

Раздел V.

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.

Работкина Людмила Владимировна

магистрант,
Уральский государственный юридический университет
г. Екатеринбург
E-mail: Otrabotkina@mail.ru

Чермянинов Дмитрий Викторович

кандидат юридических наук,
доцент кафедры административного права,
Уральский государственный юридический
г. Екатеринбург
E-mail: dimon-str@mail.ru

Еще раз о проблеме определения таможенной стоимости товаров

Аннотация: Авторами очередной раз поднимается проблема определения таможенной стоимости товаров. На основании анализа научной периодики и судебной практики дела-ется вывод о необходимости закрепления презумпции достоверности заявления таможен-ной стоимости товаров, определяемой по первому методу.

Ключевые слова: определение, таможенная стоимость товаров, проблемы, презумпция достоверности.

Annotation: The authors once again raise the problem of determining the customs value of the wares. Based on the analysis of scientific periodicals and judicial practice the conclusion that presumption of trustworthiness of customs value of wares declaration determined by the first method is made.

Keywords: definition, customs value of wares, problems, presumption of trustworthiness.

На протяжении последнего десятилетия вопросы, связанные с порядком определения базы для начисления таможенных платежей, многократно поднимались учеными,¹ однако, как показывает практика, проблемы в данной сфере до сих пор не разрешены.

1 Ратушная Т.В., Черенцов С.А. Проблемные вопросы при определении, контроле и подтверждении таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию России // Таможенное дело. 2010. № 2. С. 29 – 33; Васильев Р.И. Административно-правовое регулирование компетенции Федеральной таможенной службы России в области контроля таможенной стоимости // Административное и муниципальное право. 2010. № 12. С. 49 – 57; Труханов К. Таможенная стоимость товаров: споры с таможенными органами // Корпоративный юрист. 2010. № 4. С. 8 – 10; Курочкин К. Имеем

Очевидно, что проблемы тут возникают по одной и той же причине – из-за полярности интересов участников внешнеэкономической деятельности и должностных лиц таможенных органов. Первые, как известно, пытаются снизить сумму совокупного таможенного платежа, а вторые – её увеличить. Учитывая, что указанная сумма рассчитывается исходя из таможенной стоимости товаров, стороны также имеют разный интерес при определении данной величины.

Основные положения, разъясняющие сущность, назначение и порядок определения таможенной стоимости товаров, содержатся в Таможенном кодексе Таможенного союза¹ (далее – ТК ТС) и Соглашении между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» (далее – Соглашение).²

В соответствии с Соглашением методами определения таможенной стоимости товаров являются:

- 1) Метод по стоимости сделки с ввозимыми товарами;
- 2) Метод по стоимости сделки с идентичными товарами;
- 3) Метод по стоимости сделки с однородными товарами;
- 4) Метод вычитания;
- 5) Метод сложения;
- 6) Резервный метод.

Преимущественным, то есть самым точным, методом определения таможенной стоимости является первый метод, то есть таможенной стоимостью товаров является цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за эти товары при их продаже для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза при соблюдении определенных условий, предусмотренных Соглашением. Только если указанный метод применить не удастся, применяются все последующие методы поочередно.

Не вызывает сомнения, что каждый последующий метод все более значительно удаляет полученный результат от истины.

К примеру, при применении метода вычитания для определения таможенной стоимости оцениваемых (ввозимых) товаров, принимается цена единицы товара, по которой наибольшее совокупное количество оцениваемых (ввозимых) либо идентичных или однородных товаров продается лицам, не являющимся взаимосвязанными с лицами, осуществляющими такую продажу на таможенной территории Таможенного союза в тот же или в соответствующий ему период времени, в который оцениваемые (ввозимые) товары пересекали таможенную границу Таможенного союза, при условии вычета:

– вознаграждения посреднику (агенту), обычно выплачиваемого или подлежащего выплате, либо надбавки к цене, обычно производимой для получения прибыли и покрытия общих расходов (коммерческих и управленческих расходов) в размерах, обычно имеющих место в связи с продажей на таможенной территории Таможенного союза товаров того же класса или вида;

право доказать таможенную стоимость // СПС КонсультантПлюс. 2011; Шавшина В.П. Контроль таможенной стоимости товара // Арбитражные споры. 2011. № 4. С. 128 – 142; Попова Е.В. Проблемные вопросы определения таможенной стоимости товаров // Таможенное дело. 2012. № 1. С. 8 – 10; Агапова А.В. Проблемные вопросы контроля таможенной стоимости ввозимых товаров на современном этапе // Право и экономика. 2012. № 5. С. 64 – 68; Чулкова Л. Вопросы применения таможенного законодательства // Налоговый вестник. 2014. № 5. С. 91 – 103.

1 Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17 // СЗ РФ. 2010, № 50. Ст. 6615.

2 СЗ РФ. 2012, № 32. Ст. 4471.

– обычных расходов на осуществленные на таможенной территории Таможенного союза перевозки (транспортировку) и страхование и иные, связанные с такими операциями, расходы;

– таможенных пошлин, налогов, сборов и применяемых в соответствии с законодательством государства – члена Таможенного союза иных налогов, подлежащих уплате в связи с ввозом и (или) продажей товаров на территории этого государства – члена Таможенного союза, включая налоги и сборы субъектов этого государства – члена Таможенного союза и местные налоги и сборы.

А при определении таможенной стоимости товаров по методу сложения в качестве основы принимается расчетная стоимость товаров, которая определяется путем сложения:

– расходов по изготовлению или приобретению материалов и расходов на производство, а также на иные операции, связанные с производством оцениваемых (ввозимых) товаров;

– суммы прибыли и общих расходов (коммерческих и управленческих расходов), эквивалентной той величине, которая обычно учитывается при продажах товаров того же класса или вида, что и оцениваемые (ввозимые) товары, которые производятся в стране экспорта для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза;

– расходов по перевозке (транспортировке) товаров до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

– расходов по погрузке, разгрузке или перегрузке товаров и проведению иных операций, связанных с их перевозкой (транспортировкой) до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

– расходов на страхование в связи с вышеуказанными операциями.

Очевидно, что на практике производить такие расчеты достоверно невозможно ни самому декларанту, ни сотруднику таможенных органов. Кроме того, некоторые методы невозможно использовать в случае, когда через таможенную границу перемещаются товары, которые не имеют аналогов.¹

Отдельного внимания заслуживает шестой – резервный метод. Таможенная стоимость оцениваемых (ввозимых) товаров определяется на основе данных, имеющих на таможенной территории Таможенного союза, путем использования методов, совместимых с принципами и положениями Соглашения. Можно сказать, что при применении данного метода допускается «определенная гибкость», или, если выражаться яснее, таможенные органы устанавливают ту таможенную стоимость, которая их устраивает.

Конечно же, такой подход не вызывает недовольство у участников ВЭД, которые, в целях защиты своих интересов, вынуждены обращаться в арбитражные суды.

Так, например, ООО «Троя» обратилось в Арбитражный суд Северо-Западного округа об оспаривании решения Северо-Западного поста (специализированного) Центральной акцизной таможни (далее – таможенный пост) от 29.07.2013 о корректировке таможенной стоимости товаров. Таможенный орган не согласился с таможенной стоимостью ввезенных товаров (косилки для газонов), определенной обществом по стоимости сделки с ввозимыми товарами, определив таможенную стоимость по резервному (шестому) методу. Требование удовлетворено, поскольку общество для подтверждения заявленной таможенной стоимости товаров предста-

¹ *Попова Е.В.* Проблемные вопросы определения таможенной стоимости товаров // Таможенное дело. 2012. № 1. С. 8 – 10.

вило все необходимые документы.¹ Изучение судебной практики указывает, что это не единственный случай в практике.²

Представляется целесообразным, ввиду затруднительности, а зачастую и невозможности практического применения этих методов, исключить их из нормативных правовых актов, регулирующих отношения в сфере таможенного дела.

Примечательно, что прошло уже более 8 лет с опубликования статьи, в которой на основании анализа судебной практики, была не только обозначена рассматриваемая в настоящем повествовании проблема, но и выявлены основные приемы, позволяющие таможенным органам искусственно завышать таможенную стоимость.³

Кратко классифицировать данные приемы можно следующим образом:

- включение в таможенную стоимость лишних слагаемых;
- применение в качестве «руководства действию» не являющихся нормативными актами источников (к примеру, – писем) или документов под грифом «для служебного пользования»;
- использование в качестве справочной информации заведомо устаревших данных;
- использование данных, достоверность которых не может быть подтверждена.

Ознакомление с научной периодикой и судебной практикой последних двух лет позволяет сделать вывод о том, что до настоящего времени ничего не изменилось. Основной проблемой при определении таможенной стоимости товаров так и остается непризнание таможенными органами выбранных декларантами методов определения таможенной стоимости товаров и, традиционно – её последующая корректировка в сторону увеличения.

В качестве единственно положительного момента можно выделить то, что в ряде регионов участники ВЭД стали активнее отстаивать свое мнение в судах, а постановлениями арбитражных судов чаще признается их правота. При этом интерес вызывают оспариваемые доводы, которые таможенные органы используют в качестве оснований для корректировки таможенной стоимости.

Так, Белгородская таможня пришла к выводу о недостоверности представленных документов «Региональной компанией» (далее – Общество) на основании копии инвойса полученного от ООО «ДСМ Восточная Европа» от «ДСМ Нутришнл Продуктс Европа ЛТД» в адрес поставщика Общества. Указанный инвойс имел иную дату и иную стоимость указанных в нем препаратов и витаминов.

Разница в указанных инвойсах послужила основанием для выводов о недостоверности заявленной таможенной стоимости. При этом таможенный орган исходил из достоверности данных инвойса, представленного ООО «ДСМ Восточная Европа» и полагал недостоверным инвойс с тем же номером, представленный поставщиком Общества. При этом мотивов, по которым таможенный орган полагает достоверным именно инвойс, представленный ООО «ДСМ Восточная Европа», а не инвойс, представленный Обществом, таможенным органом не приведено.

