

АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЗАПИСКА

«О предложениях по совершенствованию налогового, таможенного и бюджетного законодательства Российской Федерации»

Основание для проведения экспертно-аналитического мероприятия: пункт 3.1.18 Плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2009 год, распоряжение Председателя Счетной палаты Российской Федерации от 15 октября 2009 года № 34-рам.

Цель экспертно-аналитического мероприятия

Подготовка предложений по совершенствованию налогового, таможенного и бюджетного законодательства Российской Федерации.

Предмет экспертно-аналитического мероприятия

Материалы контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, проведенных в 2008-2009 годах по направлению деятельности Счетной палаты Российской Федерации по контролю за формированием и исполнением доходов федерального бюджета.

Объекты экспертно-аналитического мероприятия

Предприятия, организации, федеральные министерства и службы и их территориальные органы, которые являлись объектами контрольных мероприятий, проведенных по направлению деятельности Счетной палаты Российской Федерации по контролю за формированием и исполнением доходов федерального бюджета.

Исследуемый период деятельности: 2006-2009 годы.

Результаты экспертно-аналитического мероприятия

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах

1. В Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 25 мая 2009 года о бюджетной политике в 2010-2012 годах указано на необходимость принятия поправок в Налоговый кодекс Российской Федерации в части, касающейся контроля за трансфертным ценообразованием.

Проверки Счетной палатой Российской Федерации интегрированных структур, холдингов показали, что проблема трансфертного ценообразования остается нерешенной. Нормы Налогового кодекса Российской Федерации (статьи 20 и 40), которыми установлены признаки взаимозависимости для целей налогообложения физических лиц и (или) организаций и принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения, не позволяют в полной мере контролировать правильность исчисления налогов при использовании трансфертного ценообразования.

Манипулируя ценами, занижая их при расчетах между зависимыми структурами, корпорации минимизируют налоговую базу и свои налоговые обязательства. При этом, если добывающие или производственные компании могут реализовывать продукцию внутри холдинга по внутренним (низким) ценам, то компании, поставляющие товар конечным потребителям, реализуют его по более высоким рыночным ценам. Денежные ресурсы концентрируются внутри холдинга и перераспределяются в соответствии с его потребностями. Налоговая нагрузка на холдинг в целом снижается, если компания, реализующая товар, пользуется налоговыми льготами.

В целях повышения эффективности налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования считаем необходимым в Налоговом кодексе Российской Федерации уточнить перечень

оснований взаимозависимости лиц, ввести новые требования к методам оценки диапазона регулируемых или рыночных цен и принципам их применения интегрированными структурами, холдингами, установить ответственность за нарушение законодательства о трансфертном ценообразовании. Кроме того, целесообразно внедрить широко используемую в различных странах консолидированную финансовую отчетность, позволяющую определять финансовый результат в целях налогообложения организаций, входящих в состав холдинга или группы компаний.

Представленный в декабре 2009 года на рассмотрение Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации законопроект о внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения позволит в большей части решить проблемы минимизации налогов при трансфертном ценообразовании. Вместе с тем законопроект не определен уполномоченный орган по представлению информации о ценах товаров (работ, услуг), применяемых сторонами сделки для целей налогообложения. В законопроекте необходимо предусмотреть также ответственность за нарушение законодательства о трансфертном ценообразовании. Кроме того, для эффективного действия указанного закона необходимо принять закон о внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков, проект которого был подготовлен в 2008 году.

2. Статьей 45 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Правила, предусмотренные указанной статьей, применяются также в отношении сборов, пеней, штрафов и распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов.

Вместе с тем в ходе процедуры банкротства юридического лица (наблюдения, конкурсного производства, внешнего управления, финансового оздоровления) требования к должнику об уплате обязательных платежей, включенные в реестр требований кредиторов, могут быть погашены как учредителями (участниками) должника, собственником имущества должника - унитарного предприятия, так и (или) третьим лицом (статьи 71¹, 85¹, 112¹, 129¹ Федерального закона от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»). Для прекращения производства по делу о банкротстве организации необходимо удовлетворить все требования кредиторов, в том числе по обязательным платежам в федеральный бюджет.

