий деятельности сторон (рынков товаров, работ, услуг);
- 5) характеристики рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены.

Определение сопоставимости коммерческих (финансовых) условий сопоставимых сделок с условиями анализируемых сделок осуществляется с учетом: 1) количества товаров, объема работ (услуг); 2) сроков исполнения обязательств по сделке; 3) условий платежей по сделке; 4) курса иностранных валют; 5) иных условий распределения прав и обязанностей между сторонами сделки по результатам функционального анализа.

При проведении налогового контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами налоговые органы должны использовать следующую информацию: сведения о ценах и котировках российских и иностранных банков; таможенную статистику внешней торговли РФ, публикуемую или предоставляемую по запросу таможенных органов; сведения о ценах, их колебаниях и биржевых котировках, содержащиеся в официальных российских источниках информации, иностранных государств или международных организаций либо в иных опубликованных и общедоступных изданиях и информационных системах; данные информационно-ценовых агентств; информацию о сделках, совершенных налогоплательщиками.

Для целей проведения налогового контроля применяемых цен и определения облагаемых доходов (выручки, прибыли) по сделкам между взаимозависимыми лицами, в том числе при сравнении коммерческих и финансовых условий анализируемых и сопоставимых сделок и их финансовых результатов, налоговые органы применяют следующие формализованные методы (см. гл. 14.3 НК РФ):

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цен последующей реализации;
- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;
- 5) метод распределения прибыли.

Метод сопоставимых рыночных цен является наиболее предпочтительным, а все прочие методы должны использоваться только в случае, если первый из них не позволяет сделать обоснованный вывод о соответствии или несоответствии применяемых цен рыночным, в том числе по причине отсутствия общедоступной информации о ценах в сопоставимых сделках с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами). Метод сопоставимых цен используется для определения соответствия цены, примененной в анализируемой сделке, рыночной цене по сопоставимой сделке (сделкам) с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами). Если сделок по идентичным (однородным) товарам нет или по ним отсутствует достаточная информация, то выбирается тот метод (методы), который позволит наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии примененных цен рыночным.

Кроме того, методы 2-5 могут использоваться также при определении доходов (выручки, прибыли) по группе однородных сделок между взаимозависимыми лицами. Однородные сделки – это сделки, предметом которых являются идентичные (однородные) товары (работы, услуги) и которые совершены в сопоставимых коммерческих и финансовых условиях.

Налогоплательщики при заключении сделок не обязаны руководствоваться названными методами для обоснования своей политики в области ценообразования. Однако, у них остается такое право, поэтому мы рекомендуем налогоплательщикам, являющимся взаимозависимыми, использовать это право в целях предупреждения конфликтов и споров с налоговыми органами.

Рассмотрим основные проблемы трансфертного ценообразования, налогового контроля соответствия цен, применяемых взаимозависимыми лицами, рыночными цена и правомерности исчисления на их основе налоговых баз и сумм налогов, а также пути решения этих и других связанных с ними проблем.

Во-первых, нельзя не отметить чрезвычайную сложность и трудоемкость идентификации цен налоговыми органами как трансфертных; определения ими круга и получения информации от взаимонезависимых лиц, осуществляющих деятельность в сопоставимых условиях и совершающих сопоставимые сделки по идентичным (однородным) товарам; процедур сравнительного анализа соответствия или несоответствия цен анализируемых и сопоставимых сделок. Особое внимание следует обратить на сложность (трудоемкость) применения налоговыми органами названных ранее методов контроля (формул расчета) применяемых цен и определения доходов для целей налогообложения по сделкам между взаимозависимыми лицами. В этом можно убедиться даже при поверхностном ознакомлении с содержанием гл. 14.2-14.5 НК РФ.

Для примера можно привести формализованный порядок применения рекомендуемого НК РФ основного метода сопоставимых рыночных цен.

Этот метод предполагает определение соответствия цены товаров (работ, услуг) в анализируемой сделке рыночной цене путем сопоставления цены анализируемой сделки с интервалом рыночных цен. Последний представляет собой интервал между минимальным и максимальным значениями рыночных цен товаров (работ, услуг) в сопоставимой сделке (сделках). При наличии информации только об одной сопоставимой сделке по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) цена этой сделки может быть признана одновременно минимальным и максимальным значениями интервала рыночных цен, но только в случае, когда коммерческие и финансовые условия сопоставимой сделки полностью сопоставимы с условиями анализируемой сделки, а также когда продавец товаров (работ, услуг) не занимает доминирующего положения на рынке.

При наличии информации о нескольких сопоставимых сделках (это является наиболее предпочтительным), предметом которых являются идентичные (однородные) товары (работы, услуги), интервал рыночных цен определяется в следующем порядке:

- 1) из совокупности цен сопоставимых сделок образуется выборка по возрастающей, начиная с минимального значения, с присвоением ценам порядкового номера (за исключением цены, применяемой в анализируемой сделке);
- 2) определяется минимальное значение интервала рыночных цен в формализованном порядке, установленном пп. 3 ст. 105.9 НК РФ;
- 3) определяется максимальное значение интервала рыночных цен в формализованном порядке, установленном пп. 3 ст. 105.9 НК РФ.

В случае, если цена в анализируемой сделке находится в пределах интервала рыночных цен, то для целей налогообложения она признается рыночной. Если цена в анализируемой сделке меньше минимального значения интервала, то для целей налогообложения принимается цена, соответствующая минимальному значению интервала рыночных цен. Если цена в анализируемой сделке превышает максимальное значение интервала, то для целей налогообложения принимается цена, соответствующая этому максимальному значению интервала рыночных цен.

Во-вторых, проблема сложности и трудоемкости налогового контроля цен сделок между взаимозависимыми лицами усугубляется большой вероятностью отсутствия или не получения значимого фискального эффекта и недостижения по результатам контроля необходимого

уровня эффективности (соотношения фискальной результативности в виде дополнительных налоговых начислений к затратам на проведение контрольно-аналитической работы).

В-третьих, при выявлении фактов несоответствия применяемых цен в сделках между взаимозависимыми лицами налоговым органам нередко бывает сложно доказать сопоставимость анализируемых и сопоставимых сделок, в том числе, по признаку идентичности или однородности товаров в силу недостаточности информации, множественности аналитических характеристик сравниваемых сделок, коммерческих (финансовых) условий и критериев идентичности или однородности товаров.

Это только часть проблем, определенных нами в процессе анализа глав 14.2-14.5 НК РФ, и они требуют своего решения.

В первую очередь, необходимо хотя бы частично освободить налоговые органы от трудоемкой работы по контролю цен (доходов) сделок между взаимозависимыми лицами, учитывая и без того большую загруженность налоговых органов (особенно нижестоящих) при выполнении их сотрудниками многочисленных других должностных функций и обязанностей. В этой связи все сделки между взаимозависимыми лицами следует разделить на две группы:

1) сделки, по которым применяется особый порядок, предполагающий распределение контрольно-аналитической работы между налоговыми органами (ФНС) и другими службами Министерства финансов РФ (аналогичных министерств субъектов РФ);

2) сделки, по которым контрольно-аналитическая работа в полном объеме выполняется налоговыми органами в порядке, установленном гл. 14.1-14.5 НК РФ.

К сделкам первой группы необходимо отнести следующие виды контролируемых сделок (сделок между взаимозависимыми лицами и приравненных к ним сделок – гл. 14.4 НК РФ):

- сделки между взаимозависимыми лицами, совершенные на территории РФ по признакам места реализации, резиденства и выгодополучения, сумма доходов (сумма цен) по которым за календарный год превышает 1 млрд руб. (пп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ);

- сделки, в которых хотя бы одна из сторон освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль или является резидентом свободной экономической зоны в РФ (пп. 4, 5 п. 2 ст. 105.14 НК РФ);

- приравненные к сделкам между взаимозависимыми лицами контролируемые сделки в области внешней торговли товарами биржевой торговли (нефть и нефтепродукты, черные и цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и камни) в объеме более 60 млн руб. за календарный год (пп. 2 п. 1, п. 5, 7 ст. 105.14 НК РФ);

- приравненные к сделкам между взаимозависимыми лицами контролируемые сделки в объеме более 60 млн руб. за календарный год, одной из сторон которых выступает лицо, являющееся резидентом офшорной зоны по признакам места регистрации, жительства, налогового резиденства (пп. 3 п. 1 ст. 105.14 НК РФ).

Кроме того, к категории сделок первой группы следует добавить сделки в объеме более 60 млн руб. за календарный год, в которых одна из сторон применяет налоговую ставку НДС в размере 0 % и предметом сделки являются операции, облагаемые по такой ставке (по неизвестной нам причине эти сделки вообще не попали в перечень контролируемых сделок между взаимозависимыми или приравненными к ним лицами).

В отношении рассматриваемой группы сделок Минфину России (министерствам финансов субъектов РФ) мы предлагаем передать обязанности по определению сопоставимости коммерческих и финансовых условий анализируемых и сопоставимых сделок (включая проведение функционального анализа), по применению методов определения рыночных цен и доходов (выручки, прибыли) по контролируемым сделкам и предоставлению полученных результатов анализа и расчетов Федеральной налоговой службе (ФНС) и другим налоговым органам для перерасчета (при необходимости) налоговых баз и сумм налогов. В свою очередь, ФНС России (налоговые органы) будут обязаны предоставлять соответствующим службам Минфина России (региональных министерств финансов) необходимую информацию о контролируемых сделках и налогоплательщиках.

Ко второй группе сделок между взаимозависимыми лицами должны быть отнесены все прочие сделки, не включенные в состав сделок первой группы. В отношении них налоговые

органы выявляют (доказывают) взаимозависимость лиц, анализируют сопоставимость условий анализируемых и сопоставимых сделок, определяют соответствие (несоответствие) применяемых цен взаимозависимыми лицами рыночным ценам и доходов для целей налогообложения на основе установленных НК РФ методов, осуществляют (при необходимости) перерасчет налогов и выполняют все прочие обязанности, связанные с проведением налогового контроля цен.

В-четвертых, проблемы, связанные с применением гл. 14.6 НК РФ «Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения». В соответствии с этой главой соглашение о ценообразовании предоставляет собой договор между российским налогоплательщиком и налоговым органом (ФНС) о порядке определения цен и применения методов ценообразования в контролируемых сделках (по одной или группе однородных сделок) на срок не более 3-х лет. При этом право на заключение такого соглашения распространяется только на крупнейших налогоплательщиков, а его предметом являются:

- 1) виды сделок и товаров;
- 2) порядок определения цен и применения методов (формул) ценообразования;
- 3) перечень источников информации для определения соответствия примененных цен условиям соглашения;
- 4) срок действия соглашения;
- 5) перечень, порядок и срок предоставления подтверждающих условия соглашения документов (ст. 105.19 НК РФ).

Соглашение может быть расторгнуто налоговым органом, если налогоплательщик не выполняет его условия.

