

Раздел VII.

Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Чуряев Александр Владимирович

доцент Академии ФСО России,

кандидат юридических наук

г. Орел

E-mail: churyaev@rambler.ru

Применение расчетного способа определения налогов: новые ориентиры судебной практики

Аннотация: В статье рассматриваются положения Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 и складывающейся на его основе судебной практики, касающиеся применения налоговыми органами расчетного способа определения налогов. Автором анализируются отраженные в нем новые правовые позиции, высказывается мнение об их достоинствах и недостатках.

Ключевые слова: налоговый орган, налогоплательщик, расчетный способ, налоговая выгода.

Annotation: In article provisions of the Resolution of Plenum YOU by the Russian Federation of July 30, 2013 № 57 and the jurisprudence developing on its basis, concerning applications by tax authorities of a settlement way of definition of taxes are considered. The author analyzes the new legal positions reflected in it, the opinion on their merits and demerits is expressed.

Keywords: tax authority, taxpayer, settlement way, tax benefit.

30 июля 2013 г. Пленумом ВАС РФ принят один из значимых за последний год документов – Постановление № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». В нем арбитражным судам даются разъяснения по применению Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) применительно к следующим разделам: 1) участники правоотношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; 2) исполнение обязанности по уплате налога; 3) ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах; 4) осуществление мероприятий налогового контроля; 5) возврат (зачет) сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов; 6) рассмотрение материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля; 7) вступление решений налогового органа в силу и обжалование их в вышестоящий налоговый орган; 8) взыскание налога в принудительном порядке; 9) рассмотрение налоговых споров судами. Одновременно Пленумом ВАС РФ признаны утратившими силу Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», от 22

июня 2006 г. № 30 «О некоторых вопросах применения статьи 103.1 Налогового кодекса Российской Федерации в части регулирования внесудебного порядка взыскания сумм налоговых санкций», от 26 июля 2007 г. № 47 «О порядке исчисления сумм пеней за просрочку уплаты авансовых платежей по налогам и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование».

Анализ указанного Постановления позволяет прийти к выводу, что заложенные в нем разъяснения:

- во многом дублируют соответствующие разъяснения, содержащиеся в утративших силу постановлениях Пленума ВАС РФ (см., например, пункты 3, 12, 16);
- основаны на сложившейся практике Президиума ВАС РФ по результатам рассмотрения конкретных налоговых споров (см., например, пункты 8, 20, 31);
- устраняют противоречия, возникшие в судебной практике (см., например, пункты 2, 18);
- направлены на изменение устоявшейся судебно-арбитражной практики (см., например, пункты 8, 17).

К числу разъяснений Пленума ВАС РФ, преодолевающих сложившуюся судебную практику арбитражных судов, относятся в том числе разъяснения по применению норм об определении налоговым органом подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога расчетным путем (п. 8 Постановления).

Из подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ следует, что сумма налога может быть определена налоговым органом расчетным путем в следующих случаях:

- отказ налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения;
- непредставление налогоплательщиком в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов;
- отсутствие у налогоплательщика учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения;
- ведение налогоплательщиком учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Анализ этих оснований позволяет утверждать, что реализацию налоговым органом права на определение суммы налога расчетным путем можно рассматривать как некую санкцию за допущенные налогоплательщиком нарушения установленных требований, связанных с осуществлением налогового контроля. Иными словами, этим правом налоговый орган может воспользоваться лишь в случае, когда у него ввиду неисполнения налогоплательщиком законных требований отсутствует возможность достоверно определить сумму налога, подлежащую уплате налогоплательщиком, и, как следствие, проверить, насколько верно налогоплательщик исполнил свою обязанность по уплате налога.

Конституционный Суд РФ в Определении от 5 июля 2005 г. № 301-О указал, что наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на Конституции РФ и законах общеправовых принципов налогообложения – всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени. Допустимость применения расчетного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Поэтому, по мнению Конституционного Суда РФ, сам по себе расчетный путь исчисления налогов

при обоснованном его применении не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков.

В то же время Конституционный Суд РФ подчеркнул, что наделение налоговых органов правом исчисления налогов расчетным путем не должно иметь произвольных оснований. В связи с этим налоговые органы и арбитражные суды должны проверять причины и фактические обстоятельства непредставления налогоплательщиком необходимых для исчисления налога документов и принимать решение исходя из того, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Практика применения указанных руководящих разъяснений свидетельствует об отсутствии единообразия при выработке арбитражными судами правовых позиций при рассмотрении конкретных дел.

Наиболее распространенным из указанных в подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ оснований для применения расчетного метода определения налога является отсутствие у налогоплательщика учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения. Это же основание и вызывает на практике наибольшие споры.

Так, между налогоплательщиками и налоговыми органами отсутствует согласие относительно того, может ли налоговый орган применять расчетный метод для определения налоговой обязанности налогоплательщика в случае отсутствия у налогоплательщика не всех, а части документов, подтверждающих учет доходов и расходов.

ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 13 ноября 2012 г. по делу № А32-30599/2010 отметил, что «частичное представление налогоплательщиками в рамках проведения выездной налоговой проверки первичных документов бухгалтерского и налогового учета не является обстоятельством, освобождающим налоговые органы от применения положений пункта 7 статьи 31 Кодекса, поскольку задачей налогового контроля является объективное установление размера налогового обязательства проверяемого налогоплательщика». К этому выводу суд пришел в результате изучения материалов дела, из которых видно, что налогоплательщиком подтверждены суммы полученных доходов, а размер расходов не имел документального подтверждения.

Этот вывод согласуется с позицией Президиума ВАС РФ, который в Постановлении от 25 мая 2004 г. № 668/04 указал, что «определение расчетным путем суммы налога, подлежащего внесению в бюджет, производится на основании данных о доходах и расходах. При невозможности установить одну из составляющих, необходимых для исчисления налога, следует руководствоваться соответствующим правилом, предусмотренным пунктом 7 статьи 31 НК РФ, создающим дополнительные гарантии прав налогоплательщика и обеспечивающим баланс публичных и частных интересов».

Однако следует учитывать, что указанная позиция применима, по мнению судей ВАС РФ, высказанному в Определении от 29 февраля 2012 г. № ВАС-2021/12 по делу № А47-6001/2010, лишь в случаях, когда налогоплательщик вообще не может подтвердить свои расходы. Если же у налогоплательщика имеются документы, частично подтверждающие понесенные расходы, то расчетный метод применению не подлежит. Судьи подчеркнули, что положения подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ «не применяются в случаях отсутствия у налогоплательщика документов, касающихся не всех, а только части расходов».