Проверкой Счетной палатой Российской Федерации ОАО «Племенной завод «Пушкинский» в целях определения признаков преднамеренного или фиктивного банкротства за 2002-2008 годы и I полугодие 2009 года установлено, что погашение задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации в размере 15,9 млн. рублей на стадии конкурсного производства осуществлено третьим лицом. Аналогичный факт был установлен при проверке ОАО «Подольский электрохимический завод», погашение задолженности которого в сумме 136,8 млн. рублей также произведено третьим лицом. Указанные денежные средства были зачислены в федеральный бюджет, однако не были учтены налоговыми органами в погашение задолженности этих организаций.

В целях устранения указанной коллизии следует закрепить в Налоговом кодексе Российской Федерации норму, позволяющую осуществлять погашение задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации должника, находящегося в процедуре банкротства, третьим лицом на любой стадии банкротства.

3. Статьей 59 «Списание безнадежных долгов по налогам и сборам» Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что суммы налогов, сборов, пеней и

штрафов, списанные со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов в банках, но не перечисленные в бюджетную систему Российской Федерации, признаются безнадежными к взысканию и списываются в случае, если на момент принятия решения о признании соответствующих сумм безнадежными к взысканию и об их списании указанные банки ликвидированы.

Такая норма предусматривает возможность списания налоговыми органами недоимки и задолженности по пеням и штрафам, образовавшихся в результате списания с расчетных счетов налогоплательщиков денежных средств в счет уплаты указанных платежей, но не перечисленных ранее в бюджетную систему Российской Федерации кредитными организациями.

Списание безнадежной к взысканию задолженности по федеральным налогам и сборам осуществляется в порядке, установленном постановлением Правительства Российской Федерации от 12 февраля 2001 года № 100 «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам».

Нормативная база по вопросам применения статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации ограничена указанным постановлением, в которое в 2009 году не внесены изменения и дополнения в части признания безнадежными к взысканию и списания сумм налогов и сборов, пеней и штрафов, списанных ранее со счетов налогоплательщиков в банках, но не перечисленных в бюджет. Министерством финансов Российской Федерации порядок списания таких сумм также разработан не был. В связи с этим указанная норма статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации в 2009 году не действовала.

Вместе с тем, по информации Федеральной налоговой службы, на 1 января 2009 года сумма денежных средств налогоплательщиков, не перечисленных банками в бюджетную систему Российской Федерации, составила 21,9 млрд. рублей, из которых 18,3 млрд. рублей (83,6 %) числилось за ликвидированными банками.

В целях обеспечения реализации указанной нормы Налогового кодекса Российской Федерации необходимо внести соответствующие изменения в порядок признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам.

4. Эффективной мерой государственной поддержки, направленной на улучшение финансового состояния предприятий и организаций, является предоставление им отсрочек, рассрочек по уплате налогов и сборов, инвестиционных налоговых кредитов.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога определяется Налоговым кодексом Российской Федерации как изменение срока уплаты налога при наличии предусмотренных Кодексом оснований на срок, не превышающий один год, с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности (статья 64 «Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора»).

Данной статьей также предусматривается предоставление отсрочки или рассрочки по уплате федеральных налогов на срок более одного года, но не превышающий три года, по решению Правительства Российской Федерации и на срок, не превышающий пять лет, по решению министра финансов Российской Федерации. Указанные нормы, предусматривающие изменение срока уплаты налогов на срок, превышающий один год, противоречат определению понятия «отсрочка или рассрочка» в части срока, на который она может быть предоставлена.

Изменение срока уплаты налогов и сборов от одного года до пяти лет является по существу формой кредитования организаций. В связи с этим представляется целесообразным дополнить Налоговый кодекс Российской Федерации отдельной статьей, в которой необходимо изложить порядок и условия изменения срока уплаты налогов и

сборов от одного года до пяти лет. При этом следует предусмотреть, что решение об изменении срока уплаты налогов и сборов оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и организацией, претендующей на изменение срока уплаты налога.