Установление в НК РФ гл.14.6, с одной стороны, упрощает процедуры проведения налогового контроля трансфертного ценообразования, но с другой стороны, нетрудно заметить в ней своеобразную «лазейку» для ослабления налогового контроля цен (доходов) крупнейших налогоплательщиков, попытку создания для них дополнительных конкурентных преимуществ по сравнению с крупным и средним бизнесом, не наделенным правом на заключение соглашения о ценообразовании.

Нам видится два пути выхода из такой ситуации: либо отменить гл.14.6 НК РФ, либо сохранить ее, распространив право на заключение соглашений о ценообразовании для целей налогообложения на весь крупный и часть среднего бизнеса (с определением минимальных значений величины выручки и основных средств, ниже которых налогоплательщик не получает права на заключение такого соглашения).

Таким образом, положительное решение исследуемых в статье проблем позволит повысить фискальную и регулируемую результативность и эффективность налогового контроля цен и доходов по сделкам между взаимозависимыми лицами.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая: текст с изм. и доп. на 1 июня 2014г. – М: Эксмо, 2014. – 800 с.
2. Барулин С.В., Ермакова Е.В., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент: Учебник. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. – 332с.
3. Хейфец Б.А. Офшорные юрисдикции в глобальной и национальной экономике.- М: Издательство «Экономика», 2008.- 273 с.
4. Антиофшорная налоговая политика государства набирает обороты// Информационный бюллетень Ernst&Young: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Tax-Alert-23-December-2013-Rus/FILE/EY-Tax-Alert-23-December-2013-Rus.pdf>.

© 2015 г.

Ю. Н. Болкунова

С. А. Принцева

РИСКИ БИЗНЕСА В СИСТЕМЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОРГАНИЗАЦИИ

Болкунова Юлия Николаевна – руководитель отдела планирования и контроля Дирекции по эксплуатации ООО «Воздушные Ворота Северной Столицы»

(E-mail: jboldk899@gmail.com)

Принцева Светлана Алексеевна – директор по аудиту ООО «Интерсистемаудит», профессор СПбГЭУ, канд. экон. наук

(E-mail: sprinc2012@yandex.ru)

Успешность бизнеса в современных условиях во многом зависит от умения своевременно выявлять и эффективно контролировать риски, сопутствующие предпринимательской деятельности. Не случайно в рекомендациях Минфина России по организации внутреннего контроля в соответствии со ст. 19 действующего Закона «О бухгалтерском учете» контроль рисков бизнеса является одним из основных элементов внутреннего контроля. Под риском, как правило, подразумевается присущая предпринимательской деятельности возможность (вероятность) потерь и (или) ухудшения финансовых показателей деятельности организации вследствие наступления неблагоприятных событий, связанных с внутренними и (или) внешними факторами. Практически это означает необходимость организации риск-ориентированного внутреннего контроля и создания на этой основе эффективной системы управления рисками.

Следует отметить, что в научных исследованиях и на практике имеются самые различные классификации предпринимательских рисков и подходы к определению факторов, влияющих на их возникновение. Основой классификации предпринимательских рисков, по нашему мнению, должна быть эффективная система управления и контроля рисков, при этом акцент должен быть сделан на выявление приоритетности рисков с позиции существенности их влияния на бизнес-процессы.

Основными задачами управления рисками в системе внутреннего контроля являются:

- выявление и анализ рисков, связанных с достижением стратегических целей предприятия;
- обеспечение приемлемого уровня предпринимательских рисков, связанных с возможными потерями, влияющими на финансовую устойчивость предприятия и интересы клиентов, контрагентов, учредителей и других заинтересованных лиц;
- постоянное наблюдение с последующим принятием мер по поддержанию рисков на уровне, не угрожающем финансовой устойчивости предприятия.

Важная роль при осуществлении контроля рисков должна принадлежать внутреннему аудиту. За ежедневный мониторинг и текущее поддержание эффективности системы контроля должны отвечать руководители структурных подразделений, а внутренние аудиторы – за осуществление периодических проверок. При этом периодичность и объем проверок, осуществляемых службой внутреннего аудита, должны обеспечивать ее использование в качестве инструмента проверки менеджмента и контроля рисков.

По нашему мнению, на финансовую устойчивость организации существенное влияние оказывают стратегические, политические, финансовые, репутационные и производственные риски.

В целях минимизации **стратегического риска** особое место в системе внутреннего контроля принадлежит оценке и мониторингу стратегического плана, которые должны осуществляться в текущем режиме со стороны риск-менеджмента, а также при проверках, осуществляемых службой внутреннего аудита в соответствии с поставленной целью и решаемыми задачами.

Внутренний контроль в направлении **политического риска** призван обеспечить учет возможных опасностей, которые могут угрожать деятельности предприятия, в случае, если контрагенты будут неспособны выполнить свои обязательства по причинам неэкономического характера (масштабные социально-политические изменения, военные действия, конфликты и беспорядки, изменения в законодательстве и другие).

Основной задачей в сфере управления **финансовыми рисками** является выбор оптимального сочетания риска и дохода, основываясь на положении, что чем выше ожидания в отношении прибыли, тем выше риск. Финансовый риск с позиции внутреннего контроля рассматривается в направлении снижения рисков утраты активов (ресурсов), необоснованных расходов и неполученных доходов.

Объектами контроля **операционного риска** должны выступать внутренние процессы и процедуры, а также деятельность персонала предприятия и применяемых систем (технологических, автоматизированных, информационных и т. п.). Операционный риск, включая **информационный и юридический**, должен контролироваться на основе надлежаще оформленных управленческих процедур. В части информационного риска необходимо сделать акцент на обеспечение информационной безопасности, являющейся одним из направлений системы внутреннего контроля предприятия. В этой связи предприятию целесообразно разработать внутреннее положение, определяющее его политику в области информационной безопасности. Одной из важных мер, направленных на минимизацию и контроль возникновения убытков в результате юридического риска, должна стать организация работы предприятия по созданию и поддержанию надлежащего состояния внутренних нормативных документов, которое должно стать объектом проверки со стороны службы внутреннего аудита.

Контроль **репутационного риска** должен быть ориентирован на:

- определение во внутренних нормативных документах предприятия процедур управления репутационным риском во взаимосвязи с другими видами рисков, включая методы оценки, мониторинга, контроля;
- формирование внутренней отчетности о реагировании предприятия на отзывы, жалобы, предложения и рассмотрение их исполнительной дирекцией и советом директоров;
- проверку соблюдения требований внутренних нормативных документов по управлению и контролю репутационного риска службой внутреннего аудита.

Важная роль в деле минимизации и контроля **производственного риска**, в частности, риска выпуска некачественной либо опасной для потребителей продукции (услуги), создания предприятием экологических проблем, нанесения вреда профессиональному здоровью и безопасности работников принадлежит наличию на предприятии внутренних стандартов, разработанных с учетом требований национальных и международных организаций по стандартизации.

Построение системы внутреннего контроля должно быть основано на оценке рисков с учетом организации административного, хозяйственного, технического, экономического и финансового контроля на всех уровнях управления в условиях осуществления предварительного, текущего и последующего контроля. При этом, организация системы внутреннего контроля должна выстраиваться с позиции корпоративной ответственности на уровнях управления, связанных с рисками, которые могут возникнуть вследствие неисполнения своих должностных обязанностей сотрудниками и рисками, возникающими в процессе управления организацией. К ним можно отнести все основные предпринимательские риски.

Разработанные нами рекомендации по организации внутреннего контроля в разрезе отдельных видов рисков с указанием источников информации, выполняемых процедур и определением функций, выполняемых внутренним аудитом, представлены в нижеприведенной таблице:

Виды рисков	Источники информации и процедуры внутреннего контроля	Функции, выполняемые службой внутреннего аудита
Стратегический риск	1. Источники информации: – стратегический план, определяющий стратегию бизнеса предприятия на определенный период времени; – порядок внесения изменений в стратегический план при наличии факторов, оказывающих существенное влияние на достижение целей и задач предприятия; – определение в стратегическом плане целей внутреннего контроля, рисков и установление контрольных параметров; – план действий на случай непредвиденных обстоятельств. 2. Процедуры выделения в организационной структуре предприятия функции управления рисками.	1. Проверка: – наличия системы управления рисками, ее соответствие стратегическим целям и текущим задачам деятельности организации; – наличия технологического и информационного обеспечения процедур управления рисками; – соблюдения контрольных параметров; – наличия системы информации совету директоров по рискам и факторам, влияющим на достижение стратегических целей и текущих задач; – наличия системы текущего контроля и мониторинга рисков; – наличия перспективного плана возобновления бизнеса. 2. Оценка эффективности управления рисками, контроля и мониторинга рисков. 3. Представление информации о всех вновь выявленных рисках и/или факторах, которые влияют или могут оказать негативное воздействие на результаты деятельности организации.
Политический риск	1. Источники информации: положения о порядке оценки, мониторинга и контроля риска, выборе модели оценки политического риска и внесение изменений в случае выявления новых факторов риска. 2. Процедуры выбора новой формы управления риском (страхование, гарантии и др.).	1. Проверка: – соответствия применяемых методов при оценке политического риска мерам, установленным политикой управления рисками. 2. Выявление факторов, неучтенных при оценке политического риска.

Финансовый риск (рыночный, ликвидности, кредитный, процентный, валютный, инвестиционный риски)	1. Источники информации. Методики: – управления финансовыми рисками в соответствии со стратегическим планом; – установления порядка определения всех видов финансовых рисков и факторов, оказывающих на них влияние; – определения процедур внесения изменений в состав факторов финансового риска; – выбора метода идентификации, способа нейтрализации и способа финансирования рисков. 2. Контрольные процедуры и мониторинг финансовых рисков. 3. Внутренние документы, устанавливающие процедуры и полномочия лиц, принимающих решения. 4. Разработка системы сбора информации для подготовки финансовой отчетности.	1. Проверка: – наличия процедур в области управления финансовыми рисками; – соответствия применяемых подразделениями методов оценки финансовых рисков порядку, установленному политикой управления рисками; – распределения полномочий и ответственности по управлению финансовыми рисками; – наличия и соблюдения процедур идентификации, измерения и воздействия финансовых рисков; – действенности применяемых средств контроля, включая эффективность процедур текущего контроля, осуществляемого ответственными за управление рисками; – управленческой отчетности на предмет корректности и достаточности содержащейся в ней информации; – выявления рискованных операций, не учтенных при оценке финансовых рисков. 2. Оценка: – эффективности управления и контроля финансовых рисков; – вероятности риска искажений бухгалтерской отчетности (внешней и внутренней).
Операционный риск (информационный, юридический риски)	1. Источники информации: – положение о деятельности подразделений организации; – функциональные обязанности сотрудников, их полномочия и ответственность; – квалификационные требования, предъявляемые к работникам; – порядок назначения и увольнения. – планы обучения и повышения квалификации сотрудников организации. 2. Процедуры: – разработки внутренних нормативных документов; – документального оформления правового обеспечения деятельности; – правила обеспечения безопасности информации и неразглашения коммерческой тайны; – методы минимизации информационных рисков в соответствии с политикой управления рисками и стратегическими целями; – порядка информирования соответствующих управленческих структур о всех внештатных ситуациях; – контроля эффективности средств защиты информации; – контроля эксплуатации программного обеспечения, включая разработку, модификацию, обслуживание и мониторинг компьютерных и телекоммуникационных систем, мероприятия по восстановлению информационных систем в случае непредвиденных обстоятельств.	1. Проверка: – наличия и соблюдения требований внутренних нормативных документов, предъявляемых к подразделениям и должностным инструкциям сотрудников; – соблюдения требований по правовому обеспечению деятельности организации; – соблюдения требований о неразглашении коммерческой тайны; – применяемых методов минимизации информационных рисков в соответствии с политикой управления рисками; – соблюдения требований, предъявляемых: а) к доступу к информации; б) вводу и изменению информации; в) корректности обработки данных; г) организации работы и изменению программного обеспечения; д) физической безопасности данных. 2. Организация систематических проверок соблюдения подразделениями и его сотрудниками требований по осуществлению должностных функций. 3. Оценка: – эффективности контроля операционного (информационного, юридического) риска; – достаточности установленных средств контроля.