Наглядное подтверждение приведенная позиция нашла в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 17 июля 2012 г. № Ф03-2926/2012 по делу № А24-4404/2011. Судами в этом деле было установлено, что налогоплательщик ввиду произошедшего затопления помещения не смог представить в налоговый орган документы, подтверждающие ведение учета доходов и расходов. В то же время налогоплательщику удалось восстановить часть первичных документов. Учитывая это, налоговый орган

самостоятельно рассчитал подлежащую уплате сумму налога на основании восстановленных документов, сведений, заявленных налогоплательщиком в налоговых декларациях, а также информации, содержащейся в выписке банка с расчетного счета. Налогоплательщик посчитал, что налоговому органу в сложившейся ситуации следовало определить сумму налога на основании данных об иных аналогичных налогоплательщиках, т.е. определить сумму налога на основании подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ. Суды апелляционной и кассационной инстанции, не согласившись с мнением налогоплательщика, указали, что указанные положения НК РФ к спорной ситуации не применимы, поскольку налоговый орган располагал как первичными документами, представленными налогоплательщиками, так и иными документами о налогоплательщике, что в совокупности позволило налоговому органу установить реальную налоговую обязанность налогоплательщика.

С принятием Постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» правоприменительная практика по рассматриваемой группе споров изменилась. Пленум ВАС РФ допустил принципиальную возможность применения подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ в случае отсутствия у налогоплательщика документов по отдельным совершенным операциям. Но при этом эти положения Кодекса подлежат применению в ограниченном объеме – налоговый орган вправе определить сумму налога по указанным операциям налогоплательщика только на основании данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика, т.е. без возможности использования данных об аналогичных налогоплательщиках.

В данном случае мы сталкиваемся со случаем, когда Пленум ВАС РФ, пользуясь возможностью разъяснять нижестоящим арбитражным судам порядок применения отдельных положений нормативных актов, по сути, формулирует самостоятельную правовую норму, которая явно из подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ не вытекает. Причем Пленум ВАС РФ, с одной стороны, расширил содержание подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ (допустив возможность его применения в случае непредставления налогоплательщиком части документов), а, с другой стороны, сузил его содержание (ограничив возможность применения расчетного способа определением суммы налогов только на основании данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика).

При этом представляется, что заложенный в Постановлении Пленума ВАС РФ подход может быть реализован только в том случае, когда доказан факт совершения налогоплательщиком хозяйственной операции. В ином случае налогоплательщик может злоупотребить своим правом и потребовать применение налоговым органом расчетного метода в отсутствие реально совершаемых сделок.

Складывающаяся судебная практика подтверждает обоснованность такого толкования. Например, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 7 мая 2014 г. по делу № А27-7546/2013 подчеркнул, что подход, изложенный в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», применим только в случае установления совершения им реальных хозяйственных операций с контрагентами. Судом в этом деле было установлено, что заявляя о фиктивном документообороте налогоплательщика с целью получения необоснованной налоговой выгоды, налоговый орган сослался на использование налогоплательщиком и его контрагентами схемы ухода от налогообложения путем согласования действий без намерения осуществлять реальные хозяйственные операции. На основании этого суд сделал вывод о недобросовестности налогоплательщика и с учетом позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Постановлении от 12 октября 1998 г. № 24-П, не распространил гарантии, предусмотренные Постановлением Пленума ВАС РФ, на налогоплательщика.

Аналогичный вывод сделан в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 10 февраля 2014 г. по делу № А27-21916/2012, ФАС Северо-Кавказского округа от 30 декабря 2013 г. по делу № А63-7798/2011, ФАС Центрального округа от 7 апреля 2014 г. по делу № А48-226/2013, ФАС Волго-Вятского округа от 11 февраля 2014 г. по делу № А38-4615/2011.

Не совсем понятно, почему Пленум ВАС РФ ограничил возможность применения расчетного способа определения налогов только данными об аналогичных операциях самого налогоплательщика. Если Пленум ВАС РФ все-таки допускает, что в ситуации, когда налогоплательщик не представил часть документов налоговый орган обязан применить расчетный метод, то логично предположить, что он должен полноценно применить в этом случае подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, в том числе в отсутствие данных об аналогичных сделках налогоплательщика использовать данные по иным налогоплательщикам. Если же у Пленума ВАС РФ возникают какие-либо сомнения в обоснованности использования данных об аналогичных налогоплательщиках, то, возможно, следовало бы вообще отказаться от применения подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ.

Схожие особенности применения подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ предусмотрены Пленумом ВАС РФ также в случае, когда у налогоплательщика хотя и имеются документы, подтверждающие учет доходов и расходов, учет объектов налогообложения, но эти документы содержат недостоверные сведения. В этом отношении Пленум ВАС РФ еще более радикально изменил сложившуюся до принятия своего Постановления судебную практику.

Например, ФАС Центрального округа в Постановлении от 11 ноября 2010 г. по делу № А54-7495/2009СЗ установил, что налогоплательщик в обоснование произведенных расходов представил в налоговый орган документы по сделкам с ООО «Юрсервистранс» и ИП Кузьминовым О.У. Однако налоговым органом было выявлено, что сведения об этих контрагентах в единых государственных реестрах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей отсутствуют. На основании этого налоговый орган отказал налогоплательщику в обосновании расходов, заявленных по этим контрагентам. При этом ссылка налогоплательщика, указывающего на необходимость применения налоговым органом в этом случае подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, признана судами несостоятельной, поскольку основанием для доначисления налогоплательщику налогов послужило представление им недостоверных документов, а не отсутствие у налогоплательщика документов, подтверждающих понесенные им расходы. В дополнение к этому ВАС РФ, отвечая на надзорную жалобу налогоплательщика, в Определении от 22 апреля 2011 г. № ВАС-13548/10 обратил внимание на следующее: «тот факт, что предпринимателю отказано во включении спорных затрат в состав расходов, не означает отсутствие учета доходов и расходов и, следовательно, не может свидетельствовать о невозможности правильного определения налоговой базы по налогу и рассматриваться как основание для применения расчетного метода». Аналогичный вывод содержится в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 8 декабря 2011 г. по делу № А79-1204/2011.