Указанный договор должен предусматривать сумму задолженности по налогу, срок уплаты которого изменен, срок действия договора, начисляемые на сумму задолженности проценты, порядок погашения задолженности и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон и другие положения.

При этом следует установить, что на сумму задолженности по налогу, срок уплаты которого изменен от одного года до пяти лет, начисляются проценты по более высокой ставке, чем это установлено при предоставлении отсрочек или рассрочек по уплате налога. Необходимо также предусмотреть, что копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета.

5. В целях финансового оздоровления организаций и предприятий осуществляется урегулирование их задолженности по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов в федеральный бюджет путем ее реструктуризации. Реструктуризация задолженности юридических лиц проводится в соответствии со статьями федеральных законов о федеральном бюджете. Порядок и условия проведения реструктуризации задолженности организаций по налогам и сборам, пеням и штрафам устанавливаются постановлениями Правительства Российской Федерации.

Вместе с тем положения по вопросам реструктуризации задолженности юридических лиц по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов, включенные в федеральные законы о федеральном бюджете, не относятся к сфере, регулируемой данными законами.

Следует закрепить в Налоговом кодексе Российской Федерации порядок проведения реструктуризации налоговой задолженности налогоплательщиков, а также списания задолженности по пеням и штрафам при выполнении организациями условий реструктуризации задолженности по уплате налогов и сборов или при досрочном ее погашении.

6. В 2008-2009 годах приняты и введены в действие новые нормы Налогового кодекса Российской Федерации, направленные на сокращение отвлечения оборотных средств налогоплательщиков, стимулирование инвестиционной деятельности, улучшение взаимоотношений между налогоплательщиками и государством.

В условиях либерализации налогового законодательства и отсутствия эффективных инструментов налогового контроля создаются ситуации, провоцирующие отдельных налогоплательщиков на налоговые правонарушения. Существующая система регистрации налогоплательщиков неэффективна, об этом свидетельствует наличие фирм-однодневок и организаций, не представляющих отчетность в налоговые органы или представляющих «нулевую» отчетность, что приводит к рискам недопоступления в бюджет значительных сумм.

По данным Управления по налоговым преступлениям при ГУВД по г. Москве, ежедневно только в г. Москве регистрируется 500-600 новых коммерческих организаций, из них более половины имеют признаки анонимности и фиктивности. Появление таких фирм, как правило, имеет одну цель - уход от налогообложения.

По данным Федеральной налоговой службы, по состоянию на 1 января 2009 года количество организаций, не представляющих отчетность в налоговые органы или представляющих «нулевую» отчетность, составило 1709 тысяч. Задолженность данных организаций в бюджетную систему Российской Федерации по состоянию на 1 января 2009 года составила 214,2 млрд. рублей.

В связи с этим необходимо ужесточить законодательство Российской Федерации о налогах и сборах в отношении регистрации налоговыми органами организаций по месту своего нахождения, что, несомненно, приведет к дополнительным доходам бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (статьи 83-86 Налогового кодекса Российской Федерации).

7. Статьей 102 «Налоговая тайна» Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что сведения о налогоплательщике, полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом, составляют налоговую тайну.

Доступа к сведениям, составляющим налоговую тайну (пункт 3 статьи 102 Кодекса), должностные лица Счетной палаты Российской Федерации не имеют. Такое положение противоречит статусу Счетной палаты Российской Федерации как постоянно действующего органа государственного финансового контроля, ограничивает возможности по выполнению задач, возложенных на нее Конституцией Российской Федерации и Федеральным законом от 11 января 1995 года № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».

В соответствии со статьей 13 Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации» все органы государственной власти в Российской Федерации, органы местного самоуправления, Центральный банк Российской Федерации, предприятия, учреждения, организации независимо от форм собственности и их должностные лица обязаны предоставлять по запросам Счетной палаты Российской Федерации информацию, необходимую для обеспечения ее деятельности. Такая обязанность распространяется и на запросы о сведениях, составляющих налоговую тайну.

Необходимо дополнить статью 102 Налогового кодекса Российской Федерации нормой о том, что инспекторы Счетной палаты Российской Федерации при исполнении ими своих служебных обязанностей имеют доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну.