Репутационный риск	1. Источники информации: – правила профессиональной этики и стимулирования сотрудников; – план распространения информации в области корпоративной социальной ответственности в соответствии с принятыми организацией принципами формирования отчета об устойчивом развитии; – положения о процедурах управления репутационным риском. 2. Процедуры: – выявления внешних и внутренних факторов риска; – сбора информации, анализ и оценка влияния на уровень риска, относительно: • жалоб (претензий), положительных отзывов от заинтересованных сторон (потребителей, контрагентов и др.); • негативных и позитивных сообщений о предприятии в средствах массовой информации; • результатов рекламной деятельности организации; • установленных фактов хищения, мошенничества в организации; • случаев разглашения сотрудниками конфиденциальной информации; • выявленных фактов использования в личных целях информации, полученной от клиентов и/или контрагентов. – мониторинга риска и реагирование на предложения учредителей, клиентов, контрагентов и других заинтересованных лиц; – контроля выполнения договорных обязательств; – участия предприятия в инвестиционных и других проектах с учетом деловой репутации контрагентов.	1. Проверка: – соблюдения установленных процедур управления репутационным риском; – достаточности контроля договорных обязательств; 2. Оценка: – эффективности распространения информации по установленным каналам (интернет, пресса, конференции и т. п.); – достаточности и объективности информации для формирования отчетности в области устойчивого развития; – эффективности процедур управления репутационным риском.
Производственный риск	Источники информации: – формализованные системы менеджмента, основанные на международно-признанных стандартах; – система менеджмента, основанная на использовании стандартов безопасности и качества продукции, профессиональной безопасности, окружающей среды (ИСО серии 9000, 14000; 22000, OHSAS др.).	1. Проверка: – системы качества и безопасности продукции; – системы охраны окружающей среды; – требований к профессиональной безопасности. 2. Оценка (подтверждение) соответствия системы менеджмента требованиям стандартов.

Учитывая, что элементы внутреннего контроля содержатся во многих внутренних регламентных документах, предлагается утвердить целостную структуру внутреннего контроля в обобщающем документе, который должен содержать информацию по всем уровням управления и контрольным службам, об уровне и формах контроля, а также организационных процедурах его выполнения.

В качестве примера решения поставленных задач может служить представленный ниже порядок закрепления контрольных функций по уровням и формам контроля за руководителями подразделений организации, которые в меру своих должностных полномочий, обязанностей и ответственности должны выполнять определенные контрольные функции.

1. В порядке *индивидуального предварительного контроля* осуществлять:

- контроль за подбором и расстановкой кадров;
- разработку и контроль соблюдения критериев квалификационных и личностных характеристик сотрудников;
- распределение должностных обязанностей с обеспечением исключения конфликта интересов;
- предоставление одному и тому же подразделению или сотруднику права:
- санкционирование совершения хозяйственных операций;
- измерение, мониторинг и контроль рисков тех операций (основного бизнеса), в которых он может возникнуть;
- действия в любых других областях, где может возникнуть конфликт интересов.

2. В порядке *индивидуального текущего контроля* обеспечивать:

- соблюдение подчиненным сотрудником установленных должностных обязанностей;
- проверку отчетов о работе подчиненных им сотрудников, осуществляемых на постоянной основе;
- наличие процедур и механизмов, направленных на исключение выхода работника за пределы установленного ему объема и состава производственно-хозяйственных, финансово-экономических операций;
- соответствие условий осуществляемых работником операций нормативным документам, регулирующим производство продукции (услуг); контроль рисков по следующим параметрам:
 - соблюдение приемлемого размера потерь, который предприятие может себе позволить (лимит потерь) для основных видов деятельности и(или) продуктов;
 - уровень риска по осуществленным операциям;
 - соблюдение установленных операций и их объемов, выше которых решения о проведении операции принимаются вышестоящим руководителем или органом управления (например, коллегиальным органом) и их надлежащее отражение в бухгалтерском учете;
 - своевременное информирование руководителей предприятия (его подразделений) обо всех операциях, превышающих установленные лимиты (пределы).

3. В порядке *индивидуального последующего контроля* организовывать:

- физический контроль;
- разделение ответственности за хранение и использование материальных ценностей;
- охрану помещений для хранения материальных ценностей;
- контроль соблюдения порядка оформления первичных и бухгалтерских документов, платежных обязательств и расчетов;
- проведение процедур сверки, согласования и визирования;
- контроль проведения учетных операций с депозитными/кредитными договорами, ценными бумагами;
- процедуры формирования на основании первичных документов балансовых данных;
- контроль законности списания с бухгалтерского баланса недостач, дебиторской задолженности и прочих потерь;
- регулярное рассмотрение результатов проведенных работником операций вышестоящим руководителем;
- контроль соблюдения финансовой и кассовой дисциплин;

– контроль за доступом работников к информации, установленный внутренними регламентирующими документами организации.

4. В порядке *управленческого предварительного контроля* обеспечивать:

– подготовку и представление вышестоящему руководству организации предложений о системе внутренних организационных решений, которые необходимо принять для достижения поставленных стратегических целей;

– разработку мер, необходимых для эффективного управления и мониторинга рисков;

– оценку, постоянное наблюдение и своевременное информирование вышестоящего руководства о внешних факторах, влияющих на прогноз ситуации (технической, экономической, социальной) в соответствующем секторе экономики;

– подготовку и представление для рассмотрения и утверждения процедур оптимизации принимаемых рисков;

– определение и документальное оформление перечня непредвиденных обстоятельств в отношении которых разрабатываются планы действий и процедуры их проверки.

5. В порядке *текущего управленческого контроля* обеспечивать:

– количественные и качественные значения рисков;

– оперативность и достоверность информации для руководителей организации о текущем состоянии показателей риска и всех фактах, которые могут оказать негативное влияние на бизнес-процессы;

– соблюдение принятых от имени предприятия обязательств и проведения расчетов по ним;

– соответствие практики проведения операций нормам действующего законодательства и обычаями делового оборота;

– соблюдение на практике принципа коллегиальности принятия решений в случаях, когда такой подход принят в организации;

– соблюдение юридической правомерности и экономической целесообразности совершаемых операций;

– контроль информации для формирования финансовой (бухгалтерской) и другой управленческой отчетности;

– наличие системы контроля конкурентоспособности качества и стоимости предлагаемых предприятием продуктов (услуг) на рынке, сравнения их с аналогичными продуктами (услугами) других предприятий;

– оценку своевременности реагирования на действия конкурентов, а также на изменения хозяйственной конъюнктуры в соответствующем секторе экономики.

6. В порядке *управленческого последующего контроля* обеспечивать:

– контроль компьютерных систем с целью обеспечения бесперебойной и непрерывной работы и контроль обработки хозяйственно-финансовых операций и др.;

– защиту от несанкционированного доступа и распространения конфиденциальной информации;

– осуществление проверок выполнения сотрудниками установленных процедур на различных участках деятельности с учетом объема и характера осуществляемых операций, присущих им рисков, частоты и характера изменений, происходящих в направлениях деятельности подразделения;

– документирование фактов отклонений от установленных параметров, порядка осуществления операций и внутреннего контроля;

– своевременное доведение информации о каждом отклонении и/или результатов проверок до сведения высшего руководства предприятия и руководителей подразделений;

– разработку и контроль мероприятий, направленных на устранение выявленных проверками недостатков (нарушений, несоответствий).

Использование на практике предлагаемых подходов к организации внутреннего контроля и аудита позволит:

- улучшить организационную структуру хозяйствующего субъекта и функций управления по осуществлению внутреннего контроля, включая контроль рисков;
- повысить эффективность планирования и осуществления внутреннего контроля с учетом рисков, присущих подразделениям организации;
- обеспечить качественный контроль формирования информационного обеспечения контрольных процедур и отчетности по результатам проверки.

Библиографический список:

1. Маккарти Мэри Пэт, Флинн Тимоти П. Риск. Управление риском на уровне топ-менеджеров и советов директоров. При участии Роба Браунштейна / Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 215 с.
2. Резяпова А.М. Теоретические основы риск - ориентированного внутреннего контроля // Аудитор, 2011, -№8, с. 21 – 25.
3. Сонин А.М. Внутренний аудит: Современный подход. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 64 с.
4. Энциклопедия финансового риск-менеджмента / Под ред. А.А. Лобанова и А.В. Чугунова. – 4-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2009. – 932 с.

© 2015 г.

М.А. Лабоськин

ОСОБЕННОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СТАТУСА ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА КАК НАЛОГОВОГО РЕЗИДЕНТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В СВЯЗИ С ПОЛУЧЕНИЕМ ДОХОДА ПО НАЙМУ

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

(E-mail: laboskin07@rambler.ru)

Вопрос определения статуса физического лица как налогового резидента РФ в связи с получением дохода от осуществления трудовой деятельности, приобрел особую актуальность вследствие активизации в последнее десятилетие процесса притока в РФ трудящихся-мигрантов. При этом неоднозначность определения понятия налогового резидента, содержащегося в НК РФ и в Соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных РФ с иностранными государствами, граждане которых получают в РФ доходы от работы по найму, порождает определенные вопросы.

Согласно пункту 2 статьи 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

При определении статуса налогового резидента необходимо учитывать международные договоры (соглашения, конвенции) об избежании двойного налогообложения¹.

С 1992 года по настоящее время Россией заключено 83 межправительственных соглашения (конвенции) и один межгосударственный договор² об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, из которых 78 соглашений являются действующими. Продолжают также действовать 2 соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные СССР с Малайзией и Японией.

Следует отметить, что до внесения Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» НК РФ не содержал определение понятия «налоговый резидент».