Однако в Постановлении «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» Пленум ВАС РФ сориентировал арбитражные суды на необходимость применения противоположного подхода. По его мнению, в случае признания ненадлежащими документов по отдельным совершенным налогоплательщиком операциям доходы (расходы) по этим операциям определяются налоговым органом по правилам подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ с учетом данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика.

Указанное разъяснение Пленума ВАС РФ так же вызывает неоднозначную оценку.

С одной стороны, Пленум ВАС РФ исходит из того, что представление налогоплательщиком ненадлежащих документов при совершении реальной хозяйственной

операции не может служить основанием для лишения налогоплательщика права на налоговую выгоду. Как следует из Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» налоговая выгода может быть признана необоснованной в случае, когда содержащиеся в представленных налогоплательщиком документах сведения являются неполными, недостоверными и (или) противоречивыми. При этом примечательно, что Пленум ВАС РФ в этом Постановлении указывает на необоснованность заявленной налогоплательщиком налоговой выгоды, но не предусматривает полное лишение права налогоплательщика на получение налоговой выгоды. В этом случае вполне разумно можно полагать, что налоговая выгода налогоплательщика по таким хозяйственным операциям может быть определена налоговым органом самостоятельно – как указывает Пленум ВАС РФ в Постановлении № 57, на основе данных об аналогичных операциях налогоплательщика.

Однако, с другой стороны, применение подобной позиции Пленума ВАС РФ создает основу для злоупотребления налогоплательщиками своими правами. Зная о том, что налоговый орган в любом случае будет определять сумму налога расчетным путем, недобросовестные налогоплательщики смогут умышленно терять документы или намеренно вносить в них недостоверные сведения в том случае, когда сделка предполагает уплату налогов в большем размере – для того, чтобы налог был рассчитан по иным схожим сделкам.

При этом примечательно, что судебная практика, которая начала складываться на основе рассматриваемого положения, достаточно неоднозначна. Например, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 16 октября 2013 г. по делу № А03-15007/2012 в условиях доказанности налоговым органом отсутствия реальных поставок продукции в адрес налогоплательщика, создания им искусственного документооборота, направленного на получение необоснованной налоговой выгоды, все же признал обоснованным применение налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов на основании данных аналогичных налогоплательщиков. Оценивая указанное судебное решение, возникает главным образом два вопроса – насколько обоснованно применение подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ в отсутствие реальных хозяйственных операций налогоплательщика и насколько возможно с учетом позиции Пленума ВАС РФ в этом случае определять сумму налога расчетным путем на основании данных об аналогичных налогоплательщиках, а не на основе данных самого налогоплательщика.

В остальном сформулированные в Постановлении Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» позиции соответствуют ранее сложившейся судебной-арбитражной практике.

Так, Пленум ВАС РФ снова акцентировал внимание арбитражных судов на том, что при определении налоговым органом на ее основании сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы. При этом отмечено, что этот вывод не касается налога на добавленную стоимость. На основании подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ налогоплательщику не могут быть предоставлены налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, поскольку положениями п. 1 ст. 169 и п. 1 ст. 172 НК РФ установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на указанные вычеты.

Еще в Постановлении от 30 октября 2007 г. № 8686/07 по делу № А60-20550/06-С8 Президиум ВАС РФ обратил внимание на то, что расчетный метод применяется исключительно для определения суммы налога. Налоговый вычет же применяется в отношении уже исчисленной суммы налога и только по инициативе налогоплатель-

щика. Приводя нормативное обоснование своего вывода, арбитражный суд надзорной инстанции указал, что «поскольку налог на добавленную стоимость исчисляется по правилам статьи 166 Кодекса, а применение налоговых вычетов предусматривается статьями 171, 172 Кодекса и возможно лишь при соблюдении определенных условий и наличии определенных документов, у инспекции отсутствовали правовые основания для применения расчетного метода». Позднее эта позиция нашла отражение в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 9 ноября 2010 г. № 6961/10 по делу № А70-9235/2008 и от 9 марта 2011 г. № 14473/10 по делу № А03-12754/2009, где однозначно отмечено, что «документальное обоснование права на налоговый вычет сумм НДС, уплаченных контрагентам, при приобретении товаров (работ, услуг) лежит на налогоплательщике. При этом исключена возможность использования в целях определения суммы налоговых вычетов расчетного метода».

Противоположная позиция предусмотрена в комментируемом пункте применительно к налогу на прибыль организаций и к налогу на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей. Пленумом ВАС РФ поддержана позиция судов о том, что рассчитывая эти налоги расчетным путем, налоговые органы должны учитывать не только доходы налогоплательщика, но и его расходы.

Наиболее наглядно эта позиция отражена в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 26 июля 2012 г. по делу № А05-8264/2011, где прямо подчеркнуто, что «при определении расчетным путем сумм налога, подлежащих уплате в бюджет, следует учитывать данные как о доходах, так и о расходах». Этот же вывод отражен в Постановлениях ФАС Центрального округа от 29 сентября 2011 г. по делу № А68-10089/2009, ФАС Западно-Сибирского округа от 24 января 2011 г. по делу № А45-6328/2010, ФАС Поволжского округа от 18 августа 2011 г. по делу № А55-38331/2009, ФАС Московского округа от 17 мая 2011 г. по делу № А40-95455/10-13-456.

Подобный дифференцированный подход обусловлен, по мнению судов, различным содержанием налоговой базы для налога на добавленную стоимость и для налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей). Если налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость лишь уменьшают исчисленную сумму налога, то налоговая база по налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей определяется как разница между полученными доходами и понесенными в связи с этим расходами. Учитывая это, сумма этих налогов определяется с учетом понесенных налогоплательщиком расходов.

Так, в соответствии с пунктом 3 статьи 210 НК РФ для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, налоговая база по налогу на доходы физических лиц определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ, с учетом особенностей, установленных главой 23 «Налог на доходы физических лиц».