8. Существенные недостатки сохраняются в налогообложении сферы производства и оборота алкогольной продукции. Глава 22 «Акцизы» Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующая исчисление акцизов на этиловый спирт и алкогольную продукцию, допускает возможность различного толкования отдельных норм, позволяет применять налоговые схемы минимизации налога для получения права на вычеты в размерах, превышающих реально уплаченные в бюджет акцизы.

Проверки, проведенные Счетной палатой Российской Федерации в Федеральной налоговой службе и ее территориальных органах, показали, что действующий механизм сбора акцизов на этиловый спирт и алкогольную продукцию не позволил обеспечить устойчивый рост их поступления в бюджетную систему Российской Федерации.

За 2008 год поступления доходов от уплаты акцизов на этиловый спирт из всех видов сырья и спиртосодержащую продукцию в федеральный бюджет составили 2,9 млрд. рублей и уменьшились по сравнению с 2007 годом на 1,4 млрд. рублей, или в 1,5 раза. За 10 месяцев 2009 года таких доходов поступило в сумме 1,7 млрд. рублей, что на 0,7 млрд. рублей, или на 28 %, меньше, чем за соответствующий период 2008 года.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает дальнейшее ежегодное повышение ставки акциза на алкогольную продукцию (статья 193 «Налоговые ставки»). В то же время, как показывают проверки, ежегодная индексация ставки акциза оказывает негативное влияние на рынок алкогольной продукции, создавая экономическую мотивацию для выпуска неучтенной алкогольной продукции легальными ликероводочными заводами и подпольными производителями.

Низкий уровень использования производственных мощностей спиртовых и ликероводочных предприятий свидетельствует о том, что объемы фактически произведенной

продукции декларируются не полностью. Так, среднегодовое использование мощностей по производству этилового спирта из пищевого сырья, водки и алкогольной продукции составило 30-40 процентов.

В 2008 году произведено 121 млн. дкл водки и ликероводочных изделий, а через розничную сеть реализовано 181,2 млн. дкл. В общем объеме рынка алкогольной продукции от 30 % до 50 % приходится на нелегальную продукцию, которая находится вне контроля государственных органов, в результате чего бюджетная система недополучает десятки миллиардов рублей.

Введенная с 2006 года единая государственная автоматизированная информационная система учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (ЕГАИС), которая содержит информацию о деятельности производителей и импортеров алкогольной продукции, не способствовала сокращению ее нелегального производства.

Неготовность программного обеспечения, отсутствие защиты от несанкционированного доступа позволяют вводить в электронную систему обороты фирм-однодневок. Из-за этого нелегальная алкогольная продукция числится как легальная, а налоги в бюджет не уплачиваются. Проверки показали, что ряд фирм, зарегистрированных в налоговых органах г. Москвы и г. Новосибирска, осуществляющих реализацию алкогольной продукции, передавали и фиксировали информацию об отгрузке, не имея лицензий на этот вид деятельности.

Маркировка алкогольной продукции федеральными специальными марками не обеспечивает легальность производства и оборота алкогольной продукции. Законодательство Российской Федерации не требует от организаций для приобретения федеральных специальных марок предварительно уплатить акциз в бюджетную систему Российской Федерации (уплата акциза осуществляется после отгрузки алкогольной продукции). В то же время маркированная продукция с неуплаченным акцизом фиксируется в ЕГАИС.

По мнению Счетной палаты Российской Федерации, в целях повышения эффективности налогообложения операций по реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, снижения объемов нелегального производства этой продукции и обеспечения увеличения поступления акцизов в бюджет необходимо внести изменение в Налоговый кодекс Российской Федерации в части переноса уплаты акциза с момента отгрузки алкогольной продукции организациям оптовой торговли на момент получения этилового спирта предприятием - производителем алкогольной и спиртосодержащей продукции.

9. Нормами главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации определены основные элементы налогообложения (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога).