1 Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.08.2014 по делу № А56-51964/2013.

2 См.: Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.04.2014 по делу № А56-42264/2013; Постановление Арбитражного суда от 15.05.2014 по делу № А56-35201/2013; Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 11.04.2014 по делу № А41-41071/13; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 07.10.2014 по делу № А56-56959/2013 и др.

3 Чермянинов Д.В. О возможном пути преодоления проблемы таможенной стоимости // Таможенное дело. 2006. № 1.

Суд признал, что при таких обстоятельствах содержание инвойса, ООО «ДСМ Восточная Европа», не может служить основанием для корректировки таможенной стоимости.¹

Чаше стали появляться постановления арбитражных судов, в которых не признается справедливость требований таможенных органов о включении в таможенную стоимость дополнительных слагаемых.

К примеру, ООО «Транс Азия» обратилось в суд с требованием о признании незаконным решения о корректировке таможенной стоимости товара. Основным аргументом таможенных органов являлась неуплата фактических расходов, связанных с перевозкой товаров. Суд удовлетворил требование ООО «Транс Азия», так как было доказано, что при подаче декларации у импортера не было оснований сомневаться в том, что расходы по доставке понес продавец.² Аналогичные решения были приняты и по другим делам.³

Следует отметить, что, судебной практики по озвученным проблемам достаточно много, но далеко не во всех округах. Так, например, большинство случаев, когда организации восстанавливали справедливость зафиксировано в Дальневосточном, Северо-Кавказском и Северо-Западных округах. В остальных же, безусловно, есть практика, но не такая богатая. Как уже отмечалось, при рассмотрении споров по вопросу определения таможенной стоимости товаров суд все чаще принимает решения в пользу организаций.

Тогда почему же декларанты иных округов (Уральского, к примеру) так редко обращаются в суд для восстановления нарушенного права? Думается, что причина тому единственная – не желание «портить отношения» с таможенными органами, опасения возможной негативной реакции в виде «административного прессы».

Отмечается, что первый метод очень часто оспаривается таможенными органами только по тем причинам, что это не соответствует критериям установленных профилей риска. При этом, как правило, не исследуется процесс ценообразования товара, не учитываются факторы, повлиявшие на установление цены товара. Этот же метод нельзя использовать при наличии взаимосвязи между участниками сделки, в случае если эта взаимосвязь повлияла на стоимость сделки.⁴

С нашей точки зрения, декларанту, заявление которого о таможенной стоимости товара оспаривается таможенным органом, следует применять следующие положения действующего законодательства:

– в соответствии с ч. Зст. 69 ТК ТС декларант имеет право доказать правомерность использования избранного им метода определения таможенной стоимости товаров и достоверность представленных им документов и сведений;

– в соответствии с ч. 5 ст. 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации,⁵ при возникновении спора, обязанность доказать законность принятия оспариваемого решения (в нашем случае – решения таможенного органа о невоз-

1 Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.08.2014 по делу № А08-5162/2013. См. так же Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.10.2014 по делу № А78-834/2014; Постановление ФАС Московского округа от 12.10.2012 по делу № А40-96569/11-149-599; Постановление ФАС Московского округа от 18.10.2012 по делу № А40-101845/11-122-737.

2 Постановление ФАС Дальневосточного округа от 09.07.2014 № Ф03-2845/2014 по делу № А51-32804/2013.

3 Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.05.2014 по делу № А56-35201/2013; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.01.2014 по делу № А56-14633/2013; Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.09.2014 по делу № А32-44041/2013; Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14.08.2014 по делу № А32-32623/2013.

4 Попова Е.В. Проблемные вопросы определения таможенной стоимости товаров // Таможенное дело. 2012. №1. С. 8 – 10.

5 Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Российская газета, № 137, 27.07.2002.

возможности применения первого метода определения таможенной стоимости) возлагается на орган или лицо, которые приняли данное решение (в нашем случае – на таможенные органы).

Приведенная выше судебная практика указывает, что зачастую таможенные органы так и не могут представить суду подтверждающих свою правоту доказательств.

В завершение напомним, что еще в 2006 году имело место предложение о закреплении в таможенном законодательстве положения о презумпции достоверности таможенной стоимости товара, заявляемой декларантом.¹ Данная идея нашла свое отражение в постановлении Пленума ВАС РФ от 25.12.2013 № 96 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с определением таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза».² В п. 1 данного постановления указывается, что в соответствии с пунктом 4 статьи 65 ТК ТС таможенная стоимость товаров и сведения, относящиеся к ее определению, должны основываться на достоверной, количественно определяемой и документально подтвержденной информации. При применении данной нормы судам следует исходить из презумпции достоверности представленной декларантом информации.

Но, судя по всему, должностные лица таможенных органов или не знакомы с этим постановлением и с целью повышения собираемых сумм таможенных платежей продолжают производить корректировку таможенной стоимости товаров и проводить дополнительные проверки.

С нашей точки зрения изменить ситуацию можно только последовательной реализацией следующих шагов:

- признать недостоверными и упразднить 3, 4, 5 методы определения таможенной стоимости;
- на законодательном уровне закрепить презумпцию достоверности заявляемой декларантом таможенной стоимости товара;
- на законодательном уровне закрепить положение, в соответствии с которым, в случае сомнения в достоверности заявленной таможенной стоимости, должностное лицо таможенного органа, после выпуска товара, будет обязано провести необходимые контрольные мероприятия с целью установления объективной истины и, в случае необходимости, привлечения лица, осуществившего недостоверное декларирование, к административной ответственности.

Список литературы.

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Российская газета, № 137, 27.07.2002.
2. Попова Е.В. Проблемные вопросы определения таможенной стоимости товаров // Таможенное дело. 2012. № 1. С. 8 – 10.
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 25.12.2013 № 96 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с определением таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза» // Вестник ВАС РФ 2014. № 3.
4. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.08.2014 по делу № А56-51964/2013 // электронная информационная система «Консультант Плюс».
5. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.08.2014 по делу № А08-5162/2013 // электронная информационная система «Консультант Плюс».
6. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 09.07.2014 № Ф03-2845/2014 по делу № А51-32804/2013 // электронная информационная система «Консультант Плюс».

1 Чермянинов Д.В. О возможном пути преодоления проблемы таможенной стоимости // Таможенное дело. 2006, № 1.

2 Вестник ВАС РФ 2014. № 3.

7. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» // СЗ РФ. 2012, № 32. ст. 4471.

8. Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17 // СЗ РФ. 2010, № 50. ст. 6615.

9. Чермянинов Д.В. О возможном пути преодоления проблемы таможенной стоимости // Таможенное дело. 2006, № 1.



Феоктистова Татьяна Викторовна

кандидат экономических наук,
Докторант кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации,
доцент Курского филиала Финансового университета при Правительстве Российской Федерации,
г. Курск
E-mail: feoktistova20@yandex.ru

Проблемы конституционно-правового содержания налоговых обременений

Аннотация: В статье показана необходимость роста значимости конституционно-правовых норм в регулировании налоговой системы. Автором выявлены противоречия между заявленными конституционно-правовыми принципами налогообложения в Российской Федерации и их фактической реализацией на практике, подлежащие устранению в процессе проведения налоговой реформы.

Ключевые слова: налог, налоговая система, конституция, принципы налогообложения, налоговое регулирование.

Annotation: The article shows the need to increase the significance of the constitutional-legal norms in the regulation of the tax system. The author reveals the contradictions between the stated constitutional-legal principles of taxation in the Russian Federation and their actual implementations in practice that should be addressed in the process of tax reform.

Keywords: tax, tax system, the Constitution, the principles of taxation, tax regulation.

Анализ практики применения Конституции РФ различными государственными органами показывает возрастающее значение конституционно-правовых норм в регулировании налоговой системы. К сожалению, меры, принимаемые в целях проведения налоговой реформы, нередко не соответствовали тем принципам, которые закреплены и следуют из Конституции. В результате налогового законодательства, несмотря на неоднократные заявления официальных лиц России об успешном завершении налоговой реформы, требует серьезных изменений. Все дело в том, что в российской системе государственного регулирования налоговых правоотношений крайне слабо реализованы большинство конституционно-правовых принципов.

Исходя из принципа соответствия налогообложения Закону и составу обязательства, взимание налога является допустимым только тогда и в той степени, в какой

оно предписывается Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ), то есть когда имеется состав обязательства, с которым в качестве правового последствия связан налог. Конституционно-правовое содержание налога заключается в том, что в современном индустриальном обществе процедуры введения и взимания налога (по существу – функциональный механизм) представляет собой централизованный инструмент управления государственной экономической и социальной политикой. При этом аккумулярование налоговых доходов в казну государства для финансирования общих государственных задач рассматривается в качестве сопутствующей задачи.

Представители государственной власти осуществляют управление налогообложением не только с помощью прямых правовых указаний, но и опосредованно. НК РФ может прямо не обязывать налогоплательщика действовать определенным образом, однако, налагая особое бремя или вводя налоговое освобождение, его нормы могут способствовать или препятствовать получению необходимого финансового результата в той или иной сфере экономики. Подчеркнем, что налоговое регулирующее воздействие на результаты функционирования хозяйствующие субъекты должно быть упреждающим. В противном случае финансовая цель взимания налогов и сборов трансформируется в управленческую, т.е. превращается в простое администрирование. Такая трансформация происходит в тех случаях, когда регулирование посредством экономически обоснованных налоговых правил по силе своего воздействия превращается во всеобязывающие требования поведения налогоплательщика в жестко определенных административных рамках. Следовательно, только общественно значимые цели должны служить объективным основанием для принятия законодательных решений по введению новых видов налогов, изменению правил действующих налогов, их элементов или алгоритмов расчета базы и сумма налоговых изъятий. Этим реализуется принцип ясности изложения сути нормативного акта, его финансовой и экономической целесообразности в сфере налогообложения [1, с.23].