Аналогичная норма установлена в ст. 274 НК РФ в отношении налога на прибыль организаций, согласно которой налоговой базой по этому налогу признается денежное выражение прибыли. Прибылью же для российских организаций в силу ст. 247 НК РФ являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Кроме того, в Постановлении Пленума ВАС РФ содержится разъяснение относительно соотношения норм подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ и абзаца четвертого п. 1 ст. 221 НК РФ (позволяющего налогоплательщику – индивидуальному предпринимателю при отсутствии документов, подтверждающих расходы, заявить профессиональный налоговый вычет в размере 20 процентов от общей суммы доходов). Пленум ВАС РФ воспроизвел сформулированную ранее в Постановлении Президиума ВАС РФ от 9 марта

2011 г. № 14473/10 по делу № А03-12754/2009 позицию, согласно которой предоставление индивидуальному предпринимателю – плательщику налога на доходы физических лиц права при отсутствии подтверждающих документов применить профессиональный налоговый вычет в определенном этой нормой размере не лишает его возможности вместо реализации названного права доказывать фактический размер соответствующих расходов применительно к правилам подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. ст. 3824.

2. Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2005 г. № 301-О «По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 6.

3. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // http://arbitr.ru/as/pract/post_plenum/91622.html

Эдиев Саидмагомед Ахмедович

научный сотрудник Государственного научно-исследовательского института системного анализа Счетной палаты Российской Федерации
г. Москва
E-mail: saidnohchi@mail.ru

Формирование правовых основ долгосрочного бюджетного планирования

Аннотация: На всех стадиях механизма бюджетно-правового регулирования имеются проблемы функционирования. Наибольшее количество конфликтных ситуаций возникает в сфере расходов федерального бюджета. В статье проанализирован процесс перехода к среднесрочному бюджетному планированию в аспекте формирования расходов федерального бюджета и выполнения государством принятых социальных обязательств. Показаны проблемы законодательного обеспечения бюджетного планирования, сформулированы предложения по совершенствованию бюджетного законодательства.

Ключевые слова: бюджет; расходы бюджета; бюджетное планирование; расходные обязательства.

Annotation: At all stages of the budget and the mechanism of legal regulation have problems functioning. The greatest number of conflicts arise in the federal budget expenditures. The article analyzes the process of transition to medium-term budget planning in terms of the formation of the federal budget and the implementation of state social commitments. The problems of legislative support budget planning, makes proposals for improvement of the budget legislation.

Keywords: budget; budget expenditures; budget planning; expenditure commitments.

Процесс формирования и распределения бюджетных расходов сопровождается большим количеством конфликтных ситуаций, обусловленных различными причинами, в числе которых недостаточное правовое регулирование, изъяны в деятельно-

сти главных распорядителей средств федерального бюджета в процессе реализации предоставленных им бюджетных полномочий, а также недостаточная эффективность (в силу различных причин) правоприменительной деятельности финансово-контрольных и правоохранительных органов по защите бюджетных средств от неправомερных посягательств. Анализ бюджетного законодательства, научной литературы¹ и правоприменительной практики финансово-контрольных² и правоохранительных органов³ выявляет наличие проблем функционирования в сфере расходов федерального бюджета на всех стадиях механизма бюджетно-правового регулирования – правотворчества, правореализации и правоприменения. Одним из наиболее, на наш взгляд, актуальных вопросов функционирования механизма бюджетно-правового регулирования является формирование правовых основ долгосрочного бюджетного планирования.

В настоящее время на федеральном уровне осуществлен переход к среднесрочному бюджетному планированию, что подразумевает под собой то, что Российская Федерация гарантирует принятые к исполнению обязательства только на один год, а плановый период последующих двух лет не является гарантированным.

В Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2014–2016 годах» отмечается, что «проект федерального бюджета на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов будет формироваться в условиях сокращения ранее прогнозируемых доходов. В связи с этим необходимо разработать алгоритмы использования различных источников финансирования в случае непрогнозируемого увеличения бюджетного дефицита». Данное обстоятельство актуализирует проблему наличия долгосрочного планирования и его правового регулирования. Отсутствие механизма долгосрочного бюджетного планирования не способствует развитию устойчивых бюджетных отношений относительно исполнения бюджетных обязательств. Параметры прогноза социально-экономического развития и проекта федерального бюджета на трехлетний период должны быть составной частью соответствующих прогнозов на долгосрочную перспективу. Их необходимо рассматривать одновременно. Недопустимо, когда показатели прогноза социально-экономического развития на три года и на период до 2030 г. являются несопоставимыми. Президентом РФ была поставлена задача Правительству РФ в трехмесячный срок разработать бюджетную стратегию РФ на период до 2030 г. Названная стратегия должна содержать четкие ориентиры по ресурсному обеспечению государственных программ и оценку рисков бюджетной разбалансированности в различных прогноз-

1 См., напр.: Сауль С. Н. Правовой институт расходных обязательств (становление и развитие). Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2013.; Карпухин Д. Судебная практика рассмотрения административно-правовых коллизий между нормативно-правовыми актами Российской Федерации и субъектов России // Административное право. 2013. № 4. С. 45–54; Андреева Л. В. Реформа государственных и муниципальных закупок: основные нововведения // Право и экономика. 2013. № 8. С. 4–10; Терехова Е. В. Формы инвестиционной деятельности государства (финансово-правовой аспект) // Вопросы экономики и права. 2013. № 4. С. 27–34; Голубев А. В. Расходное обязательство как правовое основание формирования и реализации расходов бюджета, ориентированных на результат // Финансовое право. 2013. № 4. С. 12–17.

2 См.: Доклад о результатах за 2012 год и основных направлениях деятельности на 2013–2016 гг. Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в 2012 году // Федеральная служба финансово-бюджетного надзора : сайт. URL: http://rosfinnadzor.ru/work/pokazateli_deyatelnosti/ (дата обращения: 07.05.2014); Итоги работы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в I полугодии 2013 года // Там же (дата обращения: 07.05.2014); Основные результаты деятельности Федеральной службы финансово-бюджетного надзора за 2013 год и задачи на 2014 год // Там же (дата обращения: 07.05.2014).

3 Например, относительно вопросов формирования и осуществления расходов федерального бюджета за период 2010 г. – первый квартал 2014 г., по данным справочной правовой системы «КонсультантПлюс», судами рассмотрено 10 123 дела.

ных сценариях, а также рекомендуемый алгоритм действий при их реализации. К сожалению, названная стратегия Правительством РФ до сих пор не разработана.

Как отмечено в указанном выше Бюджетном послании Президента РФ, «планирование мер социально-экономического развития и бюджетное планирование по-прежнему остаются недостаточно скоординированными. Не удалось в полной мере обеспечить приоритизацию структуры расходов бюджетной системы и увеличить долю средств, направленных на развитие человеческого капитала и инфраструктуры.