Проверки Счетной палаты Российской Федерации показывают, что действующие нормы законодательства о налогах и сборах в части определения по твердым полезным ископаемым объекта налогообложения, налоговой базы, количества добытых полезных ископаемых и расходов на их добычу требуют уточнения. Так, в статье 337 Налогового кодекса Российской Федерации содержатся определение добытого полезного ископаемого и классификация добытых полезных ископаемых по видам. Согласно определению добытым полезным ископаемым являются как многокомпонентные комплексные руды, так и полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел). Количество добытого полезного ископаемого, определяемое налогоплательщиком самостоятельно, для полезных компонентов, содержащихся в добытой многокомпонентной комплексной руде, определяется как коли-

чество компонента руды в химически чистом виде. В то же время содержание понятий «полезные компоненты» и «химически чистый вид» законодательством Российской Федерации не раскрывается.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых для целей исчисления налога определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов: исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий, цен реализации добытого полезного ископаемого и расчетной стоимости добытых полезных ископаемых (статья 340 Налогового кодекса Российской Федерации).

Как показывают проверки Счетной палаты Российской Федерации, оценка стоимости добытого минерального сырья для целей исчисления налога на добычу полезных ископаемых по цене реализации горнодобывающими предприятиями практически не применяется, а оценка исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых значительно снижает (как минимум на величину рентабельности продаж) налоговую базу, что приводит к потерям доходов бюджетов.

В целях совершенствования налога на добычу полезных ископаемых считаем необходимым установить специфическую ставку в отношении различных видов твердых полезных ископаемых, что позволит упростить порядок исчисления указанного налога, повысить эффективность его налогового администрирования и позволит государству в полной мере реализовать свое право на доходы от природных ресурсов. Кроме того, следует уточнить действующие нормы законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в части определения по твердым полезным ископаемым объекта налогообложения, налоговой базы, количества добытых полезных ископаемых и расходов на их добычу. Для рационального использования природных ресурсов, охраны окружающей среды, качественного развития технологий добычи целесообразно также создание системы рентных платежей за пользование недрами, учитывающих экономические, природные и другие факторы.

10. Проводимые Счетной палатой Российской Федерации проверки выявляют неэффективное, нерациональное использование природных ресурсов, что приводит к потерям доходов бюджета и загрязнению окружающей среды. Так, попутный нефтяной газ, являясь важнейшим стратегическим многокомпонентным нефтехимическим сырьем, сжигается в факелах, в результате чего наносится вред окружающей среде и значительный ущерб экономике страны.

Существующая система налогообложения при добыче попутного нефтяного газа не способствует стимулированию рационального отношения недропользователей к сырьевой базе, не вынуждает их разрабатывать месторождения современными методами, способствующими более полному использованию природных ресурсов, и не обеспечивает компенсацию высоких финансовых затрат и технических рисков.

При исчислении налога на добычу полезных ископаемых в отношении добытого нефтяного попутного газа применяется налоговая ставка 0 рублей за 1000 куб. метров (статья 342 Налогового кодекса Российской Федерации). По данным Федеральной службы государственной статистики, ежегодно из недр извлекается около 60 млрд. куб. метров попутного газа, из которых около 30 % сжигается в факелах. Исходя из средней цены реализации газа на экспорт стоимость ежегодно сжигаемого в факелах газа составляет около 3,0 млрд. долл. США.

В целях сокращения потерь, связанных с неэффективным использованием попутного газа, и расширения доходной базы федерального бюджета целесообразно в отношении добытого попутного нефтяного газа при расчете налога на добычу полезных ископаемых установить такую же налоговую ставку, как при добыче горючего природного газа из всех видов месторождений.

11. В 2009 году произошло резкое снижение доходов от уплаты налога на прибыль организаций в федеральный бюджет. За 10 месяцев 2009 года по сравнению с соответствующим периодом 2008 года такие доходы сократились на 530,2 млрд. рублей, или более чем в 4 раза.

Одной из причин такого спада послужили изменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, в соответствии с которыми налогоплательщики, получившие убыток в предыдущих налоговых периодах, могут уменьшать налогооблагаемую прибыль текущего налогового периода на всю сумму полученного убытка или на часть этой суммы, тем самым осуществив перенос убытка на будущее (статья 283 «Перенос убытков на будущее» Налогового кодекса Российской Федерации). Убыток, не перенесенный на ближайший к убыточному год, может быть перенесен целиком или частично на любой другой из последующих девяти лет.