Также не использовался термин «резидент» и в типовом Соглашении об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, одобренном Постановлением Правительства РФ

¹ Международный договор может иметь различное наименование – «договор», «соглашение», «конвенция», «протокол». Независимо от наименования международный договор представляет собой международное соглашение, заключенное РФ с иностранным государством в письменной форме и регулируемое международным правом независимо от конкретного наименования.

² Договор между РФ и США об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения налогов на доходы и капитал от 17.06.1992.

от 28.05.1992 № 352 «О заключении межправительственных Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества»³. Исходя из системного толкования положений статьи 12 типового Соглашения под резидентами следовало понимать лиц с постоянным местопребыванием в одном из Договаривающихся Государствах в течение периода или периодов, не превышающих в совокупности 183 дней в соответствующем календарном году. При этом «лицо с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся государстве» означает любое лицо, которое, по законодательству этого Государства, подлежит в нем налогообложению на основе своего местожительства.

В типовое Соглашение об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество, одобренном Постановлением Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»⁴, признавшим утратившим силу Постановление Правительства РФ от 28.05.1992 № 352, понятие «резидент» уже введено. Под «резидентом Договаривающегося Государства» в данном типовом Соглашении понимается «любое лицо, которое в соответствии с законодательством этого Договаривающегося Государства подлежит в нем налогообложению на основании его местожительства.».

Действующими Соглашениями об избежании двойного налогообложения, заключенными Россией, предусматривается, что вознаграждение, получаемое лицом с постоянным местожительством в одном из участвующих в соглашении государств в отношении работы по найму, осуществляемой в другом государстве-участнике соглашения, облагается налогом только в государстве, *в котором такое лицо имеет постоянное местожительство*, при следующих условиях:

- а) получатель вознаграждения находится в другом государстве (в течение периода или периодов, не превышающих в совокупности 183 дней в соответствующем календарном году)⁵;
- б) вознаграждение выплачивается нанимателем или от имени нанимателя, не являющегося лицом с постоянным местопребыванием в другом договаривающемся государстве;
- в) расходы по выплате вознаграждения не несет постоянное представительство или постоянная база, которые наниматель имеет в другом договаривающемся государстве.».

Следует также отметить, что пункты «б»–«в» в заключенных РФ Соглашениях об избежании двойного налогообложения дословно воспроизводят редакцию данных пунктов, содержащуюся в типовом Соглашении об избежании двойного налогообложения, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 28.05.1992 № 352. Исключение составляет только соглашение с Республикой Беларусь, в котором в пункте 2 статьи 14 «Доходы от работы по найму» отсутствует подпункт «а» типового Соглашения⁶.

Формулируя текст подпункта «а» статьи «Доходы от работы по найму»⁷ при заключении соглашений об избежании двойного налогообложения, государства нередко отступают от его типовой формы. Так, соглашения с участием РФ содержат следующие редакции этого пункта:

1. Получатель находится в другом государстве в течение периода или периодов, не превышающих в совокупности 183 дней:
– *в течение любого двенадцатимесячного периода* (соглашения с Австрией, Великобританией, Намибией, Норвегией, Туркменистаном);

³ Постановление не опубликовано. Доступно в СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Собрание законодательства РФ. 2010. № 10. Ст. 1078.

⁵ Здесь и в п. «б»–«в» под «другим договаривающимся государством» понимается государство, принимающее мигранта.

⁶ Протоколом к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21 апреля 1995 года, подписанным Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь 24 января 2006 года, внесены уточнения в отношении налогообложения доходов, полученных от работы по найму. Особенности применения Протокола будут рассмотрены ниже.

⁷ В отдельных соглашениях данный вопрос регулируется статьями, озаглавленными «Работа по найму» или «Зависимые личные услуги».

- в соответствующем налоговом году, установленном в этом другом государстве (соглашение с Ирландией);
- в любом соответствующем двенадцатимесячном периоде (соглашения с Египтом, Индией, КНДР, Чехией, Югославией);
- в рамках любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем налоговом году (соглашения с Данией, Италией, Ливаном, Нидерландами, ФРГ);
- в рамках любого непрерывного двенадцатимесячного периода, приходящегося на один финансовый год или на два смежных финансовых года, учитываемых при налогообложении (соглашение с Францией);
- в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в данном финансовом году такого другого государства (соглашение с Австралией);
- за любые 12 месяцев (соглашение с Казахстаном);
- в течение любого двенадцатимесячного периода со дня его прибытия в это другое государство (соглашение с Канадой);
- в течение периода или периодов, не превышающих в совокупности 183 дня в соответствующем календарном году в отношении присутствия в Российской Федерации и 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем финансовом году в отношении присутствия в Израиле (соглашение с Израилем).

2. Получатель осуществляет работу в другом договариваемся государстве в течение периода или периодов, не превышающих:

- в совокупности 183 дней в течение любых 12 непрерывно следующих один за другим месяцев текущего финансового года или двух смежных лет, учитываемых для налогообложения (соглашение со Словакией);
- в общей сложности 183 календарных дней в течение календарного года (соглашение с Украиной).

Как правило, соглашения учитывают факт нахождения в одном из договаривающихся государств в течение 183 дней, и только соглашения с Украиной и Словакией – осуществление работы в течение этого срока.

С отступлением от типового Соглашения в ряде соглашений исчисляется также время нахождения работающего по найму лица на территории участвующего в соглашении государства: наряду с календарным годом, предусмотренным типовым Соглашением, берется также финансовый или налоговый год.

В соглашении с Канадой отсчет 183-дневного срока начинается со дня прибытия лица в договариваемое государство⁸.

Среди соглашений данного вида в части, касающейся привязки к 183 дням, превысив которые лицо приобретает статус налогового резидента страны пребывания, выделяется соглашение России с Индонезией, в котором этот срок установлен не превышающим в совокупности 90 дней в течение любого соответствующего календарного года⁹.

Остальные соглашения воспроизводят редакцию типового Соглашения. Среди таких соглашений, например, соглашения с Болгарией, Китаем, Люксембургом, США, Турцией, Швецией.

Следующее отступление от формулировки статьи 12 «Доходы от работы по найму» типового Соглашения касается определения лица, на которое распространяются условия, установленные подпунктами «а»–«с» пункта 2 указанной статьи.

В типовом Соглашении к таким лицам отнесено лицо с постоянным местожительством в одном из договаривающихся государств. Типовая формулировка содержится в 19-ти

⁸ Соглашение между Правительством РФ и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 5 октября 1995 г. // Собрание законодательства РФ. 1997. № 25. Ст. 2805.

⁹ Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Индонезия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы от 12 марта 1999 г. // Собрание законодательства РФ. 2003. № 6. Ст. 511.

Соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных Россией¹⁰. В одном Соглашении к таким лицам отнесено лицо с постоянным местопребыванием в одном из договаривающихся государств¹¹, в 56 соглашениях – резидент¹².

Как сказано выше, в Соглашении с Республикой Беларусь в пункте 2 статьи 14 «Доходы от работы по найму» отсутствует подпункт «а» типового Соглашения. Между тем, учитывая положения Соглашения между РФ и Республикой Беларусь от 24.01.2006 «Об обеспечении равных прав граждан Российской Федерации и Республики Беларусь на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства на территориях государств-участников Союзного государства»¹³ пунктом 1 статьи 1 Протокола к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 24.01.2006¹⁴ устанавливается, что с учетом положений статьи 14 Соглашения вознаграждение, получаемое физическим лицом с постоянным местожительством в одном Договариваемом государстве (гражданином Российской Федерации или Республики Беларусь) в отношении работы по найму, осуществляемой в другом Договариваемом государстве в течение периода нахождения в этом другом Договариваемом государстве, составляющего не менее 183 дней в календарном году, либо непрерывно в течение 183 дней, начавшихся в предшествующем календарном году и истекающих в текущем календарном году, может облагаться налогом в этом другом Договариваемом государстве в порядке и по ставкам, предусмотренным в отношении лиц с постоянным местожительством в этом Договариваемом государстве.

При этом в соответствии с пунктом 2 данной статьи налоговый режим, установленный в пункте 1 статьи 1, применяется *с даты начала работы по найму в другом Договариваемом государстве, длительность которой в соответствии с трудовым договором составляет не менее 183 дней.*

В случае прекращения лицом с постоянным местожительством в одном Договариваемом государстве работы по найму в другом Договариваемом государстве до истечения 183 дней нахождения в другом Договариваемом государстве производится *перерасчет налоговых обязательств указанных лиц по ставкам и в соответствии с порядком, действующими в отношении физических лиц, не являющихся лицами с постоянным местожительством в этом другом государстве.*

Таким образом, для граждан Республики Беларусь Протоколом установлен особый порядок определения их налогового статуса в РФ, который не совпадает с порядком, отраженным в статье 207 НК РФ. Гражданин Республики Беларусь признается налоговым резидентом Российской Федерации, если он заключает трудовой договор на 183 дня и более.

При этом статус налогового резидента РФ гражданин Беларуси приобретает *с момента заключения трудового договора на срок от 183 дней.* В связи с чем НДФЛ с такого лица по ставке 13 % взимается с момента получения дохода.

¹⁰ Соглашения с Албанией, Болгарией, Великобританией, Венгрией, Данией, Израилем, Ирландией, Канадой, Китаем, Кореей, Люксембургом, Монголией, Польшей, Румынией, Словакией, США, Турцией, Швецией, ЮАР.

¹¹ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Социалистической Республики Вьетнам об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 27.05.1993 // Бюллетень международных договоров. 1999. № 12. С. 6-20.

¹² Соглашения с Австралией, Австрией, Азербайджаном, Аргентиной, Арменией, Бельгией, Ботсваной, Бразилией, Грецией, Грузией, Египтом, Индией, Индонезией, Ираном, Исландией, Испанией, Италией, Казахстаном, Катаром, Кипром, Киргизией, КНДР, Кубой, Кувейтом, Ливаном, Литвой, Македонией, Мали, Мальтой, Марокко, Мексикой, Молдовой, Намибией, Нидерландами, Новой Зеландией, Норвегией, Португалией, Сирией, Сингапуром, Словенией, Таджикистаном, Таиландом, Туркменистаном, Узбекистаном, Украиной, Филиппинами, Финляндией, ФРГ, Францией, Хорватией, Чехией, Чили, Швейцарией, Шри-Ланкой, Эфиопией, Югославией.

¹³ Бюллетень международных договоров. 2009. № 7. С. 70-73.

¹⁴ Бюллетень международных договоров. 2007. № 11. С. 46-48.

Единственным основанием для утраты белорусским гражданином статуса налогового резидента будет расторжение трудового договора до истечения 183 дней подряд после его заключения. В таком случае производится перерасчет НДФЛ по ставке 30 % за весь период работы лица до расторжения договора¹⁵.

Выдача подтверждения статуса налогового резидента РФ (далее – Подтверждение) осуществляется гражданам РФ, иностранным гражданам и лицам без гражданства, поставленным на учет в налоговых органах и осуществляющим уплату на территории РФ налогов и сборов, предусмотренных договорами (соглашениями, конвенциями) об избежании двойного налогообложения, Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных.