Принцип нейтральности правил налогообложения должен действовать особенно четко в отношении определенной организационно-правовой формы хозяйствования. В российской налоговой правовой практике не достигнута цель правового обеспечения реализации принципа нейтральности налогообложения, особенно в отношении доходов налогоплательщиков различных организационно-правовых форм хозяйствования. В настоящее время существуют значительные правовые различия в налогообложении товариществ, обществ и союзов, которые сопровождаются существенным различием налогового бремени. Как следствие этому, нарушается и принцип свободы, когда налоговое бремя затрудняет выбор налогоплательщиком выгодной ему организационно-правовой формы деятельности, а особенно когда он принуждается к выбору определенной формы.

Конституционно-правовой принцип пропорциональности налоговых изъятий или соразмерности доходу налогоплательщика, которого должен придерживаться законодатель, требует, чтобы любое действие по достижению поставленных целей было не только необходимым с позиций потребностей казны государства, но и приемлемым для корпоративного бюджета налогоплательщика. Более того, связанное с этим действием вмешательство налоговой службы в хозяйственную жизнь налогоплательщика не должно противоречить всеобщим экономическим законам: стоимости, конкуренции и др. В российской налоговой практике последнего десятилетия принцип пропорциональности не проявил себя в качестве предела обременения (то есть отчуждения денежных средств). Разумеется, потребность в отчуждении денежных средств у производителей товаров, работ и услуг для покрытия финансовых потребностей казны государства сформировалась еще в недрах глубокой истории. Однако это не оправдывает существующего в настоящее время перекоса в соотношении величин налогового обременения, дохода налогоплательщика и его потребностей на обеспечение динамики бизнеса.

В большинстве случаев невозможно назвать другие, менее «жесткие» способы получения финансовых средств помимо налогов. Абсолютно очевидно, что законодатель, устанавливая налоговые правила по налоговому обременению, обязан принимать за отправную точку исключительно производительные расходы консолидированного бюджета государства. Вместе с тем, оптимизация налогового бремени исходя из принципа справедливости, не должна без существенных на то причин деформировать структуру и состав налогового обязательства в оценке, установленной НК РФ. Иными словами, поиск оптимизационной модели налогового обременения является в настоящее время самой сложной проблемой методологии налогового права, вариант которой еще никем не предложен. Однако поиски оптимального состава и соотношения величин налогового обязательства, устранивающих ничем не оправданный перекося динамики налогов и доходов на макроэкономическом уровне, в научной среде не наблюдаются.

По утверждению ведущих российских налоговых юристов, «в тексте действующего НК РФ отсутствует конституционно-правовое требование об экономическом обосновании величины налогового бремени. Из конституционного принципа, что налогообложение должно базироваться на платежеспособности налогоплательщика (ст. 3 Конституции РФ), правовая наука делает вывод, что налогообложение должно быть «привязано» к показателям платежеспособности. Такими показателями могут быть: наличие имущества (налог с доходов и имущества), к обладанию имуществом (земельный налог, транспортный налог) или к использованию имущества (налог с добавленной стоимости). Таким способом формируется величина общего налогового бремени, которое вовлекает всех жителей (в зависимости от уровня их доходов, имущества и потребительской способности) в финансирование общенациональных задач» [2].

На практике сложилась тенденция формализации налоговых правил, когда субъективный интерес представителей налогового ведомства проявляется как формальное применение норм налогового законодательства для сбора как можно большей суммы налогов, а налогоплательщика – в формальном отношении к налоговым правилам для минимизации своих налоговых обязательств. При диаметрально противоположных финансовых целях субъектов налогового администрирования и корпоративных экономических субъектов такого рода устремления в определенной степени оправданы, однако, совпадение интересов сторон только в их стремлении к формальному соблюдению норм законодательства ни в коем случае не должно иметь место в системе налоговых правоотношений. Следует согласиться с мнением ученых, что «полностью устранить этот конфликт интересов в принципе невозможно, однако, его можно нивелировать посредством исправления неконституционных норм налогового законодательства» [3]. Отчасти государственные и корпоративные финансовые интересы можно сбалансировать путем развития специальных институтов: «государственного налогового аудита», привлечение к экспертизе налоговых законодательных и нормативных актов видных налоговых юристов.

В странах, у которых российские законодатели позаимствовали идею досудебного урегулирования налоговых споров (в частности – Германия), к этим вопросам относятся предельно ответственно. Так, например, представитель Союза налоговых консультантов земель Нижняя Саксония и Саксония-Анхальт Ральф Буссе, выступая на 5-ом международном налоговом симпозиуме, отмечал, что в германском законодательстве эта процедура предельно детализирована, установлены сроки, права и ответственность сторон, участвующих в рассмотрении налоговых споров. Налогоплательщик в течение месяца после получения извещения налогового органа о нарушении в случае несогласия должен обратиться в специальный отдел по приему обжалований, а по истечении месяца после получения письменного ответа он получает право на судебное обжалование [4].

С 01.01.2007 г. российские налогоплательщики получили возможность апеллировать решение налогового органа по собственному усмотрению. С 01.01.2009 г. это право было трансформировано в их обязанность. Иными словами, в случае неправомерных действий со стороны налоговой инспекции налогоплательщик обязан, прежде всего, сначала обратиться с жалобой в региональное управление ФНС России, и только получив письменный отказ в удовлетворении своей жалобы, он получает право обратиться в судебную инстанцию для защиты своих прав в отношении налоговых претензий со стороны работников службы ФНС России.

Как справедливо полагают многие эксперты, введение обязательного досудебного разбирательства налоговых споров станет лишь очередным барьером в судебной защите интересов налогоплательщиков. Наибольшие сомнения вызывает способность государственных налоговых аудиторов ФНС России справиться с увеличением объема работы, притом что число таких специалистов в настоящее время крайне ограничено, а квалификация многих из них не столь высока для решения налоговых проблем. Сказанное выше можно квалифицировать как свидетельство крайней необходимости пересмотра принципов налоговой политики, обуславливающих состояние системы налогообложения, а также способов и целей налогового администрирования.

Для пересмотра существа и форм реализации налоговой политики с целью сбалансирования государственных и корпоративных финансовых интересов следует, по нашему мнению, незамедлительно отойти от построения взаимоотношений в налоговой сфере на основе силового администрирования. Решение данной проблемы актуально для многих стран, где происходит переоценка ценностей в сфере налогообложения. Показателен прошедший в Кейптауне IV Форум Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), где была утверждена «модель партнерских взаимоотношений» между налоговыми органами, налогоплательщиками и налоговыми консультантами. Фундаментом этой модели послужили результаты проведенного ОЭСР исследования, хотя первоначально ставилась не столь значимая цель, а только выявление роли налоговых консультантов в так называемом «агрессивном налоговом планировании». Выявленные проблемы оказались столь значимы, что потребовалось углубление исследований в сферу взаимоотношений органов государственной фискальной власти и налогоплательщиков. Глубокий, почти философский смысл новой концепции ОЭСР взаимодействия налогоплательщиков и представителей государственных фискальных служб заключается в том, что они не просто формально соблюдают действующие нормы законодательства. Во главу угла поставлены «достижение на основе Закона справедливого баланса частных интересов налогоплательщиков с публичными интересами государства и общества» [5]. Из этого можно заключить, что налоговым администраторам было предложено перестроить методы своей профессиональной деятельности исходя из, так называемой, «клиенто-ориентированной концепции». Суть данной концепции сводится к тому, что налоговый инспектор обязан не только профессионально владеть знаниями отраслевых особенностей бизнес-процессов налогоплательщика, но и принимать в расчет их финансовые интересы. Акцент зарубежных налоговых доктрин на постепенный переход к партнерским взаимоотношениям исключительно на правовой основе может, на наш взгляд, обеспечить баланс государственных и корпоративных финансовых интересов. Примером модели такого рода налоговых правоотношений могут служить статья 163 и статья 227 Закона ФРГ о сборах, позволяющие налоговым органам «исчислять налог в меньшем размере или освободить налогоплательщика от его налоговых обязанностей, если начисление налога в данном конкретном случае было бы несправедливым обременением» [4, с. 267].

Результаты проведенного нами исследования состояния современной системы налогообложения в России показали, что после 2010 г. она в целом успешно выпол-

няет своё фискальное предназначением. Разумеется, мировой финансовый кризис 2008-2009 гг. внёс коррективы в динамику налоговых поступлений в бюджеты разных уровней бюджетной системы. С другой стороны, нами был выявлен тот факт, что функционирование налоговой системы России, как и прежде, не ориентировано на стимулирование притока в бизнес инвестиций, технологизацию производственной сферы, повышение доли инновационных преобразований в совокупных региональных продуктах и величинах добавленной стоимости во всех сферах экономики. Характерно, что даже противники деления функций налоговой системы на фискальную и регулирующую стали в последнее время высказываться за необходимость доработки налогового законодательства в сторону усиления регулирующего начала отдельных налогов: «...налоговая система должна быть стабильной и предсказуемой, помогающей решать новую для страны задачу – переход экономики от сырьевой модели к инновационной [2]. Модель практического воплощения данной задачи видится налоговедами неоднозначно. Например, ещё в 2008 г. участники VI ежегодной налоговой конференции РСПП «Налоговая политика в условиях выбора пути развития России» в качестве одного из методов борьбы с нарушениями Закона в деятельности налоговых органов предлагали ввести в налоговое законодательство нормы о персональной, вплоть до уголовной, ответственности должностных лиц налоговых органов.

Другая модель была предложена управляющим партнером юридической компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры» С.Г. Пепеляевым. Сославшись на судебную практику, подтверждающую рост числа споров, выигранных налогоплательщиками, юрист-налоговед выделил в качестве эффективной для налоговых органов меры уплаты последними государственной пошлины при подаче жалоб на решения суда. Ученый отметил, что «действенной мерой может явиться взыскание судом с налоговых органов, т.е. с федерального бюджета, сумм расходов, понесенных налогоплательщиками на оплату услуг представителей» [5].