До 2007 года действовала норма, предусматривающая, что сумма переносимого убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток, ни в каком отчетном (налоговом) периоде не могла превышать 30 % налоговой базы.

По данным Федеральной налоговой службы, в 2008 году сумма убытка, уменьшающая налоговую базу, составляла 152,5 млрд. рублей, а сумма недопоставившего в бюджет налога на прибыль организаций - 36,5 млрд. рублей. При этом общая сумма убытка организаций, исчисленная при налогообложении, за 2008 год составила 1402,1 млрд. рублей по сравнению с 429,0 млрд. рублей за 2007 год. Остаток неперенесенного убытка на 1 января 2009 года по сравнению с остатком на 1 января 2008 года увеличился в 2 раза и составил 1908,8 млрд. рублей (на 1 января 2008 года - 939,7 млрд. рублей).

Уменьшение на указанную сумму налогооблагаемой прибыли последующих налоговых периодов приведет к значительному снижению платежей по налогу на прибыль организаций и существенно сократит доходную базу бюджетной системы Российской Федерации.

В период экономического кризиса целесообразно приостановить действие пункта 2 статьи 283 Налогового кодекса Российской Федерации. На период приостановления данной нормы предлагается ввести ограничения для налогоплательщиков на возможность к переносу сумму убытков на будущее, восстановив ранее действующую норму, согласно которой совокупная сумма переносимого убытка в отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30 % налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

12. Федеральным законом от 29 июля 2004 года № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» таможенные пошлины были выведены из состава налогов и сборов.

Федеральным законом от 20 августа 2004 года № 120-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений» таможенные пошлины были отнесены к неналоговым доходам федерального бюджета, в то время как ранее Бюджетным кодексом Российской Федерации они признавались налоговыми доходами федерального бюджета.

Вместе с тем таможенные пошлины обладают всеми признаками налогов, указанными в статье 8 «Понятия налога и сбора» Налогового кодекса Российской Федерации, также представляют собой обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих плательщикам денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства.

Таможенной пошлине присущи все основные элементы налогообложения: объект и база обложения, ставка, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты (главы 28 и 29 Таможенного кодекса Российской Федерации).

В связи с тем что таможенные пошлины без достаточных оснований выведены из состава налоговых платежей, считаем необходимым включить таможенные пошлины в состав федеральных налогов и сборов (статья 13 «Федеральные налоги и сборы» Налогового кодекса Российской Федерации), а также в состав налоговых доходов федерального бюджета (статья 50 «Налоговые доходы федерального бюджета» Бюджетного кодекса Российской Федерации) и исключить их из состава неналоговых доходов (статья 51 «Неналоговые доходы федерального бюджета» Бюджетного кодекса Российской Федерации).

В целях исключения неправильного толкования понятия пошлин следует привести их определение в Налоговом кодексе Российской Федерации (статья 8), а также дать определение таможенных пошлин в Таможенном кодексе Российской Федерации (статья 11 «Основные понятия, используемые в настоящем Кодексе»).

Таможенное законодательство Российской Федерации

1. Статьей 37 «Представление документов, подтверждающих страну происхождения товаров» Таможенного кодекса Российской Федерации установлено, что документ, подтверждающий страну происхождения товаров, представляется в случае, если этой стране Российская Федерация предоставляет тарифные преференции в соответствии с международными договорами или законодательством Российской Федерации.

Таможенные органы вправе требовать предоставления документов, подтверждающих страну происхождения товаров, в иных случаях только при обнаружении признаков того, что заявленные сведения о стране происхождения товаров, которые влияют на применение ставок таможенных пошлин, налогов и (или) запретов и ограничений, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности, являются недостоверными. Однако перечень самих признаков недостоверности указанных сведений Кодексом не определен, что дает возможность должностным лицам таможенных органов, осуществляющим таможенное оформление товаров, произвольно и субъективно определять наличие или отсутствие таких признаков и создавать, таким образом, необоснованные дополнительные административные барьеры при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Предлагается дополнить статью 37 Таможенного кодекса Российской Федерации перечнем признаков недостоверности сведений о стране происхождения товаров, либо установить в данной статье, что этот перечень должен быть определен федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела.