Задачи социально-экономической политики и итоги их реализации по-прежнему рассматриваются отдельно от вопросов бюджетной политики. Отсутствует четкая система оценки эффективности бюджетных расходов.

Государственные программы пока не стали инструментом выработки и реализации государственной политики на долгосрочную перспективу. Многие программы рассчитаны на увеличение бюджетного финансирования, источники которого не обозначены.

Отдельные программы приняты в нескольких вариантах, существенно отличающихся как по планируемым результатам, так и по объемам финансирования.

Не решена задача перехода к долгосрочному бюджетному планированию, не утверждена долгосрочная бюджетная стратегия, в рамках которой должны быть определены предельные объемы расходов на реализацию каждой из государственных программ в увязке с прогнозом основных бюджетных параметров».

Основа формирования системы государственного стратегического планирования была заложена принятым Федеральным законом от 20.07.1995 № 115-ФЗ «О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Российской Федерации»,¹ система прогнозов которого состоит из долгосрочного прогноза на десять лет, разрабатываемого раз в пять лет. На основе данного прогноза формируется концепция социально-экономического развития Российской Федерации на долгосрочную перспективу, которая ложится в основу среднесрочного прогноза на три финансовых года, т. е. очередной финансовый год и плановый период, таким образом, программы социально-экономического развития Российской Федерации и прогноза социально-экономического развития Российской Федерации формируются на долгосрочную, среднесрочную и краткосрочную перспективу.

В ст. 2 названного Закона закреплено, что Правительство РФ обеспечивает разработку государственных прогнозов социально-экономического развития Российской Федерации на долгосрочную, среднесрочную и краткосрочную перспективу. Во исполнение названной статьи Правительством РФ принято постановление от 22.07.2009 № 596 «О порядке разработки прогноза социально-экономического развития Российской Федерации».²

Отметим, что прогноз социально-экономического развития является базовым документом для составления проекта бюджета наряду с такими документами, как бюджетное послание Президента РФ, основные направления бюджетной и налоговой политики, государственные (муниципальные) программы.

Таким образом, в законодательстве РФ отсутствует основополагающий нормативный акт, регулирующий сферу государственного стратегического планирования, что не позволяет классифицировать и устанавливать требования к содержанию и определять иерархию иных нормативных актов, затрагивающих данную сферу правоотношений.

Президент РФ в Бюджетном послании о бюджетной политике в 2012-2014 годах³ поставил задачу интеграции бюджетного процесса и стратегического планирования, которые до сих пор остаются не согласованными и не связанными между собой.

1 См.: СЗ РФ. 1995. № 30. Ст. 2871.

2 См.: СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3833.

3 См.: Президент России : сайт. URL: <http://kremlin.ru/acts/11779> (дата обращения: 07.05.2014).

Стоит согласиться с Е.В. Рябовой, что «на сегодняшний день сформированы достаточные правовые и методологические предпосылки к внедрению такого стратегического документа в бюджетный процесс и формированию единой системы долгосрочного бюджетного планирования, включающей Бюджетную стратегию Российской Федерации, бюджетно-целевые программы и бюджет и основанной на единых правовых принципах».¹ В этой связи формирование системы государственного стратегического планирования социально-экономического развития в рамках рамочно-федерального закона позволит обеспечить координацию разработки, реализации долгосрочных стратегий, программ социально-экономического развития страны в целом, отдельных регионов и территорий, развития отдельных направлений и отраслей экономики, их взаимную связку по целям, срокам их реализации.

Следует поддержать идею включения в БК новой статьи 170.1 «Долгосрочное бюджетное планирование» следующего содержания:

«1. Долгосрочное бюджетное планирование осуществляется путем формирования бюджетной стратегии Российской Федерации, бюджетной стратегии субъекта Российской Федерации, а также бюджетной стратегии муниципального образования в случае, если представительный орган муниципального образования принял решение о ее формировании в соответствии с требованиями настоящего Кодекса.

2. Под бюджетной стратегией понимается документ, содержащий прогноз основных характеристик соответствующих бюджетов (консолидированных бюджетов) бюджетной системы Российской Федерации, показатели финансового обеспечения государственных (муниципальных) программ на период их действия, иные показатели, характеризующие бюджеты (консолидированные бюджеты) бюджетной системы Российской Федерации, а также содержащий основные подходы к формированию бюджетной политики на долгосрочный период.

3. Бюджетная стратегия Российской Федерации, субъекта Российской Федерации разрабатывается каждые шесть лет на двенадцать и более лет на основе долгосрочного прогноза социально-экономического развития соответственно Российской Федерации, субъекта Российской Федерации на соответствующий период.

Бюджетная стратегия муниципального образования разрабатывается каждые три года на шесть и более лет на основе долгосрочного прогноза социально-экономического развития муниципального образования на соответствующий период.

Бюджетная стратегия Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования может быть изменена с учетом изменения долгосрочного прогноза социально-экономического развития соответственно Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования и принятого закона (решения) о соответствующем бюджете без продления периода ее действия.

4. Порядок разработки и утверждения, период действия, а также требования к составу и содержанию бюджетной стратегии Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования устанавливаются соответственно Правительством Российской Федерации, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией с соблюдением требований настоящего Кодекса.

5. Проект бюджетной стратегии (проект изменений бюджетной стратегии) Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования (за исключением показателей финансового обеспечения государственных (муниципальных) программ) представляется в законодательный (представительный) орган власти одновременно с проектом закона (решения) о бюджете.

¹ Рябова Е. В. Характеристика системы бюджетного планирования как объекта финансово-правового регулирования // Финансовое право. 2013. № 7. С. 3.

6. Бюджетная стратегия (изменения бюджетной стратегии) Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования утверждается соответственно Правительством Российской Федерации, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией в срок, не превышающий двух месяцев со дня официального опубликования закона (решения) о бюджете».¹

На наш взгляд, дополнение БК названной статьей обеспечит реализацию Бюджетного послания Президента РФ Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2014–2016 годах» с целью нормативно-правового регулирования формирования бюджетных стратегий на долгосрочный период.

Прогнозирование параметров федерального бюджета на долгосрочный период позволит давать оценку финансовым возможностям для принятия новых и исполнения действующих расходных обязательств, учитывать последствия реализации отдельных и общих решений, структурных реформ, их влияние на сбалансированность федерального бюджета и остальных бюджетов бюджетной системы РФ в долгосрочном периоде.