Смысл третьей модели¹ заключается в возмещение убытков, причиненных незаконными решениями, действиями и бездействием налоговых органов и их должностных лиц (соответствующий проект). По свидетельству налоговых аудиторов и консультантов, в последнее время налоговые органы всё чаще стали заключать в суде мировые соглашения. Однако такие соглашения касаются споров о возмещении крупных сумм НДС, когда налоговые органы соглашаются на оперативное возмещение суммы налога без уплаты процентов. Специалисты предполагают, что со временем такая практика появится и по другим налоговым спорам.

В этой связи весьма значимым наглядным примером для будущих поколений является высказывание Покровского И.А. о том, что «не в замене «традиционной методы» толкования закона методом «свободного права» заключается задача будущего, а в оживлении и одухотворении законодательства, в усовершенствовании его аппарата, дабы оно могло лучше улавливать голос жизни и живее реагировать на него, возможно, что еще раз в юридической жизни народов прокатится волна «свободного права» и судейского усмотрения, но рано или поздно будет понято, что всякое течение этого рода лишь отбрасывает нас от настоящей дороги, увлекая нас на ложный путь» [6].

Библиографический список

1. Феоктистова Т.В. Инновационные стратегии развития экономики и роль налогов в их реализации: Монография. – Курск:2011. – 422 с.
2. VI ежегодная налоговая конференция РСПП «Налоговая политика в условиях выбора пути развития России» / Налоговед.- 2008.- № 6 [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://nalogoved.ru/> (дата обращения 09.11.2014).

¹ Модель разработана специалистами ВАС РФ, основные её позиции отражены в Постановлении Пленума ВАС РФ.

3. Крохина Ю.А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях КС РФ// Налоговед.- 2004.- №7 [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://nalogoved.ru/art/64> (дата обращения 10.11.2014).

4. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монография для магистрантов, обучающимся по программам направления «Финансы и кредит» / под ред. И.А. Майбурова, А.П. Кириенко, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ, 2013. – с. 267.

5. Заикина О. Привычка к недоверию. Эксперт.- 2008 – № 15. [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://expert.ru/expert/2008/15/> (дата обращения 10.11.2014).

6. Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. – М.: Статут (в серии «Классика российской цивилистики»), 1998, с. 89.

Оробинская Ирина Викторовна

кандидат экономических наук,
доцент кафедры налогов и налогообложения Воронежского государственного аграрного университета имени императора Петра I,
г. Воронеж
E-mail: orob-irina@yandex.ru

Казьмин Антон Геннадьевич

кандидат экономических наук,
старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения Воронежского государственного аграрного университета имени императора Петра I,
г. Воронеж
E-mail: arxont-5@yandex.ru

Проблемные аспекты применения НДС предприятиями АПК России

Аннотация: Рассматриваются некоторые вопросы регулирования АПК. Проблемы, связанные с действующим порядком применения НДС предприятиями отрасли сельского хозяйства. Предлагается ряд шагов по устранению существующих противоречий и помех, препятствующих развитию АПК.

Ключевые слова: добавленная стоимость, НДС, регулирование АПК, косвенное налогообложение, ЕСХН, общий режим налогообложения.

Annotation: Discusses some issues of regulation of agriculture. The problems associated with the current order of application of VAT enterprises of the industry of agriculture. Suggests a number of steps to resolve the existing contradictions and obstacles hindering the development of agriculture.

Keywords: value added, VAT, regulation AIC, indirect tax, UAT, general tax.

Введенные против России санкции, а особенно ответные меры и существующие диспропорции в экономике страны вызывают необходимость проведения безотлагательных преобразований, направленных на повышение платежеспособности и расширение производственной базы всего АПК. В сложившихся условиях на государ-

ство ложится особая роль по оперативному регулированию как отдельных отраслей, так и экономики в целом.

Одним из эффективных рычагов воздействия может служить налоговая система, которая в настоящий момент имеет значительные резервы для стимулирования производственного процесса во всех отраслях. Прежде всего, особое внимание стоит обратить на подсистему косвенного налогообложения, так как ей присущи определенные особенности, которые позволят стимулировать производство в аграрном секторе.

Регулирование АПК России посредством изменения отдельных элементов системы косвенного налогообложения возможно по следующим направлениям.

Во-первых, это изменение режима налогообложения. Так как основной функцией косвенных налогов является фискальная, с целью формирования доходов части бюджета, то в отношении АПК данная функция не является определяющей, и в этом случае целесообразно использовать регулирующие возможности налоговой системы. Прежде всего это связано с тем, что значительная часть предприятий и хозяйств АПК является убыточной. За последние пятнадцать лет уровень предприятий и хозяйств аграрного сектора, находящихся на грани банкротства, колебался от 84,4% в 1998 году до 23,3% в 2011 году. Снижение числа убыточных предприятий объясняется сокращением их фактического числа с 339 000 в 1998 году до 169 000 в 2012 году [3].

В исследуемый период произошли существенные изменения в структуре налоговых платежей аграрного сектора (табл. 1). Так, поступления федеральных налогов в течение последних лет характеризуются сокращением по основным видам, а также высоким уровнем возмещения налога на добавленную стоимость. С 2006 года доля уплаченного НДС от начисленного составляла 58%, тогда как в 2013 году данный показатель составлял уже 11,6% [1]. Наряду с этим следует отметить, что повышение тарифов страховых взносов является важным фактором увеличения налоговой нагрузки для трудоемких отраслей экономики, к которым, в том числе относится и сельское хозяйство.

Таблица 1. Поступления в бюджетную систему налоговых доходов, администрируемых ФНС РФ в 2006 – 2012 гг., млрд руб.

Показатель	Годы						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1	2	3	4	5	6	7	8
1. ВСЕГО по отраслям экономики	5441	6967,6	7967,8	6307	7687,9	9733,6	10123
– в % к добавленной стоимости	23,7	24,5	22,6	18,7	19,9	21,0	22,0
2. Всего по аграрному сектору	46,5	51,9	49,1	61,8	48,3	48,5	50,3
– в % к итогу	0,9	0,7	0,6	1,0	0,6	0,5	0,6
– в % к добавленной стоимости	4,7	4,3	3,3	4,1	3,3	2,6	3,0
3. По аграрному сектору без учета налога на доходы физ. лиц	24,3	24,0	18,9	13,9	11,8	10,0	11,0
– в % к итогу	0,4	0,3	0,2	0,2	0,2	0,1	0,2

Источник: статистические данные ФНС России

Поскольку базовые параметры налогового регулирования аграрного сектора непосредственно затрагивают интересы федерального бюджета, это определяет уста-

новление льгот и преференций для сельскохозяйственных товаропроизводителей преимущественно на федеральном уровне.

Доля АПК в структуре поступлений налогов и сборов по всем отраслям экономики снижается с 2006 года, составляя в 2012 году 0,2% (без учета налога на доходы физических лиц, доля которого в общих налоговых поступлениях от сельского хозяйства составляла 79,4%, что существенно искажает оценку налоговой нагрузки на аграрный сектор). Доля налогов, уплачиваемых производителями сельскохозяйственной продукции, существенно ниже по отношению к добавленной стоимости по сравнению с другими отраслями экономики.

Если в 2006 году налоговая нагрузка на добавленную стоимость в целом по экономике составляла 23,7%, то в аграрном секторе этот показатель был равен 4,7%, в 2012 году – соответственно 22,0 и 3,0%. Следует отметить, что система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей регулируется, прежде всего, на федеральном уровне. Это связано с тем, что агропромышленное производство имеет высокую зависимость от бюджетных субсидий и преференций.

Уровень поступления налогов в федеральный бюджет показывает, что основными налогами, обеспечивающими пополнение доходов государственной казны, являются НДС и НДСИ (табл. 2), т.е. налоги, которые практически не уплачиваются предприятиями АПК.

Рассматривая условия налогообложения аграрного сектора, следует учитывать, что структура добавленной стоимости сельского хозяйства неоднородна (рис. 1). Анализ структуры добавленной стоимости сельского хозяйства показывает, что основной ее объем (более 57% в 2012 г.) производится домашними хозяйствами. Этот показатель свидетельствует о том, что для разных типов налогоплательщиков требуются соответствующие дифференциации условий налогообложения, с учетом специфики осуществляемой ими деятельности.



Рис. 1. Валовая добавленная стоимость в сельском хозяйстве в 2007-2012 гг., млрд руб.

Таблица 2. Доля поступивших налогов от налоговых доходов в 2000 – 2013 гг., %

Налоги	Годы													
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	11	12	13	14	15
Налог на прибыль	23,4	21,9	14,8	14,1	17,6	24,6	24,7	25,2	25,0	15,1	22,7	23,3	21,5	16,8
НДС	26,8	27,2	24,0	23,6	21,6	27,2	22,3	15,1	11,3	16,2	18,2	18,9	18,2	16,0
НДФЛ	10,2	10,9	11,4	12,2	11,6	13,1	13,8	14,7	16,6	19,9	22,9	20,5	20,6	26,1
Акцизы	9,7	10,4	8,4	9,3	5,0	4,7	4,0	3,6	3,5	4,1	6,0	6,2	7,2	7,7
НДПИ	4,5	5,8	10,5	10,6	11,8	17,2	17,6	14,3	17,4	12,9	18,0	21,4	22,7	21,0
Налоги на имущество	3,8	3,8	3,8	3,7	3,0	4,7	4,6	4,8	4,9	6,8	8,0	7,0	7,2	8,7
Прочие налоги	21,5	19,9	27,0	26,5	29,5	8,6	13,1	22,3	21,3	25,0	4,2	2,7	2,6	3,7

Учитывая, что косвенное налогообложение ориентировано на реализацию фискальной функции, которая в данном случае очень слабо проявляется, а значит, отдавая ей приоритет в налогообложении, государство снижает эффективность производства. По нашему мнению, целесообразней будет отдать предпочтение регулирующей функции с тем, чтобы стимулировать развитие АПК.