Гражданам РФ, иностранным гражданам и лицам без гражданства Подтверждение осуществляется путем выдачи справки установленного образца и, с учетом их фактического нахождения в Российской Федерации и положений пункта 2 статьи 207 НК РФ, может быть выдано за текущий год не ранее 3 июля.

Документами, подтверждающими фактическое нахождение граждан на территории РФ, являются:

- сведения из табеля учета рабочего времени;
- копии страниц паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы;
- данные миграционных карт;
- документы о регистрации по месту жительства (пребывания), оформленные в порядке, установленном законодательством РФ.

Возврат излишне удержанный НДФЛ в связи с изменением налогового статуса производит не налоговый агент, а налоговая инспекция.

Таким образом, учитывая, что Россией заключены соглашения об избежании двойного налогообложения с большинством государств мира, определение статуса налогового резидента РФ в отношении физических лиц, получающих в РФ доходы от работы по найму, как правило основывается на положениях этих соглашений, дающих определение понятия «резидент».

Во избежание трудностей, связанных с толкованием положений соглашений, относящихся к определению понятия «резидент», представляется целесообразным привести это понятие в соответствие с определением «налогового резидента», данным в пункте 2 статьи 207 НК РФ.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) //Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>.
2. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Социалистической Республики Вьетнам об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 27.05.1993 // Бюллетень международных договоров. 1999. № 12. С. 6-20.
3. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21 апреля 1995 года // Бюллетень международных договоров. 1997. № 5. С. 59-72.

¹⁵ В отношении применения положений указанного Протокола отсылаем к Постановлению Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.03.2015 № 13АП-4805/2015 по делу № А21-1107/2014.

4. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 5 октября 1995 г. // Собрание законодательства РФ. 1997. № 25. Ст. 2805.
5. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Индонезия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы от 12 марта 1999 г. // Собрание законодательства РФ. 2003. № 6. Ст. 511.
6. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Индонезия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы от 12 марта 1999 г. // Собрание законодательства. 2003. № 6. Ст. 511.
7. Соглашение между Российской Федерацией и Республикой Беларусь «Об обеспечении равных прав граждан Российской Федерации и Республики Беларусь на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства на территориях государств-участников Союзного государства» от 24 января 2006 // Бюллетень международных договоров. 2009. № 7. С. 70- 3.
8. Протокол к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21 апреля 1995 года, подписанным Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь от 24 января 2006 года // Бюллетень международных договоров. 2007. № 11. С. 46-48.
9. Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436.
10. Постановлением Правительства РФ от 28.05.1992 № 352 «О заключении межправительственных Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // Не опубликовано. Доступно в ИПС «КонсультантПлюс».
11. Постановление Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 2010. № 10. Ст. 1078.
12. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.03.2015 № 13АП-4805/2015 по делу № А21-1107/2014 // Не опубликовано. Доступно в СПС «КонсультантПлюс».

© 2015 г.

Е. Е. Смолицкая

ЮРИДИЧЕСКАЯ ТЕХНИКА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫХ ИНСТИТУТОВ В НАЛОГОВОМ ПРАВОТВОРЧЕСТВЕ

Смолицкая Елена Евгеньевна – аспирантка Воронежского государственного университета, преподаватель правовых дисциплин Воронежского юридического техникума

(E-mail: amylenea@yandex.ru)

Налоговое право возникло намного позже гражданского – в XIX веке. Причиной развития системы налогов, как писали классики финансового права, стало бурное развитие военного дела, промышленности и образования, что породило повышение расходов государства и поиск новых источников их финансирования¹.

Поскольку при образовании новой отрасли права её юридическая техника находится в зачаточном состоянии, заимствование правовых конструкций из иных отраслей неизбежно. В вопросе регулирования имущественных отношений, которые составляют ощутимую долю предмета налогового права, самой развитой отраслью права выступало и поныне выступает гражданское право. К моменту зарождения налогового права оно было уже достаточно развито, что создавало возможность новому правовому образованию заимствовать уже устоявшуюся гражданско-правовую терминологию и правовые средства.

И хотя налоговый законодатель стремится разрабатывать собственные правовые конструкции, до сих пор процесс налогового правотворчества не обходится без использования гражданско-правовых институтов и норм.

Имущественные отношения в налоговом праве, так же, как и в гражданском праве, имеют определённую логику развития², которая подчиняется издревле существующим имущественным алгоритмам. Имущественные алгоритмы представляют собой определённую последовательность действий, которые могут производиться с экономическим благом: оно может быть передано одним субъектом другому, возвращено, удержано, истребовано; за пользование чужим экономическим благом взимается материальная компенсация (обычно в виде процентов) и т.д. Когда перед налоговым законодателем стоит задача разработать правовые механизмы на основе имущественных алгоритмов, то гражданско-правовые институты для него служат примером успешного решения данной задачи.

Законодатель использует одни гражданско-правовые институты в качестве «образцов» для разработки собственных налогово-правовых конструкций, другие – заимствует полностью или в части.

С разной степенью видоизменения были заимствованы в налоговое законодательство из гражданского институты представительства, залога, поручительства, банковской гарантии. Институт возмещения убытков упоминается в НК РФ и часто применяется в налоговых спорах. Институт

¹ Лебедев В.А. Финансовое право. Серия «Золотые страницы финансового права». М., 2000. С. 51-53; Тургенев Н. И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. Серия «Золотые страницы финансового права». М., 1998. С. 125-128; Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 36-43.

² Карасёва М. В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. 2010. № 11. С. 60.

пени регулируется налоговым законодательством самостоятельно, но, в сущности, напоминает аналогичный гражданско-правовой институт: налоговая пеня была разработана на основе гражданско-правовой.

При этом налоговый законодатель самостоятельно выбирает, какие институты и в какой степени заимствовать. Имущественные алгоритмы могут облекаться в разную правовую форму.

Исследуя правовую природу процентов, начисляемых на излишне уплаченные или излишне взысканные суммы налогов при их возврате, Е.В. Килинкарлова отмечает, что имущественное положение налогоплательщика, в принципе, может быть восстановлено как в рамках гражданского, так и в рамках финансового права³. Как мы видим, законодатель избрал публично-правовую модель и закрепил проценты в ст. 78 и 79 НК РФ.

Или, например, можно было бы налогово-правовыми нормами регулировать все меры обеспечения исполнения налоговой обязанности, а не только пеню и банковскую гарантию, но законодатель решил привлечь гражданское законодательство к регулированию залога и поручительства в налоговых отношениях.

Любопытно, что в США за налоговые правонарушения наступает гражданско-правовая ответственность. Мерами этой ответственности выступают пеня и крупное денежное взыскание, что позволяет восстановить нанесённые государству имущественные потери и наказать налогоплательщика. При этом «судебный гражданско-правовой порядок рассмотрения спора обеспечивает процессуальное равенство налогоплательщика и налогового органа»⁴.

Приведённые примеры показывают, что решать различные задачи налогово-правового регулирования имущественных отношений можно как посредством публично-правовых, так и посредством частноправовых механизмов. Выбор остаётся за законодателем и зависит от типа правовой системы и традиций.

Кроме того, выбор правовых средств и определение объёма заимствования в налоговое право гражданско-правовых норм носит политический характер. С заимствованием каждой нормы гражданского права в налоговую сферу привносится элемент диспозитивности, и баланс публичных и частных интересов смещается в сторону частных интересов. Это влияет на стандарт взаимодействия государства с частными субъектами, а значит, и на политическую ситуацию в целом.

Как результат, происходит синтез правовых механизмов. И в этом процессе использование гражданско-правовых институтов носит «технический» (точнее – юридико-технический) характер.

Анализ юридической техники налогового законодательства показывает, что существуют следующие способы заимствования в него гражданско-правовых институтов:

- отсылка к гражданскому законодательству применительно к целому институту (примером служат отсылочные нормы о залоге и поручительстве в п. 7 ст. 73, п. 6 ст. 74 НК РФ);
- отсылка к отдельным нормам гражданского законодательства (например, в вопросах круга законных представителей физического лица и порядка выдачи доверенности положения п. 2 ст. 27 и п. 3 ст. 29 НК РФ отсылают к гражданскому законодательству);
- трансформация по форме, т.е. включение в налоговое законодательство гражданско-правовых норм текстуально с изменением формулировок (примером служат нормы о законных представителях организации в п. 1 ст. 27 и ст. 28 НК РФ);
- трансформация по содержанию, т.е. включение норм гражданского права в налоговое законодательство в переработанном виде (могут устанавливаться отдельные особенности, например, запрет последующего залога в п. 4 ст. 73, введение полной ответственности поручителя в п. 2 ст. 74 НК РФ; может происходить принципиальное изменение норм, примером чего служат большинство норм, регулирующих банковскую гарантию и пеню в налоговом праве – ст. 74.1 и 75 НК РФ).

³ Килинкарлова Е.В. Зачёт и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей. М., 2010. С. 44-46.

⁴ Егоров А.Е. Особенности гражданско-правовой ответственности за налоговые правонарушения в США // Налоговед. 2009. № 1. С. 65-71.

Термины «трансформация по форме» и «трансформация по содержанию» взяты нами из международно-правовой доктрины, где они обозначают способы включения международных норм в национальное законодательство⁵.

Большинство гражданско-правовых норм при заимствовании в налоговое законодательство были трансформированы именно по содержанию. Трансформация по содержанию подразумевает изменение самой нормы ввиду необходимости приведения её в соответствие с особенностями воспринимающего правового образования. Так, в международном праве трансформация содержания норм допустима ввиду необходимости учёта национальных правовых традиций. При заимствовании гражданско-правовых норм и институтов в налоговое право этот механизм также востребован.

Если мы, перенося норму из гражданского права в налоговое, хотим, чтобы она не мешала, а, наоборот, способствовала слаженному правовому регулированию в новой для себя отрасли, то нужно позаботиться о том, чтобы эта норма «вписалась» в воспринимающую её отрасль права. Налоговое право имеет собственные цели правового регулирования. В нём иным образом, нежели в гражданском праве, соотносятся правовые статусы субъектов, оно характеризуется юридической централизацией вместо юридической децентрализации, имеющей место в отраслях частного права. Кроме того, налоговое право стремится к повышенной защите публичного интереса, что требует некоторого ограничения диспозитивности и включения в законодательство дополнительных гарантий.

Поэтому и приходится подстраивать многие гражданско-правовые нормы под налоговые правовые принципы и методы регулирования, под защиту уже не частного, а публичного интереса.

Например, когда залогом или поручительством обеспечивается уплата налога при её отсрочке, государству нужны гарантии того, что необходимая сумма поступит в казну, ибо от этого зависит выполнение государством своих публичных обязательств перед гражданами (финансирование здравоохранения, образования и т. д.). Именно поэтому в налоговом законодательстве установлен запрет последующего залога, т.е. имущество, заложенное в обеспечение уплаты налогов, не может быть больше нигде заложено, и введена полная ответственность поручителя, в то время как в гражданском праве допускается частичная ответственность (ст. 361 ГК РФ).