Долгосрочное бюджетное планирование даст возможность перейти к полноценному использованию программно-целевых методов управления за счет повышения предсказуемости и стабильности расходов на реализацию государственных программ.

В конечном итоге установление правовой основы долгосрочного бюджетного планирования позволит реализовать возможности для системного повышения эффективности использования финансовых ресурсов РФ, повышения стабильности и предсказуемости осуществления налоговой, бюджетной и долговой политики государственных органов власти.

Кроме отмеченного, на мой взгляд, в целях формирования системы долгосрочного бюджетного планирования в Российской Федерации необходимо реализовать комплекс мер:

1. Принять федеральный закон о стратегическом планировании в Российской Федерации с установлением перечня документов стратегического и долгосрочного бюджетного планирования и механизма взаимного учета плановых и прогнозных параметров.

2. Перейти к практике разработки долгосрочного прогноза социально-экономического развития, включив в законодательство о стратегическом планировании соответствующее положение.

Формирование системы долгосрочного бюджетного планирования и совершенствование системы среднесрочного бюджетного планирования на федеральном уровне позволит в должной мере обеспечивать расходные обязательства в долгосрочной перспективе.

1 См.: проект федерального закона № 407473-6 «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации (в части долгосрочного бюджетного планирования) и признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона “О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации” // КонсультантПлюс – надежная правовая поддержка: офиц. сайт компании «КонсультантПлюс». URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PRJ;n=114453> (дата обращения: 07.05.2014).

Савина Евгения Олеговна

младший научный сотрудник
Института налоговой политики и налогового администрирования,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
г. Москва
E-mail: evsavina@fa.ru

Горизонтальный мониторинг как инструмент эффективного налогового администрирования

Аннотация: Использование «горизонтального мониторинга» широко практикуется в странах западной Европы на протяжении многих лет. В России «горизонтальный мониторинг» реализован только в конце 2012 года подписанием «Соглашения о расширенном горизонтальном взаимодействии» между ФНС России и компаниями – крупнейшими налогоплательщиками. Соглашение предусматривает качественно новый уровень налогового администрирования и создает новые механизмы эффективного взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, основанные на доверии.

Ключевые слова: Налоговое администрирование, налоговые риски, горизонтальный мониторинг, налоговый мониторинг, инструменты налогового администрирования, крупнейший налогоплательщик, налоговый орган.

Annotation: The use of peer monitoring is widely practiced in Western Europe for many years. Horizontal monitoring in Russia «is realized only at the end of 2012, the signing of the» Agreement on the expanded horizontal cooperation between the FEDERAL TAX SERVICE of Russia's biggest companies and taxpayers. The agreement provides a new level of tax administration and creates new mechanisms of effective interaction between taxpayers and tax authorities, based on trust.

Keywords: Tax administration, tax risks, horizontal monitoring, monitoring of tax, tax administration tools, largest taxpayer, the tax authority.

Основными доходами в Российской Федерации выступают налоговые платежи, поступление которых в бюджетную систему обеспечивается благодаря системе налогового администрирования.

Недостатки в системе управления налоговыми поступлениями способствуют расширению масштабов уклонения от уплаты налогов, образованию значительных сумм задолженности в бюджеты всех уровней, что свидетельствует о необходимости принятия действенных мер, направленных на повышение результативности и эффективности системы налогового администрирования.

По итогам работы налоговых органов в 2008 г. Россия занимала 130-е место из 178 стран мира по качеству налоговой системы, а по времени, затраченному на налоговое администрирование, – 151-е место. В 2012 году, отмечено существенное продвижение России в рейтинге Всемирного банка Doing Business в разделе «Налоговое администрирование», как успех Федеральной налоговой службы России на международной арене. За год Россия поднялась в рейтинге на 41 позицию со 105 на 64 [10]. Не останавливаясь на достигнутом, Федеральная налоговая служба России продолжает разработку мер, способствующих совершенствованию налогового администрирования.

В целях реализации активного инновационного развития экономики России, формирования заинтересованности в наращивании налогового потенциала территорий, возникает необходимость дальнейшего совершенствования налогового администрирования. При этом современные тенденции и приоритеты налоговой полити-

ки, проводимой государством, вынуждают уделять особое внимание применяемым методам и инструментам налогового администрирования.

Одним из приоритетов работы налоговых органов является выстраивание системного клиентоориентированного подхода к организации работы с налогоплательщиками. Суть такого подхода заключается в повышении уровня исполнения налогоплательщиками обязательств по уплате налогов и сборов, а также повышение имиджа Федеральной налоговой службы России за счет развития понятного, удобного и экономически оправданного налогового администрирования в части предоставления государственных услуг и обслуживания налогоплательщиков.

В последнее время актуально говорить о горизонтальном мониторинге, как об инструменте эффективного налогового администрирования, способствующем качественно новому развитию взаимоотношений между государством (в лице налоговых органов) и налогоплательщиками, поскольку основан на заключении, исключительно на добровольной основе, соглашения между налоговым инспектором и налогоплательщиком о сотрудничестве и предусматривает добровольное раскрытие информации налоговому органу, предварительное согласование правил налогообложения сложных сделок, снижение бремени последующего налогового контроля.

Механизм применения данного инструмента заключается в следующем: налогоплательщик в режиме «онлайн» сообщает своему инспектору обо всех налоговых рисках, которые он может понести, и только после ответа инспектора совершает хозяйственную операцию. Тем самым налогоплательщик еще до подачи налоговой декларации может разрешить спорные вопросы налогообложения, своевременного реагирования и предупреждения осуществления ими рискованных операций, которые могут привести к нарушениям налогового, валютного и другого законодательства. В свою очередь налоговый инспектор в режиме реального времени получает достоверные сведения о деятельности налогоплательщика, доступ к данным бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика и может проверять правильность и своевременность отражения хозяйственных операций налогоплательщиком для целей налогообложения.

Понятие горизонтального мониторинга пришло из зарубежной практики налогового администрирования. В Федеральной налоговой службе России эта новая форма внедрена с конца 2012 года и трактуется как расширенное информационное взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков, направленное на соблюдение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, повышение предсказуемости налогового регулирования и качества налогового контроля. При этом важно, чтобы горизонтальный мониторинг не ограничивался контролем налоговых поступлений, осуществляемым налоговыми органами во взаимодействии с органами казначейства и не сводился только к учету налоговых поступлений в бюджет.