Во-вторых, это отмена НДС или его замена на налог с продаж. Существующая практика применения данного налога свидетельствует о крайне неэффективном его администрировании. Кроме того, все промышленные и большая часть торговых предприятий и организаций применяют общий режим налогообложения и, как следствие, имеют законное основание на возмещение части ранее уплаченного косвенного налога. Поскольку значительная часть сельскохозяйственных предприятий применяет специальный налоговый режим в виде ЕСХН, это позволяет предприятиям АПК не уплачивать НДС, налог на прибыль, налог на имущество (этот режим является для них более предпочтительным). Но так как почти все предприятия-контрагенты применяют общий режим и требуют от поставщиков сельскохозяйственной продукции выставлять счета-фактуры с выделенными суммами НДС (этот налог занимает одно из первых мест в структуре формирования доходов федерального бюджета, а также является одним из основных, по которому возможно возмещение ранее уплаченного налога), то многие предприятия АПК вынуждены применять общий режим налогообложения, с тем чтобы не потерять своих контрагентов (хотя общий режим налогообложения не является для них приоритетным).

Учитывая сложное финансовое положение, сложившееся на данный момент в экономике и выраженное кризисом ликвидности, все большее число предприятий стремится сохранить наличные денежные средства, и терять значительную часть суммы, подлежащей возмещению, они не намерены. Но для предприятий АПК применение общего режима налогообложения связано со значительными издержками в области учета и перечисления налогов ввиду особой ситуации с кадрами в сельском хозяйстве. Кроме того, применение ЕСХН позволяет снизить налоговую нагрузку на предприятия АПК. В сельском хозяйстве она составляет примерно 12%, тогда как в остальных секторах – примерно 25 – 30%.

В этой связи встает вопрос о мерах и способах стимулирования и регулирования налогообложения предприятий аграрной сферы, с тем чтобы определить наиболее эффективный режим налогообложения. Для этого необходимо провести сравнительный анализ применения различных режимов налогообложения, сочетающих и учитывающих особенности ведения сельскохозяйственной деятельности, в част-

ности, к ним относятся: низкая рентабельность производства, значительные сроки окупаемости капитальных вложений, сезонность производства, значительные риски, носящие природно-климатический и экономический характер. От совокупности этих особенностей зависит инвестиционная привлекательность данного сектора экономики.

В настоящее время возможно применение следующих вариантов налоговой политики:

- 1) применение специального налогового режима в виде ЕСХН;
- 2) применение общего режима;
- 3) применение общего режима с отменой НДС;
- 4) применение общего режима с введением льгот для сельскохозяйственных предприятий по НДС;
- 5) применение специального режима в виде ЕСХН с одновременной отменой НДС или введение налога с продаж.

В условиях мирового финансового кризиса наличие свободных денежных средств на счетах организации позволяет ей сохранить хорошие условия для дальнейшего роста. Поэтому наличие свободных денежных средств является определяющим для любого предприятия, что позволит ему увеличивать капитальные вложения и развивать производство своей продукции.

Таким образом, действующая на данный момент редакция главы 21 и 26.1 НК РФ [2] делает экономически неоправданным применение специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей, так как смежные предприятия и торговые посредники зачастую отказываются сотрудничать с такими организациями.

В-третьих, существующая система косвенного налогообложения в рамках ряда предприятий не способствует развитию инвестиционной привлекательности сектора АПК, так как привлечение инвестиционных ресурсов сопровождается низкой эффективностью от их отдачи в свете действующего налогового законодательства. В условиях, когда отрасль АПК нуждается в значительных инвестиционных проектах, мы считаем целесообразным проведение мер по изменению налогового законодательства, и в частности пересмотра правил и порядка применения НДС. По нашему мнению, будет целесообразным проведение следующих мероприятий:

- полностью отменить НДС как основной косвенный налог, стимулирующий рост цен на продукцию АПК и снижающий потенциальные возможности развития для данного сектора, и ввести вместо него налог с продаж, взимаемый исключительно в сфере торговли (что позволит решить ряд существующих противоречий между общим и специальными режимами налогообложения);
- в случае невозможности отмены НДС необходимо провести подготовительные мероприятия, направленные на введение изменений в ст. 149 НК РФ, с целью освобождения от налогообложения такого вида деятельности, как реализация продовольственных товаров.

В результате проведенных изменений для предприятий АПК станет возможным применять ЕСХН без ущерба для инвестиционной и торговой деятельности, так как организации, находящиеся на общем режиме налогообложения, смогут не начислять НДС по реализуемой ими сельскохозяйственной продукции, что, в свою очередь, позволит повысить рентабельность производства и, как следствие, инвестиционную привлекательность АПК.

Стимулирование инвестиционной деятельности и создание конкурентных преимуществ для отдельных секторов экономики является главной задачей на данный момент. Низкий уровень налоговой нагрузки в АПК должен был способствовать привлечению инвестиционных ресурсов, однако этого не произошло. Основная причи-

на, ограничивающая инвестиционную активность в данном секторе, заключается в некорректно сформированной системе косвенного налогообложения. Камнем преткновения является вопрос о возмещении НДС при приобретении товаров. Существующий специальный режим налогообложения не дает права организациям, его применяющим, возмещать ранее уплаченный налог при приобретении, главным образом, сельскохозяйственной техники и минеральных удобрений по ставке 18%. Одновременно с этим организации, приобретающие продукцию у сельскохозяйственных товаропроизводителей, не вправе зачесть суммы НДС, так как последние не являются плательщиками указанного налога и, следовательно, не имеют права выставить НДС в счетах-фактурах. В этой связи организациям, применяющим общий режим налогообложения, становится невыгодным проводить торговые операции с предприятиями, находящимися на специальных режимах налогообложения, так как они теряют значительные суммы НДС, которые в другом случае могли бы возместить из бюджета. Из-за этого становится невозможным выполнение главной задачи специального режима – повышение инвестиционной привлекательности сельского хозяйства.

Таким образом, на современном этапе механизм государственного регулирования АПК с помощью системы косвенного налогообложения должен сводиться к принятию следующих мер:

- гармонизация налоговой системы;
- введение льготного налогообложения НДС операций по реализации сельскохозяйственной продукции или полной замены данного налога на налог с продаж;
- создание необходимых условий для жизнедеятельности населения сельской местности (улучшение культурных, бытовых, социальных условий).

Реализация указанных мероприятий позволит создать благоприятные условия для становления нового уклада жизни в сельских районах. В частности, меры по снижению и устранению искусственных налоговых барьеров, вызванных несогласованностью различных налоговых режимов, позволят улучшить финансово-экономическое состояние предприятий АПК.

Библиографический список

1. Данные статистической налоговой отчетности ФНС России (форма 1-НОМ) [Электронный ресурс]. – URL: http://www.nalog.ru/nal_statistik (дата обращения 16.10.14)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 23.05.2014 г.) // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электр.ресурс] / НПП «Гарант-Сервис».
3. Российский статистический ежегодник, 2013 [Электронный ресурс] / Федеральная служба государственной статистики (Росстат). – Электрон. текстовые дан. – М.: Статистика России, 2013. – электрон, опт. диск (CD-ROM). – Загл. с этикетки диска.

**Тарасова Татьяна Михайловна**

кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Самарского института (филиала) РЭУ им. Г.В. Плеханова,
г. Самара
E-mail: tarasova2004@inbox.ru

**Гончаренко Лариса Николаевна**

кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансов и экономики
Омского института (филиала) РЭУ им. Г.В. Плеханова,
г. Омск
E-mail: goncharenko70@mail.ru

Формирование прогнозной налоговой отчетности на основе учетно-налоговой системы

Аннотация: В статье представлен порядок формирования прогнозной налоговой отчетности организации. Рассмотрены этапы и приведены соответствующие формы прогнозной налоговой отчетности на этапах цикла управления налоговыми расходами организации. Предложены формы графика-календаря уплаты налогов и внебюджетных платежей организации и графика уплаты налоговых платежей.

Ключевые слова: управленческий учет, планирование, прогнозирование, налоговый календарь, налоговая отчетность.

Annotation: The paper presents the procedure for forming the prospective tax reporting organization. The stages and are given the appropriate forms predictive tax reporting phases cycle management of tax expenditures organization. Proposed form of graphics-calendar tax payments and extra organization and schedule of tax payments.

Keywords: management accounting, planning, forecasting, tax calendar, tax reporting.

На основании прогнозной налоговой отчетности строится система управленческого налогового учета организации. Однако, несмотря на большое количество исследований в области построения системы управленческого учета в организациях различных форм собственности, остается много нерешенных вопросов, особенно в сфере учета и прогнозирования налоговых обязательств. Понятие управленческой отчетности является общепризнанным, однако существует множество производных, например: внутренняя отчетность, оперативная статистическая отчетность, внутрифирменная отчетность. Мы считаем, что самым обоснованным будет понятие «прогнозной налоговой отчетности», поскольку у данного вида отчетности существует ряд определенных признаков, позволяющих классифицировать его среди прочей экономической информации:

- базой для составления прогнозной налоговой отчетности являются данные текущего налогового учета;
- основной целью прогнозной налоговой отчетности является обеспечение учетно-налоговой системы прогнозной информацией для принятия правильных управленческих решений.

Однако, прежде всего необходимо определиться с сущностью данного понятия. В настоящее время практически не рассматривается определение «прогнозная налоговая отчетность». Нами были проанализированы и систематизированы в основные группы труды российских и зарубежных ученых в данной области. Основные понятия приведены в таблице 1.

Большинство авторов дают авторскую трактовку обобщенному понятию «бухгалтерская управленческая отчетность», принимая за основу определение бухгалтерской финансовой отчетности.