По тем же мотивам был трансформирован институт банковской гарантии. В частности, установлено, что банковская гарантия должна быть безотзывной и непередаваемой (пп. 1 п. 5 ст. 74.1 НК РФ); императивно закреплены правила определения срока действия и суммы банковской гарантии (пп. 3 и 4 п. 5 ст. 74.1 НК РФ); установлен пятидневный срок исполнения требования по банковской гарантии (п. 7 ст. 74.1 НК РФ); ограничено право гаранта отказать в удовлетворении требования об уплате денежной суммы и т. д.

В результате такого заимствования гражданско-правовых институтов соответствующие отношения в налоговой сфере комплексно регулируются нормами налогового и гражданского права. Исключение составляет, пожалуй, только институт пени, который был полностью трансформирован и самостоятельно регулируется налоговым законодательством.

Проблема трансформации норм тесно связана с проблемой т. н. «межотраслевой адаптации частноправовых конструкций», ставшей предметом научной дискуссии.

Следует начать с определения понятия межотраслевой адаптации, которому придаются подчас противоположные смыслы. Г.Н. Богдановская понимает под межотраслевой адаптацией применение конструкций частного права в неизменном, не искаженном публично-правовыми оттенками понимании⁶, а М.В. Карасёва и А.Н. Костюков – наоборот, подразумевают искажение, трансформацию конструкций с учетом особенностей публично-правового регулирования⁷.

⁵ Мингазов Л.Х. Эффективность норм международного права. Казань, 1990. С. 188.

⁶ Богдановская Г. Н. Межотраслевая адаптация частноправовых конструкций // Вестник ВАС РФ. 2009. № 6. С. 48-56.

⁷ Карасёва М.В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. 2010. № 11. С. 64; Костюков А.Н. Частноправовые конструкции в регулировании имущественных отношений // Налоговое и бюджетное право : современные проблемы имущественных отношений : материалы Междунар. науч.-практ. конф. Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. университета, 2012. С. 206-209.

На наш взгляд, наиболее верной является вторая позиция. Первоначально термин «адаптация» означал изменение организмов в связи с условиями внешней среды. С появлением кибернетики он стал широко применяться, в т. ч. в социальных науках, и пониматься как приспособление системы к изменившимся условиям среды⁸.

Если понимать правовой институт как систему (а это и есть небольшая система норм), а сферу его применения – как внешнюю среду, то любой правовой институт просто вынужден адаптироваться к той отрасли, куда он переносится в процессе заимствования.

Таким образом, адаптацию частноправовых конструкций в публично-правовом режиме следует определить как качественное изменение конструкций частного права в процессе приспособления к особенностям публично-правового режима, с тем, чтобы они могли служить целям повышенной защиты публичного интереса и обеспечения юридической централизации отношений.

На наш взгляд, такие явления, как трансформация гражданско-правовых норм и адаптация частноправовых конструкций в налоговом праве, имеют право на существование, а в определённых случаях даже необходимы. Это позволит облегчить процесс налогового правотворчества и обогатить инструментарий налогового права с одновременным обеспечением юридической централизации и защиты публично-правового интереса в налоговой сфере.

Библиографический список:

1. Богдановская Г.Н. Межотраслевая адаптация частноправовых конструкций // Вестник ВАС РФ. 2009. № 6. С. 48-56.
2. Егоров А.Е. Особенности гражданско-правовой ответственности за налоговые правонарушения в США // Налоговед. 2009. № 1. С. 65-71.
3. Карако П.С. Адаптация // Новейший философский словарь / Сост. А.А. Грицанов. Мн., 2003. С. 19.
4. Карасёва М.В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций / М.В. Карасёва // Закон. – 2010. – № 11. – С. 57-67.
5. Килинкарлова Е.В. Зачёт и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей / Е.В. Килинкарлова. – М. : Волтерс Клувер, 2010 г. – 160 с.
6. Костюков А.Н. Частноправовые конструкции в регулировании имущественных отношений // Налоговое и бюджетное право : современные проблемы имущественных отношений : материалы Междунар. науч.-практ. конф. Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. университета, 2012. С. 206-209.
7. Лебедев В.А. Финансовое право /В.А. Лебедев. – М. : Статут (серия «Золотые страницы финансового права»), 2000. – 460 с.
8. Мингазов Л.Х. Эффективность норм международного права / Л.Х. Мингазов; науч. ред.: Ю.Я. Баскин. – Казань: Изд-во Казан. ун-та, 1990. – 207 с.
9. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев // У истоков финансового права. – М. : Статут (серия «Золотые страницы финансового права России»), 1998. – С. 107-275.
10. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М.: Статут, 2002. – 555 с.

⁸ Карако П.С. Адаптация // Новейший философский словарь / Сост. А.А. Грицанов. Мн., 2003. С. 19.

© 2015 г.

Ю. А. Крохина

ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ЗАЩИТЫ НАЛОГОВОЙ ИНФОРМАЦИИ И ВОПРОСЫ ЕГО ОПТИМИЗАЦИИ

Крохина Юлия Александровна – профессор, заведующая кафедрой правовых дисциплин Высшей школы государственного аудита (факультета) Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова; профессор кафедры административного и финансового права Российского экономического Университета имени Г.В. Плеханова, д-р юрид. наук

(E-mail: jkrokhina@mail.ru)

Основой информации, необходимой органам государства для налогообложения, являются сведения об экономической деятельности налогоплательщика. Такую информацию в литературе называют налоговозначимой¹.

Анализ содержания ст. 102 НК РФ позволяет сделать вывод, что сведения, которые получают налоговые органы о деятельности налогоплательщиков, являются не только экономической информацией, но и содержат персональные данные налогоплательщиков, налоговых агентов и лиц, сопутствующих уплате налогов, которые попадают под режим защиты Федерального закона от 27.07.2006 № 152-ФЗ «О персональных данных».

Более того, согласно принятому в 2013 г. закону «О противодействии незаконным финансовым операциям» для налоговых органов возможен доступ к информации о счетах физических лиц. Сотрудники налоговых инспекций могут получать выписки о движении средств, сведения о суммах вкладов. Правда, возможен столь подробный запрос только в том случае, если в отношении отдельно взятого гражданина осуществляется проверка.

Следовательно, налоговозначимая информация – это особый тип информации, предназначенный исключительно для целей налогообложения, содержащий сведения об экономической деятельности налогоплательщика и его личные данные. Для ограничения доступа к подобного рода информации, обеспечения конституционных прав граждан на информацию и гарантии неприкосновенности их частной жизни, НК РФ был введен правовой режим налоговой тайны.

Необходимо обратить внимание, что право на информацию не закреплено в одной статье или части статьи Конституции России, оно выводится из норм разных статей Основного Закона. В его содержание как правило всего включаются правомочия на свободный поиск, получение, передачу, производство и распространение информации (ч. 4 ст. 29 Конституции России), а также обязанность установленных в законе субъектов предоставлять доступ к определенным сведениям (ч. 2 ст. 24 Конституции России)².

¹ Кучеров И.И. Налоговая тайна в системе мер защиты конфиденциальной информации / Налоговое право России: учебник / отв.ред. Ю.А. Крохина. – 6-е изд., испр. – М.: Норма, 2015. С. 403; Журавлева О.О. Проблемы взаимодействия налоговых систем Азиатско-Тихоокеанского региона / Глобализация и интеграционные процессы в Азиатско-Тихоокеанском регионе (правовое и экономическое исследование): монография / Н.М. Бевеликова, Н.Г. Доронина, О.О. Журавлева и др.; под ред. Т.Я. Хабриевой. М.: ИЗиСП, ИНФРА-М, 2014. С. 71; Алипченков А.Ю. Правовое регулирование информационного обмена участников налоговых правоотношений: Дис. ... к.ю.н. М., 2008. С. 79; Кучеров И.И., Торщин А.В. Налоговая тайна: правовой режим защиты информации. М.: ЮрИнфоР, 2003. С. 5.

² Травников Н.О. Конституционно-правовой анализ понятия «право на информацию» // Российский юридический журнал. 2014. N 4. С. 18 - 22.

Юридическое значение налоговой тайны состоит в том, что она обеспечивает защиту прав и законных интересов налогоплательщиков в отношении информации, отнесенной налоговым законодательством к охраняемым объектам.

В «Концепции обеспечения собственной безопасности Федеральной налоговой службы», утв. приказом ФНС России от 09.11.2011 № ММВ-7-4/738 защита сведений, содержащих налоговую тайну, названа в числе основных задач данного органа исполнительной власти. Решение этой задачи осуществляется в целях противодействия использованию налоговой информации в противоправных целях. В Концепции выделены факторы и условия (угрозы), влияющие на безопасность налоговых органов и относительно налоговой тайны названы следующие. В числе внешних угроз: техническое проникновение криминальных структур и отдельных лиц в базы данных персональных компьютеров, локальных сетей, средств связи, оргтехники и к сведениям на бумажных носителях с целью получения конфиденциальной информации, в том числе содержащей налоговую, для использования ее в противоправных целях. К внутренним угрозам безопасности относится возможность противоправных проявлений со стороны сотрудников налоговых органов, в том числе:

- проникновение в базы данных персональных компьютеров, локальных сетей, средств связи, оргтехники и к сведениям на бумажных носителях с целью получения конфиденциальной информации, в том числе содержащей налоговую, для использования ее в противоправных целях;

- незаконное получение и разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, хищение или утрата документов, содержащих такую информацию.

В отношении доступа к налоговой, банковской, личной или коммерческой тайне современные тенденции международного правового регулирования, межстранового взаимодействия по вопросам обмена информацией в целях борьбы с отмыванием денег и уклонением от уплаты налогов, а так же во избежание двойного налогообложения граждан, имеющих двойное гражданство, сводятся к ограничению круга органов, которые могут иметь доступ к охраняемой законом тайне.

В отличие от налогового законодательства Российской Федерации, законодательство многих зарубежных стран содержит общие принципы доступа к тайне, определяя в каких случаях можно истребовать и (или) разглашать какую-либо информацию о налогоплательщике³.

Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым вопросам (1988), разработанная ОЭСР совместно с Советом Европы в целях предотвращения уклонения от уплаты всех видов налогов, кроме таможенных пошлин⁴, а также законодательство ряда европейских стран разрешают использование административных источников, в том числе данных налоговой службы в той степени, в которой эти данные необходимы для разработки и распространения статистических данных, однако в названных актах так же существует общий принцип доступа к конфиденциальной информации, устанавливающий какая ее часть и в каком виде может быть раскрыта. В НК РФ подобный принцип отсутствует.