Горизонтальный мониторинг позволяет более оперативно и качественно осуществлять налоговым органам функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. Тем самым у налоговой службы отпадает необходимость регулярно проверять данного налогоплательщика и тем более проводить проверки за предыдущие годы. Такой подход позволяет следить за исполнением налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов, не доводя их до суда. При этом в случае, если налогоплательщик не согласен с налоговым инспектором, по спорным вопросам он вправе обратиться в суд.

Среди преимуществ горизонтального мониторинга для налоговых органов, следует отметить:

- осуществление налогового контроля на постоянной основе;

- обеспечение постоянного доступа к документообороту хозяйственных операций в электронном режиме;
 - сокращение количества выездных проверок и связанных с ними издержек;
 - уменьшение рисков применения бизнесом различных схем ухода от налогов;
 - совершенствование рискоориентированной системы администрирования налогов;
 - формирование новых критериев отслеживания рисков ведения бизнеса.
- Преимущества для налогоплательщиков заключаются:
- в снижении налоговых рисков для налогоплательщика;
 - в возможности освобождения от выездных налоговых проверок;
 - в возможности заранее согласовывать позицию ФНС по планированию сделок;
 - в уменьшении неопределенности, возникшей в процессе толкования и применения налоговых законов;
 - в получении консультаций по вопросу налогообложения сделок для корректировки своей политики;
 - в замене аудиторских процедур регулярным мониторингом.

Федеральной налоговой службой России 25 декабря 2012 года уже заключены соглашения о горизонтальном мониторинге с 4 крупнейшими налогоплательщиками: ОАО «РусГидро», ОАО «Мобильные телесистемы», ОАО «Интер РАО ЕЭС», международной организацией «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.», ОАО «Северсталь» [10].

Горизонтальный мониторинг предусматривает полное раскрытие информации о своей деятельности со стороны компаний-налогоплательщиков, высокую степень открытости для налоговых органов, прозрачность заключаемых сделок, и это позволяет налоговым органам осуществлять налоговый контроль на постоянной основе. Тем не менее, в случаях, когда имеются спорные вопросы по налогообложению сделок, эти компании могут предоставить информацию о совершенных или предполагаемых транзакциях для получения разъяснения по данному вопросу, и в дальнейшем скорректировать свою налоговую политику.

По нашему мнению, такой механизм выгоден налогоплательщикам, так как позволяет во многих случаях снизить налоговые риски за счет повышения предсказуемости налогового регулирования, уменьшить неопределенность, возникающую в процессе толкования и применения налогового законодательства. А это, в свою очередь, будет способствовать росту инвестиционной привлекательности России.

Важно отметить, что в ходе проведения горизонтального мониторинга, налогоплательщик не обязан по всем вопросам соглашаться с мнением налогового органа, со спорными моментами он вправе обратиться в суд. Именно этим преимуществом и воспользовалась компания «Интер РАО» [8]. Это был первый спор с использованием новой формы налогового контроля, который закончился мировым соглашением. Данная компания оспаривала три эпизода (по включению убытков в состав расходов, по учету курсовых разниц и по принятию НДС к вычету по расходам будущих периодов), общей суммой на 37,1 млн. руб. В итоге компания, учитывая позицию Высшего арбитражного суда, приняла выводы налогового органа по первому эпизоду и согласилась заплатить 22,5 млн. руб. В свою очередь, ФНС отказалась от претензий по двум другим эпизодам.

Таким образом, данный инцидент показывает эффективность метода горизонтального мониторинга, который в данной ситуации упростил и ускорил подписание мирового соглашения.

В целом, наравне со снижением числа жалоб, в 2012 году почти на 20% снизилось количество рассмотренных судами дел по юридическим лицам (с 61 до 49 тысяч). Доля дел, рассмотренных в пользу налоговых органов, составила 77% и осталась на уровне 2011 года.

Сумма рассмотренных требований снизилась также на 20% (с 298 до 239 млрд. рублей). Удельный вес сумм требований, рассмотренных в пользу налоговых органов, составил 66%. Это самый высокий показатель за последние 5 лет (2011 г. – 63%, 2010 г. – 41%, 2009 г. – 44%, 2008 г. – 43%) [11].

Таким образом, горизонтальный налоговый мониторинг, базирующийся на анализе и обработке информации о налоговых поступлениях в бюджетную систему, систематизированном опыте выявления налоговых схем, оценке вероятности их использования, анализе финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, позволяет выявить «зоны риска» как для государства, так и для налогоплательщика и оценить их последствия на всех уровнях бюджетной системы.

Горизонтальный мониторинг это нововведение для российской практики, и, естественно, для того чтобы этот метод реализовался и приносил хорошие результаты, налоговая служба должна создавать четкие инструкции для сотрудников, которые будут ответственны за данную систему внутреннего контроля. Институт горизонтального мониторинга требует гарантий со стороны налоговых органов, ведь компания должна быть уверена в сохранении коммерческой тайны, предоставляя материалы финансовой отчетности.

Результатом мониторинга может стать принятие решений о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство.

Несмотря на наличие вышеуказанных подписанных соглашений о расширенном информационном взаимодействии, законодательное регулирование «горизонтального мониторинга» до сих пор отсутствует, что, в свою очередь, препятствует широкому распространению подобных соглашений.

Восполнить такой пробел смогут предложенные изменения, закрепляющие норму о горизонтальном мониторинге в части I Налогового кодекса Российской Федерации, выделение в системе Федеральной налоговой службы отдельной структуры, занимающейся этим направлением.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».
3. Гончаренко Л.И. Эволюционный аспект принципов налогообложения и налогового администрирования банков // Труды Вольного экономического общества России. – 2009. – № 1 (том 106). – С. 84-90.
4. Зубарева И.Е. Горизонтальный мониторинг как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт королевства Нидерланды // Ваш налоговый адвокат. – 2008. – № 5 [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://www.lawmix.ru/bux/48043> (дата обращения 15.06.2014).
5. Журавлева Наталья – деловая газета «Взгляд»: Налоги в режиме реального времени». [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://vz.ru/economy/2012/12/25/613728.html> (дата обращения 15.06.2014).
6. Мишустин Михаил: «Для государства налогоплательщик – это главный инвестор, которому необходимо предоставить весь комплекс гарантий и защиты его прав» [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: http://www.nalog.ru/rub_mns_news/4034236/ (дата обращения 10.06.2014).
7. Пинская М.Р. Развитие налоговой конкуренции в Российской Федерации: Монография. / М.Р. Пинская // – М.: Социум, 2010. – 144 с.
8. Стеркин Филипп: Vedomosti.ru Новая форма налогового контроля – доступ ко всей бухгалтерии компаний – принесла первые итоги. Спор ФНС и «Интер РАО» закон-

чился мировой. [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: http://www.vedomosti.ru/finance/news/10426611/fns_pomirilas_s_inter_gao (дата обращения 13.05.2014).