Таблица 1. Сущность управленческой отчетности в понимании российскими и зарубежными учеными

Автор	Понятие и сущность
Бакаев А.С. [3]	Внутренняя отчетность – это используемая для нужд управления организации система сбора информации в денежном и натуральном измерении о фактах хозяйственной деятельности, влияющих не только на финансовые, но и на производственные и технологические показатели
Палий В.Ф. [6]	Внутренняя отчетность – это совокупность упорядоченных показателей и другой информации. В ней дается оценка отклонений от планов, смет, целей. Без этого управленческий учет остается лишь совокупностью цифровых данных, непригодных для целей внутреннего управления
Адамов Н. и Адамова Г. [1]	Управленческая отчетность – это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование предприятия как субъекта хозяйственной деятельности и сгруппированных в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений. Отчетность является важнейшим источником информации для анализа и принятия решений
Амучиевой Г.А. [2]	Управленческая отчетность, по мысли, это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности и сгруппированных в целом по организации и в разрезе структурных подразделений
Соколов А.Ю. [8]	Управленческая отчетность – это, по сути, совокупность способов получения итоговых сведений для целей управления компанией. В зависимости от запросов всегда можно получить сжатую или более развернутую информацию, т.е. изменить формы ее представления
Друри К. [4]	Управленческая отчетность – комплекс взаимосвязанных представленных и расчетных показателей, отражающих функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности, сгруппированных по организации в целом и по структурным подразделениям
Слободняк И.А. [7]	Бухгалтерская управленческая отчетность – это определенная целостность, имеющая внутреннюю структуру. Прежде всего, это система отчетных форм, каждая из которых раскрывает информацию о каком-либо элементе отчетности, показатели сгруппированы в разделы отчетной формы

По нашему мнению, прогнозной налоговой отчетности присущи признаки бухгалтерской управленческой отчетности, исследованные в работах российских и зарубежных специалистов и описанные выше. Таким образом, нами предлагается

понимать под прогнозной налоговой отчетностью систему учетной, аналитической и прогнозной информации о текущих и планируемых налоговых платежах и поступлениях, которая отражается во внутренней отчетности организации. Она не имеет унифицированных форм и может быть представлена в любом удобном для организации формате в соответствии с внутренними нормативными документами.

Прогнозная налоговая отчетность составляется на всех этапах учетно-налогового цикла, приведенного в таблице 2.

Таблица 2. Этапы и соответствующие формы прогнозной налоговой отчетности на этапах цикла управления налоговыми расходами организации

№ п/п	Этап	Формы налоговой отчетности	Содержание
1	Прогнозирование	аналитические отчеты, содержащие оценку налоговых последствий при расширении бизнеса, при изменении налогового законодательства	<ul style="list-style-type: none"> • расчеты и оценка налоговых последствий расширения бизнеса, реализации инвестиционных планов и программ • построение налоговой модели предприятия • оценка тенденций изменения налогового законодательства
2	Планирование	налоговые бюджеты, включающие план совокупных налоговых расходов, план распределения налоговых издержек по центрам затрат (местам возникновения)	<ul style="list-style-type: none"> • выбор схемы налогообложения • разработка и утверждение налоговой политики • разработка плана совокупных налоговых расходов • распределение налоговых издержек по центрам затрат • разработка графика налоговых платежей
3	Организация и координация	оперативные налоговые бюджеты (поквартально), актуализированные годовые налоговые бюджеты, графики налоговых платежей	<ul style="list-style-type: none"> • разработка оперативных налоговых планов (поквартально) и актуализация годовых планов в связи с изменением динамики объектов обложения • разработка оперативных графиков налоговых платежей • организация и координация деятельности служб предприятия, направленная на выполнение установленных планов
4	Постановка налогового учета	регистры налогового учета, налоговая отчетность	<ul style="list-style-type: none"> • разработка модели налогового учета • формирование информационной модели налогового учета в связи с изменением объектов налогового учета • разработка форм налоговых регистров и методики их заполнения • разработка процедур формирования налоговой отчетности

5	Внутренний контроль и анализ	аналитические отчеты, включающие информацию об отклонениях планируемых и фактических налоговых расходов, соблюдение графика налоговых платежей, выявление причин отклонений, в том числе в разрезе центров затрат, выявление факторов, влияющих на показатели налоговой нагрузки предприятия, выявление и анализ ошибок в налоговой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> • контроль своевременности представления информации для целей налогового учета и отчетности • контроль правильности налоговой отчетности • проверка планируемых и фактических налоговых расходов • контроль соблюдения графика налоговых платежей • выполнение аналитических расчетов и выявление факторов, влияющих на показатели налоговой нагрузки предприятия • выявление причин отклонений между плановыми и фактическими объемами налоговых расходов в разрезе центров затрат • анализ причин несоблюдения графиков налоговых платежей и прочих отклонений
6	Регулирование	отчеты по результатам оптимизации налоговых расходов, суммы экономии ресурсов предприятия и устранение причин отклонений между планом и фактом	<ul style="list-style-type: none"> • устранение причин расхождений или ошибок в налоговой отчетности • устранение причин отклонений от планов и графиков налоговых платежей • разработка предложений по оптимизации налоговых расходов • мотивация персонала для обеспечения эффективности работы по оптимизации налоговых расходов

На этапе прогнозирования налоговых платежей проводится анализ существующей ситуации на рынках, выявляются основные тенденции изменения бухгалтерского и налогового законодательства, рассматриваются возможности дальнейшего расширения или перепрофилирования бизнеса. Таким образом, формируется налоговая модель организации на краткосрочную или долгосрочную перспективу, с учетом поставленных целей и сроков планирования деятельности организации в целом. Формами прогнозной налоговой отчетности на данном этапе являются аналитические справки и отчеты, содержащие оценку налоговых последствий при расширении бизнеса, при изменении налогового законодательства. Учетные показатели текущего периода, используемые в качестве налоговых баз с учетом инфляции и других факторов изменяющейся среды, являются основой для расчетных и аналитических показателей форм налоговой отчетности. Основной целью составления налоговых отчетных форм является принятие обоснованных текущих или стратегических управленческих решений. Расчетные и аналитические показатели форм прогнозной налоговой отчетности могут подвергаться корректировке в процессе выполнения плана.

На этапе организации и координации работ по управлению налоговыми расходами организации отчетными формами выступают оперативные налоговые ежеквартальные бюджеты, актуализированные годовые налоговые бюджеты, графики налоговых платежей. Текущие налоговые бюджеты включают в себя те же бюджет-

ные формы, что и годовая прогнозная налоговая отчетность, но с разбивкой по кварталам. Все формы налоговых бюджетов имеют тесную взаимосвязь показателей. В результате изменения экономической информации в одном налоговом бюджете отразится на показателях всех взаимосвязанных форм, оказывающих влияние на формирование налоговой базы и суммы исчисленного налога.

С целью координации и контроля налоговых платежей организации рекомендуется ежемесячно составлять графики (календари) налоговых платежей. Форма «График налоговых платежей» или «График-календарь» предназначена для планирования уплаты налогов в соответствии с установленными налоговым законодательством сроками и представлена в таблице 3. В предлагаемом регистре по вертикали отражаются все исчисляемые и уплачиваемые организацией налоги и взносы в следующих аналитических разрезах: федеральные налоги, региональные налоги, местные налоги и обязательные страховые взносы.

По строкам отражаются календарные даты подготовки и представления контролирующим органам деклараций и расчетов авансовых платежей (отчетных форм налогового учета), даты расчета суммы налогов и взносов, подлежащих уплате, календарные сроки уплаты денежных средств в бюджетную систему, ответственные лица.

На этапе налогового учета используются регистры налогового учета и налоговая отчетность (декларации). Формы налоговой отчетности установлены налоговым законодательством, регистры налогового учета разрабатываются организацией самостоятельно. В частности, для ведения налогового учета могут быть использованы следующие регистры: регистры промежуточных расчетов, регистры учета состояния объекта учета, регистры учета хозяйственных операций, регистры формирования отчетных данных.

Регистры промежуточных расчетов предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы, базы распределения налоговых расходов.

На этапе внутреннего контроля и анализа формы отчетности создаются на основе бюджетных форм, применяемых на стадии планирования, но приобретающих статус аналитического отчета и включающих информацию об отклонениях планируемых и фактических налоговых расчетов, соблюдении графика налоговых платежей, а также выявлении причин отклонений, в том числе по центрам затрат, выявлении факторов, влияющих на показатели совокупной налоговой нагрузки по организации. Для текущего контроля соблюдения установленных сроков налоговых платежей рекомендуется применять форму «Ежедневный график платежей», разрабатываемую на месяц. В рассматриваемой форме по вертикали указывается структура налогов и страховых взносов в следующих аналитических разрезах: федеральные налоги, региональные налоги, местные налоги, обязательные страховые взносы. По горизонтали указываются календарные даты и суммы уплаты налогов в бюджет, предусматриваются также графы для отражения задолженности в случае пропуска срока уплаты и суммы уплаты по видам налогов нарастающим итогом с начала периода. Форма позволяет получать информацию о состоянии расчетов по налогам на любую дату текущего периода (таблица 4). На этапе регулирования по окончании квартала, финансового года составляются отчеты по результатам мероприятий, направленных на оптимизацию налоговых расходов, расчеты суммы экономии ресурсов предприятия.