Данное предложение считаем целесообразным учесть при доработке текста соответствующей статьи Таможенного кодекса таможенного союза (в редакции от 27 ноября 2009 года).

2. Статьей 40 «Классификация товаров» Таможенного кодекса Российской Федерации определено, что федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, принимает решения о классификации отдельных видов товаров и обеспечивает опубликование указанных решений. При этом не установлено, в какой форме и каким ведомственным актом должны утверждаться эти решения.

Эта неопределенность позволяет Федеральной таможенной службе доводить до подведомственных таможенных органов решения о классификации отдельных видов товаров письмами, которые не зарегистрированы в Министерстве юстиции Российской Федерации и фактически являются разъяснениями.

Такая практика создает возможность для должностных лиц таможенных органов при таможенном оформлении одних и тех же товаров по-разному их классифицировать: в одних случаях руководствуясь указанными письмами-разъяснениями Федеральной таможенной службы, а в других - не учитывая эти письма. Так, не были приняты во внимание разъяснения Федеральной таможенной службы таможенными Дальневосточного, Северо-Западного и Центрального таможенных управлений при классификации мясных продуктов, в результате чего свиная щековина и свиные баки декларировались под видом свиной щеки. При этом ставка таможенных пошлин при ввозе свиной щеки составляет 15 % таможенной стоимости, но не менее 0,15 евро за 1 килограмм, а ставка при ввозе свиной щековины - 75 %, но не менее 1,5 евро за 1 килограмм. Потери федерального бюджета составили порядка 1,3 млрд. рублей. Подобные нарушения были установлены и рядом других проверок Счетной палаты Российской Федерации.

Считаем необходимым дополнить статью 40 Таможенного кодекса Российской Федерации нормой, регламентирующей полномочия таможенных органов по классификации товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, определив при этом в какой форме и каким ведомственным актом должны утверждаться решения федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области таможенного дела, чтобы они являлись для таможенных органов и участников внешнеэкономической деятельности обязательными к исполнению.

Данное предложение считаем целесообразным учесть при доработке текста соответствующей статьи Таможенного кодекса таможенного союза.

3. Таможенным кодексом Российской Федерации установлено, что при вывозе с таможенной территории Российской Федерации российских товаров, в отношении которых не могут быть представлены точные сведения, необходимые для таможенного оформления, в соответствии с обычным ведением внешней торговли, допускается их периодическое временное декларирование путем подачи временной таможенной декларации (статья 138 «Периодическое временное декларирования российских товаров» Кодекса).

Временное декларирование предусматривает подачу предварительной декларации, в которой указаны сведения исходя из намерений о вывозе ориентировочного количества российских товаров в течение заявленного декларантом периода поставки. Таким образом, при подаче временной декларации товар к таможенному оформлению не предоставляется.

После фактического вывоза российских товаров с таможенной территории Российской Федерации декларант обязан подать полную и надлежащим образом заполненную таможенную декларацию на все российские вывезенные товары. Предельный срок подачи полной таможенной декларации не может превышать два месяца со дня, следующего за днем фактического вывоза с таможенной территории Российской Федерации последней партии товаров.

В полной декларации указываются уточненные сведения о товаре, уже перемещенном через таможенную границу Российской Федерации в режиме экспорта. Из-за отсутствия самого товара, вывезенного ранее за пределы Российской Федерации, на момент подачи полной декларации товар к таможенному оформлению также не предоставляется.

С применением порядка периодического временного декларирования экспортируются важнейшие ресурсы страны: нефть, газ, уголь, лес, рыба. Так, упрощенным порядком таможенного оформления экспортируемой морепродукции в регионе деятельности Камчатской таможни в 2006-2008 годах пользовались более 90 % участников внешнеэкономической деятельности.