Закрепленное в действующем налоговом законодательстве РФ определение «налоговой тайны» исходит не из перечня сведений о налогоплательщике, не подлежащих разглашению, а из перечня субъектов, имеющих доступ к налоговой тайне. Перечень сведений, составляющих налоговую тайну, законодательно не закреплен, он формируется в процессе практической деятельности органов налогового контроля и находит закрепление в нормативных актах. Например, в письме Минфина России от 12.04.2011 г. № 03-02-08/41 установлено, что информация, отраженная в первичных документах налогоплательщика, которую налоговый орган получил при осуществлении налогового контроля, является налоговой тайной.

В этой связи, основная проблема в российской правоприменительной практике состоит в том, что объем сведений, относимых к налоговой тайне, изначально не является точно

³ См. например: Exchange of Information and Bank Secrecy, edited by Alexander Rust & Eric Fort, Wolters Kluwer, 2012. Р. 16; Кучеров И.И. Международное налоговое право: Учебник. М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. С. 309; Чжан Найгэнь. Обсуждение изменений китайской правовой системы под воздействием правовых положений ВТО // Юрист. 2011. N 1. С. 10; Сухаренко А. Транснациональная охота на уклонистов // ЭЖ-Юрист. 2014. N 20. С. 9..

⁴ «Совместная Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам» (ETS N 127) (Заклучена в г. Страсбурге 25.01.1988)

определенным, что порождает множественность подходов к толкованию его содержания, обжалование действий (бездействия) налоговых органов по вопросам предоставления информации о налогоплательщиках.

К сожалению, российское налоговое законодательство не идет по пути уточнения перечня сведений, охраняемых в режиме налоговой тайны. Усугубляет ситуацию периодическое появление проектов федеральных законов, направленных на расширение перечня субъектов, имеющих доступ к налоговой тайне. В некоторых случаях появление подобных законопроектов обусловлено не пониманием органов государственной и муниципальной власти пределов своей компетенции и предоставленных действующим законодательством возможностей по реализации своих полномочий.

Так, 18 ноября 2014 года Правительством РФ был внесен в Государственную Думу РФ проект Федерального закона «О внесении изменений в статью 26.22 Федерального закона «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и в статью 52 Федерального закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации». Названный законопроект был разработан в целях обеспечения доступа к сведениям, в том числе составляющим налоговую тайну, должностных лиц финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Согласно пояснительной записке сведения о налогоплательщиках необходимы должностным лицам финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований для формирования и обеспечения исполнения бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов.

На наш взгляд, предоставление таких полномочий региональным и муниципальным финансовым органам в рамках налогового законодательства излишне, поскольку бюджетным законодательством на сегодняшний день предусмотрено получение данными субъектами всей необходимой информации для эффективного бюджетного планирования. В частности, финансовые органы в соответствии с пунктом 1 статьи 172 БК РФ имеют право получать необходимые сведения от иных финансовых органов, а также от иных органов государственной власти, органов местного самоуправления.

Порядок взаимодействия между финансовыми органами субъектов Российской Федерации, муниципальными финансовыми органами и налоговыми органами определен Постановлением Правительства РФ от 12.08.2004 г. № 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов». В данном подзаконном акте перечисляется, какую именно информацию обязаны передавать налоговые органы в финансовые органы субъектов Российской Федерации и в финансовые органы муниципальных образований. Данный перечень является закрытым, что вполне обоснованно, однако он достаточен для эффективного осуществления бюджетного процесса.

Для формирования и исполнения бюджетов финансовым органам не требуется обладать конкретной информацией о каждом налогоплательщике, поскольку на основании принципа бюджетной системы единства кассы зачисление всех кассовых поступлений и осуществление всех кассовых выплат осуществляется с единого счета бюджета, где не требуется информация о конкретных налогоплательщиках (Статьи 40, 2151 БК РФ).

Как видим, законодательство наделяет региональные и муниципальные финансовые органы правом получать необходимую информацию, необходимую для формирования и исполнения соответствующего бюджета. Однако такая информация не носит персонифицированный характер. В этой связи включение финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных финансовых органов в субъекты допуска к налоговой тайне, когда эти органы будут иметь право доступа к любым сведениям о налогоплательщике, для целей бюджетного процесса представляется избыточной, а для целей налогообложения – необоснованной.

Кроме того, нельзя забывать, что утечка информации о налоговой тайне – это очень ценная на рынке информация, которая может стоить очень больших денег. Эта информация представляет большой коммерческий интерес. Сведения конфиденциального характера, составляющие налоговую тайну, в первую очередь интересуют лиц, использующих их против компаний-налогоплательщиков. Такими лицами могут быть конкуренты, информация

может быть использована для определения финансовой устойчивости и перспектив развития предприятия. Налоговой тайной могут заинтересоваться организации, занимающиеся недружественными поглощениями и рейдерскими захватами бизнеса. Не стоит забывать и о коррупционных рисках, которые могут возникать в случае обладания большого количества государственных и муниципальных органов налоговозначимой информацией в отношении индивидуальных налогоплательщиков.

Но, несмотря на то, что институт налоговой тайны имеет важное значение для защиты прав налогоплательщиков, во многих странах (Швеция, Норвегия, Франция, Италия) законодательно закреплён принцип налоговой публичности⁵. Он означает, что наряду с обязанностью налоговых органов и их должностных лиц по неразглашению сведений о налогоплательщиках, существует возможность публикации определенных налоговозначимых сведений. Правовую основу налоговой публичности в данных странах составляет конституционное право каждого на ознакомление с документами и материалами органов государственной власти, непосредственно затрагивающими его права и свободы. В связи с тем, что обязанность по уплате налогов носит публично-правовой характер, ее неисполнение отдельным налогоплательщиком причиняет вред бюджетной системе государства и, тем самым, нарушает права и интересы всех граждан. Поэтому некоторые налоговые сведения, перечень которых строго регламентирован, признаются общедоступными, предоставляя, тем самым, всем налогоплательщикам право контролировать исполнение каждым его налоговой повинности. Реализуется принцип налоговой публичности путем ежегодной публикации общедоступных налоговых сведений.

Гарантией соблюдения режима налоговой тайны является юридическая ответственность за нарушение режима хранения и(или) использования налоговозначимой информации. Статья 102 НК РФ определяет два вида объектов нарушений режима налоговой тайны: разглашение налоговой тайны и утрата документов, в которых есть сведения, являющиеся налоговой тайной организации. За эти действия виновные привлекаются к ответственности. Субъектом данных правонарушений может быть только лицо, на которое в соответствии с законодательством была возложена обязанность соблюдать режим налоговой тайны.

Не является разглашением налоговой тайны предоставление налоговым органом ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков сведений об участниках этой группы, составляющих налоговую тайну.

Для правоприменительной практики большое значение имеет четкость и ясность правовых норм. К сожалению, понятие разглашения дано в ст. 102 НК РФ не совсем четко. Названный термин определяется как использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа государственного внебюджетного фонда, органа внутренних дел или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей. В литературе обоснованно критикуется это определение⁶. Как справедливо отмечает Е.В. Шеховцева, круг сведений составляющих налоговую тайну гораздо шире, и включает помимо сведений, составляющих коммерческую и производственную тайны, также и другие сведения о налогоплательщике. Кроме того, разглашение может выражаться не только в использовании и передаче сведений, но также в придании их огласке, например путем публикации в средствах массовой информации. Поэтому под разглашением тайны предлагается понимать виновное противоправное нарушение режима налоговой тайны, выразившееся в действии (бездействии) должностного лица налогового органа, органа внутренних дел или таможенного органа, в результате которого она стала доступна третьим лицам⁷.

Специальный правовой режим хранения и доступа сведений о налогоплательщике установлен п. 3 ст. 102 НК РФ. Данная норма означает обязанность налоговых органов обеспечить сохранность таких сведений, принять к этому все необходимые меры, поэтому их утрата образует состав правонарушения. Под утратой следует понимать любое противоправное выбитие

⁵ Налоговая тайна. Материал компании Roche&Duffay // URL: http://www.roche-duffay.ru/articles/tax_secretcy.htm.

⁶ См., например: Торшин А.В. Соотношение налоговой тайны с другими режимами защиты конфиденциальной экономической информации // Финансовое право. 2002. N 1. С. 14.

⁷ Шеховцева Е.В. Налоговая тайна: правовой режим охраны // Ленинградский юридический журнал. 2013. N 1. С. 38 - 42.

налоговозначимых сведений из владения соответствующего органа или лица, в том числе их уничтожение, в результате которого произошло нарушение прав налогоплательщика и иного лица либо охраняемых законом прав интересов общества или государства.

Действующим законодательством за разглашение и незаконное использование сведений, составляющих налоговую тайну, предусмотрена уголовная, административная, дисциплинарная ответственность.

Уголовная ответственность за незаконное получение и разглашение сведений составляющих налоговую тайну предусмотрена ст. 183 УК РФ. Однако диспозиция этой статьи по кругу субъекту и перечню противоправных существенно отличается от тех, что предусмотрены ст. 102 НК.

Кроме названного состава преступления, с учетом конкретных обстоятельств должностное лицо, виновное в утрате документов, составляющих налоговую тайну, может быть привлечено к ответственности по ст. 293 УК РФ - «Халатность». Под халатностью понимается неисполнение или ненадлежащее исполнение должностным лицом своих обязанностей, повлекшее причинение крупного ущерба. Такое неисполнение или ненадлежащее исполнение должностным лицом налогового органа, органа внутренних дел или таможенного органа, может повлечь за собой выход документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну, из владения соответствующего органа или лица, в том числе их уничтожение.

В правоприменительной практике не редко встает вопрос о праве налогоплательщика на компенсацию вреда, причиненного налоговыми органами вследствие нарушения режима налоговой тайны. Общие положения имущественной ответственности налоговых органов установлены ст. 35, 103 НК РФ и ст. 13 Федерального Закона «О налоговых органах». В соответствии с указанными статьями, убытки, причиненные налогоплательщику или его имуществу неправомерными действиями (бездействием) налоговых органов или их должностных лиц (в том числе предусмотренные п. 2, 4 ст. 102 НК РФ), подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду, за счет казны Российской Федерации (ст. 1069 ГК РФ).

Несмотря на то, что законодатель не указал в НК РФ и Федерального Закона «О налоговых органах» на возможность компенсации морального вреда в качестве способа защиты нарушенных прав налогоплательщиков и не предусмотрел такую возможность непосредственно в статьях, посвященных порядку защиты нарушенных прав, данное обстоятельство представляется возможным преодолеть. Во-первых, в соответствии с п. 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 20.12.1994 № 10 отсутствие в законодательном акте прямого указания на возможность компенсации причиненных нравственных или физических страданий по конкретным правоотношениям не всегда означает, что потерпевший не имеет права на возмещение морального вреда. Нормы же о взыскании морального вреда, вероятно, следует применять к налоговым отношениям постольку, поскольку это соответствует, в частности, принципу недопустимости причинения неправомерного вреда налогоплательщику.