Предлагаемые формы прогнозной налоговой отчетности будут способствовать стандартизации учетных процессов, единообразию методического подхода планирования налоговых расходов в коммерческой организации, снижению трудоемкости

Таблица 4

График уплаты налоговых платежей на _____ 201_

№	Наименование налога	Срок уплаты	Дата		Дата		Дата		Дата		Дата		Дата		заполн.	Дата
			заполн.	Дата	заполн.	Дата	заполн.	Дата	заполн.	Дата	заполн.	Дата	заполн.	Дата		
Федеральные налоги																
1	НДС	20														
2	НДС(экспорт)															
3	Налог на прибыль	28														
4	НДФЛ	15														
5	Налоговые санкции															
Итого																
Региональные налоги																
1	Налог на имущество	30														
2	Транспортный налог	10														
3	Налоговые санкции															
Итого																
Местные налоги																
1	Земельный налог	10														
2	Налоговые санкции															
3	Прочие налоги															
Итого																
Итого в бюджеты																
1	Страховые взносы ОСВ	15														
2	ФСС от несчаст.случ.	15														
Итого в фонды																
Обособленное подразделение																
ВСЕГО																
Уплачено с 01.01.201_																
в т.ч. в фонды																
в бюджеты																

(тыс руб.)

и повышению качества учета налоговых обязательств, что позволит получать объективные данные о себестоимости конкретного вида продукции с учетом налоговых издержек и даст возможность взвешенно оценивать рентабельность по видам продукции и услуг, управлять налоговой нагрузкой.

Библиографический список

1. Адамов Н. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления / Н.Адамов, Г. Адамова // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – Июль. – № 30. – С. 3.
2. Амучиева Г.А. Формирование внутренней управленческой отчетности / Г.А. Амучиева // Бухучет в строительных организациях. 2009. № 12. – 18 с.
3. Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь / А.С. Бакаев. – М.: Бухгалтерский учет, 2006. – 192 с.
4. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учеб. / К. Друри; пер. с англ. М.: ЮНИТИ, 2003. – 325 с.
5. Зенкова М.В. Формирование внутрифирменной налоговой отчетности на основе учетно-налоговой модели [Текст] / М.В. Зенкова // Экономика и предпринимательство. 2013. № 9. – 6 с.
6. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 211 с.
7. Слободняк И.А. Управленческий учет // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет М., 2011. № 6. – 143 с.
8. Соколов А.Ю. Управленческая отчетность промышленных предприятий / А.Ю. Соколов // Все для бухгалтера. 2006 – № 19. – 330с.

Васильева Евгения Григорьевна

кандидат юридических наук,
старший преподаватель кафедры государственно-правовых дисциплин
Северо-Кавказского филиала Федерального государственного
бюджетного образовательного учреждения высшего образования
«Российский государственный университет правосудия» (г. Краснодар),
г. Краснодар
E-mail: vasileva_e80@mail.ru

**Досудебное урегулирование налоговых споров в РФ
(сравнительно-правовое исследование)**

Аннотация: в статье на основе сравнительно-правового анализа рассмотрены тенденции введения и развития института досудебного урегулирования налоговых споров. Проведен ретроспективный анализ и дана оценка последствиям введения института досудебного урегулирования налоговых споров. Рассмотрены проблемы, возникающие при реализации в РФ обязательного досудебного обжалования решений (действий, бездействий) налоговых органов. Внимание уделено преимуществам досудебного урегулирования налоговых споров. Определены перспективы развития института досудебного урегулирования налоговых споров, а также рассмотрены законодательные нововведения в данной области.

Ключевые слова: досудебное урегулирование налоговых споров, налоговый спор, жалоба (апелляционная жалоба); концепция развития института досудебного порядка.

Annotation: in the article on the basis of comparative legal analysis examined trends introduction and development Institute pre-trial settlement of tax disputes. Retrospective analysis and evaluation of the consequences of introducing the institution of pre-trial settlement of tax disputes. The problems arising during the implementation in the Russian Federation obligatory pre-appeal of decisions (actions, inaction) of tax authorities. Attention is paid to the advantages of pre-trial settlement of tax disputes. The prospects of the development of the institution of pre-trial settlement of tax disputes, and also examined the legislative innovations in this field.

Keywords: pre-trial settlement of tax disputes, tax dispute, complaint (appeal); concept development Institute pre-trial order.

С середины XIX в. защита прав налогоплательщиков в административном порядке получила нормативное закрепление. Налоговая реформа, начавшаяся в Российской Федерации в 1991 году, потребовала создания эффективного механизма обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Исследуя, развитие института досудебного урегулирования налоговых споров, следует остановиться на следующем. В 1997 году на основании утвержденного положения об Управлении рассмотрения налоговых споров и претензионно-исковой работы Государственной налоговой службы Российской Федерации (далее – Управление) от 31 мая 1997 года¹ в организационной структуре налоговых органов создано специализированное подразделение, ответственное за рассмотрение жалоб налогоплательщиков. На данное Управление, в числе иных функций, напрямую была возложена задача по рассмотрению жалоб (апелляций) налогоплательщиков и других лиц, обязанных удерживать с налогоплательщиков и перечислять в бюджеты налоги и сборы, на решения государственных налоговых инспекций по субъектам РФ и действия (бездействие) их должностных лиц, связанные с налогообложением и применением финансовых и административных санкций за нарушения законодательства

1 ИПС Кодекс.

о налогах и сборах. Позднее функции Управления рассмотрения налоговых споров и претензионно-исковой работы были переданы Правовому управлению Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (далее – МНС России, на основании указа Президента РФ «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» от 23 декабря 1998 года № 1635¹ Государственная налоговая служба России преобразована в МНС России). Важным событием в налоговой сфере стало принятие в 1998 году первой части Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

В дальнейшем с учетом изменений процессуальных моментов рассмотрения жалоб, внесенных НК РФ и принятым на его основе Регламентом рассмотрения споров в досудебном порядке, подготовка материалов к рассмотрению жалоб, первичная правовая экспертиза и иные важные для рассмотрения жалобы действия также выполнялись юридическими подразделениями с привлечением методических подразделений, ответственных за конкретный участок работы.

В 2001 году налоговыми органами во исполнение части первой НК РФ разработан регламент рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке, утверждённый Приказом МНС России от 17.08.2001 № БГ-3-14/290.²

В последующем в целях совершенствования досудебного урегулирования (административных процедур) налоговых споров в системе налоговых органов России, на основании распоряжения ФНС России от 01.09.2006 № 130@ «О концепции развития налогового аудита в системе налоговых органов» (далее – распоряжение ФНС России) и письма ФНС России от 28.02.2006 № САЭ-6-08/207@ «О подразделениях налогового аудита»³ в 2006 году создано специальное подразделение (досудебного аудита). В его компетенцию, входило исключительно внутриведомственное разбирательство. Основными задачами, поставленными ФНС России перед подразделениями досудебного аудита, являлись, прежде всего, организация надлежащего реагирования на допущенные ведомственные нарушения, выявленные в ходе урегулирования налоговых споров и разгрузка судов в сфере урегулирования части споров в административном порядке. В связи с появлением в 2006 году «концепции развития налогового аудита в системе налоговых органов», утвержденной распоряжением ФНС России, следует говорить о налоговом аудите как об отдельной правовой категории налогового права, определяющей порядок и механизмы досудебного урегулирования налоговых споров. На сегодняшний день, можно говорить о целесообразности образования нового контролирующего звена в структуре органов ФНС России, позволившего предупредить возникновение многих судебных налоговых споров. Как следует из письма ФНС России от 02.06.2008 № ММ-9-3/63 «О рассмотрении запроса»,⁴ создание подразделений налогового аудита внутри системы налоговых органов явилось частью реализации общей государственной политики, направленной на снижение количества споров с участием государственных органов в арбитражных судах, количество которых, согласно статистическим данным, постоянно возрастало. Цель подразделений налогового аудита должна состоять в обеспечении надлежащего рассмотрения налоговых споров на двух основных стадиях досудебного урегулирования: при рассмотрении возражений (разногласий) налогоплательщиков на стадии рассмотрения материалов проверки (от момента вручения акта по результатам проведенных мероприятий налогового контроля до вынесения решения); при рассмотрении заявлений и жалоб налогоплательщиков на действия (бездействие) налого-

1 СЗ РФ. – 1998. – № 52. – Ст. 6393.

2 Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. – 2001. – № 10.

3 ИПС ГАРАНТ.

4 ИПС ГАРАНТ.

вых органов (должностных лиц), а также на ведомственные акты ненормативного характера.¹

С 1 января 2009 года порядок досудебного урегулирования налоговых споров стал в определенных моментах обязательным, что привело к изменению работы подразделений налогового аудита и формированию новой судебной практики. С 1 января 2009 года вступила в силу норма п. 5 ст. 101.2 НК РФ, закрепляющая, что решение о привлечении (или решение об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит обязательному досудебному урегулированию в вышестоящем налоговом органе (то есть в УФНС России по соответствующему субъекту, либо в ФНС России). Необходимо отметить, что только после этого у налогоплательщика возникало право для обжалования данного решения налогового органа в судебном порядке. Обязательный, досудебный порядок урегулирования распространялся только на перечисленные выше решения (п. 5 ст. 101.2 НК РФ). Все остальные споры не носили требования обязательного досудебного разбирательства (учитывая положения, предусмотренные п.п. 12 п. 1 ст. 21 и ст. 137 НК РФ).

С 1 января 2014 года досудебный порядок обжалования ненормативных актов налоговых органов, действия или бездействия их должностных лиц стал обязательным, за некоторыми незначительными исключениями.² Необходимо отметить, что Федеральный закон от 21.07.2014 № 241-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»³ с 22 августа 2014 года изменил ранее существовавший порядок и ввел, в определенных случаях, обязательную процедуру досудебного обжалования соответствующих решений налоговых органов. Внесенные поправки направлены на преодоление (сокращение) конфликтов между налоговыми органами и налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами), возникающих в процессе осуществления налогового контроля, взыскания недоимки.