9. ФНС вводит новый вид контроля – горизонтальный мониторинг. [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://taxbook.ru/news/1801-fns-vvodit-novyy-vid-kontrolya-gorizontalnyu-monitoring.html> (дата обращения 10.06.2014).

10. Сайт ФНС России / www.nalog.ru

11. Сайт Министерства Финансов РФ / www.minfin.ru / Доклад о результатах и основных направлениях деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2014-2016 годы.



Группа компаний «НАЛОГИ и ФИНАНСОВОЕ ПРАВО»

Еженедельная рассылка «Налоговые новости от Группы компаний «Налоги и финансовое право»

Это актуальная информация по всем вопросам налогообложения, включающая обзор *от последних налоговых слухов о подготавливаемых законопроектах до горячих налоговых новостей недели*.

Рассылка содержит: *профессиональный комментарий к налоговым документам недели*, позволяющий налогоплательщику адекватно оценить возможные последствия его принятия, *краткие резюме самых значимых судебных решений недели по спорным вопросам налогообложения*, разрешенных как в пользу, так и против налогоплательщиков.

Кроме того, Вы можете получить информацию о планах развития и обновлениях электронной базы данных *«Аналитический обзор судебной практики по налоговым и финансовым спорам»*.

ВНИМАНИЕ! Еженедельная рассылка «Налоговые новости от Группы компаний «Налоги и финансовое право» не содержит рекламных блоков и материалов, за исключением информации о конференциях и семинарах, проводимых компанией, и информации о новых книгах и журналах, выпущенных издательством «Налоги и финансовое право».

Оформить подписку на рассылку можно, посетив сайт
Группы компаний «Налоги и финансовое право» www.cnfp.ru

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Сведения об издании:

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. В каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», авторская рубрика А.В. Брызгалина «Философия налогов», «По материалам семинаров, проведенных Группой компаний «Налоги и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам», «Новая литература: рецензии и критика», «Интересные факты о налогах и налогообложении» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. Высшая аттестационная комиссия (ВАК) Министерства образования и науки Российской Федерации включила журнал «Налоги и финансовое право» в документ: «Перечень периодических научных и научно-технических изданий, выпускаемых в Российской Федерации, в которых рекомендуется публикация основных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора или кандидата наук». Рекомендуются публикации по правовой тематике соискателей ученой степени к.ю.н. и д.ю.н.

8. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»:

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п.8 «Сведения об издании») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

2. Статьи, полученные и одобренные редакцией, публикуются в ближайших номерах (в срок 1–2 месяца).

3. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: «налоговое и финансовое право».

4. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки. (Редакция журнала авторские статьи не корректирует и не редактирует).

5. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

6. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

7. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

8. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «Консультант»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

9. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

10. Статьи публикуются на безвозмездной основе (дополнительные «скрытые» сборы с авторов не взимаются, в частности, обязательное оформление подписки на наше издание). Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

11. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылаются информационное письмо, подтверждающее факт публикации, а также 2 экземпляра журнала, в котором опубликована статья.

12. На каждую статью, допущенную к публикации, пишется рецензия. Рецензия оформляется на бланке Редакции журнала «Налоги и финансовое право» и за подписью Председателя Редакционного совета – Главного редактора А. В. Брызгалина направляется авторам вместе с авторскими экземплярами журнала и письмом, подтверждающим факт публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право».

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на нашем сайте www.cnfp.ru/publish/conditions/).

Организационные и технические требования к статье:

1. Средний объем статьи: 3–10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 14 пунктов.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные:

- Фамилия Имя Отчество автора (в обязательном порядке, полностью),
- фотография (высылается отдельным файлом по желанию автора),
- должность (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- место работы (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- соискатель ученой степени (в обязательном порядке, если есть такие сведения),
 - ВУЗ (в обязательном порядке, если есть такие сведения),
 - город проживания (в обязательном порядке),
 - аннотация к статье до 150 слов на русском и английском языках (в обязательном порядке – требование ВАК!), Редакционный совет оставляет за собой право вносить в аннотацию изменения и дополнения,
 - ключевые слова к статье на русском и английском языках (в обязательном порядке – требование ВАК!),
 - пристатейный библиографический список (оформляется в обязательном порядке после статьи – требование ВАК!)

4. Выслать текст статьи можно по адресу: 620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, 77, офисное здание, 4 этаж, главному редактору журнала «Налоги и финансовое право» А. В. Брызгалину (текст в указанном формате на 2 CD-дисках в твердой защитной упаковке (основной и дублирующий) + печатный вариант статьи + заполнен-

ную анкету + соглашение о передаче права на публикацию статьи) или cnfr@cnfr.ru (текст в указанном формате + заполненную анкету + соглашение о передаче права на публикацию статьи в виде сканированной копии).

5. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Колмаковым Олегом Александровичем cnfr@cnfr.ru или по тел.(343) 350-12-12, 350-15-90.

6. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

7. Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

ВНИМАНИЕ! Редакция может не принимать к рассмотрению статьи, если не выполнены дополнительные условия: не высланы в адрес Редакции **соглашение о передаче права на публикацию статьи, анкета** (образцы есть на нашем сайте www.cnfr.ru/publish/conditions/), **информационно-сопроводительный текст** к самой статье с Вашими исходными данными.

Мы уважаем и ценим Ваше время и Ваш труд – просим ценить и уважать наш труд: в наш адрес поступают десятки статей ежемесячно и оформленные по нашей просьбе статьи и дополнительные данные о Вас помогут нам быстро и качественно работать с Вами и вашими статьями.

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfr.ru E-mail: cnfr@cnfr.ru