В случае неправомерного разглашения информации о налогоплательщике ст. 12 ФЗ «О налоговых органах» предусматривает дисциплинарную ответственность должностных лиц налоговых органов за невыполнение или не надлежащее выполнение ими своих обязанностей. Это положение сходно с составом преступления, предусмотренным ст. 293 УК РФ, однако в отличие от халатности, такие действия не обязательно должны влечь за собой причинение крупного ущерба налогоплательщику.

Таким образом, анализ законодательного регулирования позволяет сделать следующие выводы. Налоговая тайна является правовым институтом налогового права, основанным на положениях Конституции РФ. В иных отраслях права (информационном, административном, уголовном и др.) содержатся нормы, обеспечивающие, гарантирующие и охраняющие налоговозначимую информацию.

Проблемы правоприменительной практики показывают, что законодателю следует продумать возможность перехода к формулированию понятия налоговой тайны не через определение перечня субъектов допуска к налоговой тайне, а через определение перечня сведений, составляющих налоговую тайну. Так же необходимо разработать общие принципы взаимодействия государственных и муниципальных органов с налоговой службой в части доступа к налоговозначимой информации.

© 2015 г.

Т. Ю. Солодимова

ПРОБЛЕМЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СТРУКТУР В РАМКАХ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА

Солодимова Татьяна Юрьевна – старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения Приволжского института повышения квалификации ФНС России

(E-mail: tusolod@mail.ru)

С 1 января 2014 года исчисление суммы транспортного налога на легковые автомобили производится с учетом повышающего коэффициента, установленного Федеральным законом от 23.07.2013 № 214-ФЗ¹. Данная норма применяется налогоплательщиками, на которых зарегистрирован автомобиль стоимостью более 3 млн рублей. Причем размер повышающего коэффициента зависит не только от стоимости автомобиля, но и от года его выпуска².

Так, например, если на плательщика зарегистрирован автомобиль средней стоимостью от 3 до 5 млн рублей включительно, с года выпуска которого прошло не более 1 года, то при расчете транспортного налога будет применяться повышающий коэффициент, значение которого – 1,5. Если с года выпуска этого же автомобиля прошло от 2 до 3 лет, то повышающий коэффициент составит – 1,1.

Если же зафиксирован факт регистрации легкового автомобиля средней стоимостью свыше 15 млн рублей, с года выпуска которого прошло не более 20 лет, то начисление налога будет производиться с коэффициентом 3 (рис. 1).

Стоимость, млн руб.	Коэффициент в зависимости от количества лет с года выпуска легкового автомобиля					
	до 1 года	От 1 до 2 лет	От 2 до 3 лет	до 5 лет	до 10 лет	до 20 лет
от 3 до 5	1,5	1,3	1,1			
от 5 до 10				2		
от 10 до 15					3	
от 15						3

Рис. 1. Повышающие коэффициенты для легковых автомобилей.

¹ Федеральный закон от 23.07.2013 № 214-ФЗ «О внесении изменений в статью 362 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» / [Электронный ресурс]: Источник публикации официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 23.07.2013, «Российская газета», № 161, 25.07.2013, «Собрание законодательства РФ», 29.07.2013, № 30 (Часть I), ст. 4047.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 06.04.2015) / [Электронный ресурс]: Первоначальный текст документа опубликован в изданиях «Российская газета», № 148-149, 06.08.1998, «Собрание законодательства РФ», № 31, 03.08.1998, ст. 3824. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Для того, чтобы узнать реальную стоимость своего автомобиля и выяснить, не попадает ли он в перечень дорогостоящих, необходимо воспользоваться Перечнем дорогостоящих автомобилей (далее – Перечень), который устанавливается федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере торговли (Министерством промышленности и торговли России, далее – Минпромторг России) и ежегодно не позднее 1 марта (начиная с 2014 г.) размещается на официальном сайте указанного органа в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»³. Фрагмент такого Перечня приведен на рис. 2.

№	Марка	Модель (Версия)	тип двигателя	объем двигателя, см ³	год выпуска
От 3 до 5 млн. рублей					
1	Audi	Q7 quattro	дизель	2967	2014
2	Audi	TT RS plus Coupe	бензин	2480	2014
3	Audi	S5 Cabrio quattro	бензин	2995	2014
4	Audi	TT RS plus Coupe	бензин	2480	2014
5	Audi	Q7 quattro	бензин	2995	2014
...					
166	Volkswagen	Phaeton	дизель	2967	2014
От 5 до 10 млн. рублей					
1	Aston Martin	V8 Vantage Coupe	бензин	4735	2014
2	Aston Martin	V8 Vantage Roadster	бензин	4735	2014
3	Aston Martin	V8 Vantage S Coupe	бензин	4735	2014
4	Audi	A8 Long Limousine quattro	дизель	4134	2014
5	Audi	RS6 Avant quattro	бензин	3993	2014

Рис.2. Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн руб.

Как видно из указанного Перечня, основными реквизитами, которые учитываются при определении повышающего коэффициента для начисления транспортного налога, являются марка и модель (версия) автомобиля, а также год его выпуска.

Согласно положениям главы 28 Налогового Кодекса РФ (далее – НК РФ) налогоплательщики – организации самостоятельно исчисляют транспортный налог (с 01.01.2014 с учетом повышающего коэффициента) и подают соответствующую декларацию в налоговые органы.

Налоговые органы в ходе камеральной налоговой проверки обязаны проконтролировать правомерность применения того или иного повышающего коэффициента при определении организациями налоговой базы по транспортному налогу, а также самостоятельно исчислить налог для физических лиц с учетом повышающих коэффициентов. Для этих целей необходимо, используя официальный сайт Минпромторг России, своевременно установить перечень дорогих легковых автомобилей, а значит и их владельцев.

В соответствии с п. 4 ст. 85 НК РФ органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств (в частности, ГИБДД), обязаны сообщать сведения о всех фактах их регистрации (снятия) и о владельцах транспортных средств в налоговый орган по месту своего нахождения. Порядок, состав и форматы передачи таких сведений установлены совместным Приказом МВД России и ФНС России от 31.10.2008 № 948/ММ-3-6/561⁴.

При этом следует отметить, что для передачи таких реквизитов как марка и модель (модификация) транспортного средства предусмотрено одно общее поле (рис. 3), которое не позволяет однозначно определить, относится ли данное транспортное средство к дорогостоящим

³ Официальный сайт Минпромторг России. URL: <http://minpromtorg.gov.ru>.

⁴ Приказ МВД России и ФНС России от 31.10.2008 № 948/ММ-3-6/561 «Об утверждении Положения о взаимодействии подразделений Госавтоинспекции и налоговых органов при представлении сведений о транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы» / [Электронный ресурс]: Источник публикации «Российская газета», № 12, 28.01.2009.

или нет, в то время, как данные, предоставляемые Минпромторг России, имеют совсем иной формат (рис. 2). Т. е. возникает необходимость уточнять, либо у налогоплательщика, либо в органах ГИБДД конкретную версию (модификацию) транспортного средства.

Государственный регистрационный знак
Предыдущий регистрационный знак
Идентификационный номер (VIN)
Марка, модель (модификация)
Код типа транспортного средства (ТС)
Категория ТС

Рис. 3. Пример обязательных для передачи реквизитов транспортного средства.

Следует также отметить, что отсутствие на текущий момент в ГИБДД единообразия при заполнении отдельных реквизитов транспортного средства (например, одна и та же марка автомобиля может передаваться в одном случае русскими буквами – БМВ, в другом - английскими BMW), не позволяет налоговым органам в автоматическом режиме однозначно идентифицировать искомый объект, а значит отобрать налогоплательщиков, на которых зарегистрированы дорогостоящие автомобили (рис. 4), т.к. в информации Минпромторг России марка данного автомобиля указана как BMW.

ФИО владельца ТС	ИНН	Государственный регистрационный знак	Идентификационный номер _VIN	Марка ТС
АБРАМОВ Иван АЛЕКСАНДРОВИЧ			ХТА212100М0836010	BA.32121
АВЕРИН АНДРЕЙ МИХАЙЛОВИЧ				KENWORTH T2000 6x4
АБРОСИМОВА МАРИНА			WBFA51020LM39957	БМВ Х5
АБРАМОВА НИНА ШИРЗАДОВНА			SCBCE63W15C024396	GENTLE CONTINENTAL
АБРОСИМОВ АЛЕКСЕЙ			WBAFF41010L119587	BMW X5
АБДЮШЕВ АЛЕКСАНДР			WBAPD91090WH7240	BMW X3
АБРАМОВА НАТАЛЬЯ ПЕТРОВНА			WBANA71080B606397	БМВ 530i
АБУСОВ АЛЕКСАНДР			WBAGA71070DA63263	БМВ-730i
АБРАМОВА Елена ДЖАМАЛОВНА			XTH241000M1415943	GA.32410
АБРОСИМОВА АННА ГРИГОРЬЕВНА			XTK212510M0281295	ИЖ21251010
АБРАМОВА ЛЮДМИЛА			WDB4632411X121394	MERCEDES BENZ G500
АВЕРИН ДМИТРИЙ ГЕННАДЬЕВИЧ			ХТА212130Y1471254	BA.321213

Рис. 4. Пример сведений, переданных из ГИБДД.

В связи с этим была проведена доработка программного обеспечения налоговых органов (СЭОД местного уровня), благодаря которой при расчете транспортного налога формирование повышающего коэффициента на дорогие автомобили теперь происходит с учетом уникального идентификационного номера (VIN), состоящего из 17 знаков (цифр и букв), в которых зашифрована информация об основных характеристиках транспортного средства, производителе и годе выпуска. Следует отметить, что структура кода VIN одина для всех автопроизводителей.

Своевременное техническое решение позволило сотрудникам налоговых органов заранее отобрать плательщиков транспортного налога, проконтролировать правомерность определения налоговой базы организациями и рассчитать налог физическим лицам. Однако, чтобы избежать необходимости дорабатывать программные продукты налоговых органов, целесообразнее было бы привести форматы представления сведений о дорогостоящих легковых автомобилях от различных структур к единому формату.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 06.04.2015) / [Электронный ресурс]: Первоначальный текст документа опубликован в изданиях «Российская газета», № 148-149, 06.08.1998, «Собрание законодательства РФ», № 31, 03.08.1998, ст. 3824. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Федеральный закон от 23.07.2013 № 214-ФЗ «О внесении изменений в статью 362 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» / [Электронный ресурс]: Источник публикации официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 23.07.2013, «Российская газета», № 161, 25.07.2013, «Собрание законодательства РФ», 29.07.2013, № 30 (Часть I), ст. 4047.
3. Приказ МВД России и ФНС России от 31.10.2008 № 948/ММ-3-6/561 «Об утверждении Положения о взаимодействии подразделений Госавтоинспекции и налоговых органов при представлении сведений о транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы» / [Электронный ресурс]: Источник публикации «Российская газета», № 12, 28.01.2009.
4. Официальный сайт Минпромторг России. URL: <http://minpromtorg.gov.ru>.