Налоговый контроль служит основой налогового администрирования. Следует согласиться с А.Ю. Ильиным, что для «увеличения эффективности налогового контроля должны быть максимально отрегулированы все характеристики (элементы) этого механизма; организационно-технические, экономические и правовые».⁴

Неоднозначность, неопределенность многих понятий, терминов, используемых законодателем в нормативно-правовых актах налогового контроля и, как следствие этого, недостаточная теоретическая разработка указанных положений создают определенные трудности при его осуществлении. Поэтому, недостаточная теоретическая обоснованность налогового контроля отрицательно сказывается на его эффективности, результативности. Действующее налоговое законодательство НК РФ, к сожалению, не раскрывает содержание таких понятий, как виды, формы и методы налогового контроля, что приводит к их смешиванию в теории и на практике. Законодателю следует обратить внимание на данное обстоятельство и внести соответствующие поправки в НК РФ, поскольку становится очевидным необходимость выработки конкретных теоретических положений и их законодательное закрепление.

Анализ развития сравнительно молодого налогового законодательства свидетельствует о стремлении государства снизить количество налоговых споров в суде путем развития института досудебного их урегулирования. Мотивируя и обосновывая суть такого изменения, налоговый орган в первоочередном порядке опирается на

1 ИПС ГАРАНТ.

2 Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2013. – № 27. – Ст. 3445.

3 СЗ РФ. – 2014. – № 30 (часть I). – Ст. 4242.

4 Ильин А.Ю. Формы и методы налогового контроля: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. – С. 63.

то, что подобная практика существует в странах ОЭСР (Организация экономического сотрудничества и развития англ. *Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD*)¹ и данный шаг позволит существенно разгрузить суды и ускорить разрешение налоговых споров. Основываясь на опыте ряда зарубежных стран (Греция, Польша, Словакия и др.) налоговый орган предложил ввести дополнительную инстанцию (этап) обжалования – ФНС России в отношении решений, принятых по результатам камеральных и выездных налоговых проверок (с учетом некоторых исключений). Обращение к истории российского государства свидетельствует о фактическом отсутствии до принятия НК РФ консолидированных правовых норм, регулирующих процедуру проведения налогового контроля и защиту прав налогоплательщиков.

С середины XIX века происходит зарождение института судебной защиты прав налогоплательщиков. В период 1918-1937 гг. судебная защита прав налогоплательщиков не допускалась. С 1937-1991 гг. у граждан появилась возможность оспаривать в суде решения налоговых органов.² До распада СССР налоговый спор не расценивался как правовой спор, обладающий своей собственной спецификой, вызывающей необходимость его рассмотрения лицами и органами, имеющими специальные познания в данной сфере.

Подводя итоги, можно констатировать следующее. Досудебное урегулирование налоговых споров – это комплекс предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, мероприятий, осуществляемых должностными лицами налоговых органов в административном порядке в целях урегулирования налогового спора (так называемый «налоговый процесс»). Досудебное урегулирование – это важнейшее средство осуществления принципов законности. Досудебное урегулирование – это, прежде всего, цивилизованная форма решения налогового конфликта между налоговым органом и налогоплательщиком. Каждое лицо имеет право оспорить и обжаловать ненормативные акты, действия и (или) бездействия должностных лиц соответствующего налогового органа, если эти соответствующие акты, действия или бездействия нарушают его права.

Порядку досудебного урегулирования в НК РФ посвящено две главы (19 и 20), и соответственно, посвящено восемь статей (ранее было 6 статей): ст. 137-139.3 и ст. 140, 142 НК РФ. С учетом п. 2 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ. Необходимо отметить приказ Федеральной налоговой службы от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы»,³ как положительную тенденцию развития института досудебного урегулирования налоговых споров.

Таким образом, досудебный порядок, закрепленный НК РФ, создает гарантии обеспечения прав налогоплательщика путем дополнительной проверки законности вынесенных решений нижестоящими налоговыми органами. Тем самым досудебный аудит выступает своего рода фильтром, позволяя оставлять в силе только решения, имеющие судебную перспективу (спор о праве). Не умаляя положительные черты

1 [Электронный ресурс] <http://economy.gov.ru> (дата обращения: 01.12.2014).

2 Хаванова И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И.И. Кучерова. – М.: ИД «Юриспруденция», 2013. – С. 4.

3 ИПС Консультант Плюс.

досудебного аудита, необходимо указать о наличии пробелов в правовом регулировании порядка рассмотрения апелляционных жалоб (жалоб) налогоплательщиков (иных субъектов права), в частности, отсутствие положений, устанавливающих: регламентацию надлежащего производства по жалобе; процессуальные права и обязанности налогоплательщиков (иных субъектов налогового права) и налогового органа на данной стадии развития спора; возможности непосредственного участия лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу); требования, предъявляемые к итоговому процессуальному документу, выносимому по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика и иные. Положения, закрепленные подп. 4 п. 3, п. 5 и 6 ст. 140 НК РФ следует признать новеллой налогового законодательства. Сформулированный в статье порядок о возможности рассмотрения заново (при нарушении существенных условий процедуры рассмотрения материалов проверки) и вынесения нового решения (подп. 4 п. 3 ст. 140 НК РФ) в порядке ст. 101 (101.4) НК РФ свидетельствует о положительном векторе развития описываемого института. Представляется, что данная норма будет весьма эффективной и универсальной, при дополнении положениями о распространении ее на добросовестных налогоплательщиков (добросовестное поведение, злоупотребление правом), в свете законопроекта № 529775-6 о внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (об установлении пределов прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком), путем дополнения НК РФ ст. 21.1 Пределы осуществления прав и исполнения обязанностей в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Принятие указанного законопроекта может привести к возникновению коллизий норм гражданского и налогового законодательства при установлении пределов осуществления прав и исполнения обязанностей налогоплательщиками. Поскольку в настоящее время налоговое право стало оперировать оценочными категориями (свойственными гражданскому праву). Попытки налоговых органов устранить пробелы в описываемой сфере с помощью отмены решения налогового органа полностью и принятия по делу нового решения приведут к возникновению коллизий между нормами ст. 101 (п. 1 – в отношении сроков рассмотрения, 2 – в отношении участия лица в процессе рассмотрения, 6 – в отношении дополнительных мероприятий налогового контроля), ст. 101.4 (п. 6, 7, 8) и ст. 140 НК РФ. Несмотря на произошедшие за последнее время достаточно серьезные изменения в законодательном обеспечении налогового администрирования и контроля за исполнением налогового законодательства по вопросам взаимоотношения государства и налогоплательщиков, продолжают иметь место нерешенные вопросы и противоречия.

Таким образом, следует отметить, о выявлении некоторых пробелов в правовом регулировании досудебного порядка рассмотрения налоговых споров. Представляется целесообразным внесения изменений в НК РФ в части закрепления процессуальных прав и обязанностей налогоплательщика, включая право на непосредственное участие лица в процедуре рассмотрения его жалобы (апелляционной жалобы). Следует заметить, что развитие досудебных процедур рассмотрения налоговых споров – это логичный процесс, соответствующий тенденциям ведущих зарубежных стран. Сегодня уже не преждевременно говорить о результатах и возникших проблемах в деятельности отделов налогового аудита в структуре органов ФНС России. Замысел налогового органа, направленный на то, чтобы в результате до суда доходили только споры о праве, в дальнейшем следует поддерживать. Остается надеяться, что практика применения нововведений будет соответствовать заявленным высоким идеям. С появлением новых правил обязательной досудебной процедуры обжалования потребность в исследовании данных вопросов правового регулирования останется актуальной, а научная работа в обозначенном направлении послужит основой для

совершенствования налогового законодательства, устранения и преодоления неопределенности в налоговом праве.

Библиографический список

1. Положение от 31.05.1997 об Управлении рассмотрения налоговых споров и претензионно-исковой работы Государственной налоговой службы Российской Федерации // ИПС Кодекс.

2. Указ Президента РФ от 23.12.1998 № 1635 «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» // СЗ РФ. 1998. № 52. ст. 6393.

3. Приказ МНС РФ от 17.08.2001 № БГ-3-14/290 «Об утверждении Регламента рассмотрения споров в досудебном порядке» // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 2001. № 10.

4. Письмо ФНС России от 28.02.2006 № САЭ-6-08/207@ «О подразделениях налогового аудита» // ИПС Гарант.

5. Письмо ФНС России от 02.06.2008 № ММ-9-3/63 «О рассмотрении запроса» // ИПС Гарант.

6. Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2013. № 27. ст. 3445.

7. Федеральный закон от 21.07.2014 № 241-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // СЗ РФ. 2014. № 30 (часть I). ст. 4242.

8. Ильин А.Ю. Формы и методы налогового контроля: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 63.

9. [Электронный ресурс] <http://economy.gov.ru> (дата обращения: 01.12.2014).

10. Хаванова И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И.И. Кучерова. – М.: ИД «Юриспруденция», 2013. – С. 4.

11. Приказ Федеральной налоговой службы от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы» // ИПС Консультант Плюс.

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

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», «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., к.э.н. и д.ю.н., д.э.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».

Раздел 2. 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 о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права» или иные рубрики по усмотрению редакции.

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право».

3. Статьи, полученные и одобренные редакционным советом и редакционной коллегией, публикуются в ближайших номерах (в срок 2-4 месяца).

4. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

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

6. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

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

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

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

10. 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», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

11. 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.

12. 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.

13. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается 1 экземпляр журнала, в котором опубликована статья.

14. 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. Брызгалкина направляется авторам вместе с авторским экземпляром журнала.

15. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно запросить по электронной почте cnfr@cnfr.ru).

Раздел 3. 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** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом, обязательное требование редакции с 2015 года), **должность** (обязательное требование ВАК), **место работы** (обязательное требование ВАК), **соискатель ученой степени** (обязательное требование ВАК, если есть такие сведения), **ВУЗ** (обязательное требование ВАК, если есть такие сведения), **город проживания** (обязательное требование ВАК), **аннотация к статье** до 150 слов на русском и английском языках (обязательное требование ВАК), **ключевые слова к статье** на русском и английском языках (обязательное требование ВАК), **пристатейный библиографический список** (обязательное требование ВАК).

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: cnfr@cnfr.ru. Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. 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.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется. Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

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