Таможенное оформление товаров, как правило, происходит во внутренних таможнях, а таможенный контроль может осуществляться на пограничных пунктах пропуска.

При этом ФТС России не определен порядок обмена информацией пограничных таможен и таможен оформления товаров.

Для повышения эффективности таможенного контроля необходимо дополнить порядок применения временного периодического декларирования, установленный Таможенным кодексом Российской Федерации, в части усиления контроля за качеством и количеством вывозимых товаров.

4. Анализ практики применения экономических таможенных режимов переработки на таможенной территории и переработки вне таможенной территории показал, что эффективность их применения для экономики страны и предприятий-переработчиков незначительна.

Таможенный режим переработки на таможенной территории предусматривает, что ввезенные товары используются на таможенной территории Российской Федерации в течение установленного срока (срока переработки товаров) для целей проведения операций по переработке товаров с полным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Российской Федерации в определенный срок (статья 173 «Содержание таможенного режима» Таможенного кодекса Российской Федерации). Наиболее широко таможенный режим переработки на таможенной территории применяется при производстве алюминия и переработке давальческого газа.

Как показывают проверки и анализ, при применении таможенного режима переработки на таможенной территории российскими компаниями-переработчиками основную часть прибыли получают иностранные оффшорные компании-собственники ввозимого из-за рубежа на переработку сырья и вывозимого за пределы страны продукта переработки за счет значительной разницы между высокой ценой реализации продуктов переработки на внешнем рынке и относительно низкой стоимостью услуг российских предприятий по переработке продукта.

В целях повышения эффективности российской экономики, а также пополнения доходов бюджета предлагается ограничить использование экономических преимуществ этого режима иностранными собственниками сырья, что позволит привлечь российских производителей к закупкам иностранного сырья для дальнейшего экспорта собственной продукции. Аналитические мероприятия Счетной палаты Российской Федерации показали, что при применении режима переработки на таможенной территории Российской Федерации предприятиями-переработчиками ОАО «ОК «Русал» в случае закупки у иностранных компаний глинозема их ежегодная прибыль могла увеличиться в среднем на 2 млрд. долл. США, а ежегодный доход консолидированного бюджета за счет поступлений налога на прибыль организаций - почти на 10 млрд. рублей.

Таможенный режим переработки вне таможенной территории предусматривает вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации для переработки товаров в течение установленного срока (срока переработки товаров) с последующим ввозом продуктов переработки с полным или частичным освобождением от уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов (статья 197 «Содержание таможенного режима» Таможенного кодекса Российской Федерации). Основной проблемой применения режима переработки вне таможенной территории в большинстве случаев является невозможность идентификации таможенными органами этих товаров в продуктах переработки. Выдаваемые таможенными органами разрешения на переработку таких товаров большей частью признаются вышестоящими таможенными органами неправомерными, однако доначисленные таможенные платежи в основном безнадежны к взысканию. При этом основную номенклатуру вывозимых на переработку товаров составляют товары, переработка которых возможна на предприятиях Российской Федерации.

Таможенный режим переработки вне таможенной территории используется отдельными участниками внешнеэкономической деятельности для уклонения от уплаты таможенных платежей при вывозе сырьевых товаров и ввозе других товаров под видом продуктов их переработки.

В целях совершенствования нормативной правовой базы, регламентирующей применение режима переработки вне таможенной территории, предлагается в Таможенном кодексе Российской Федерации предусмотреть порядок применения документального способа идентификации вывезенного сырья во ввезенных продуктах переработки.

Данное предложение считаем целесообразным учесть при доработке текста соответствующей статьи Таможенного кодекса таможенного союза.

5. Серьезные проблемы, приводящие к потерям федерального бюджета и создающие возможности для коррупционных проявлений, сохраняются в области нормативного регулирования определения, заявления и контроля таможенной стоимости товаров, являющейся базой для исчисления таможенных пошлин, налогов.

Правовые нормы определения, заявления и контроля таможенной стоимости товаров установлены статьей 323 «Порядок определения и заявления таможенной стоимости товаров» Таможенного кодекса Российской Федерации, а методы определения таможенной стоимости товаров - Законом Российской Федерации от 21 мая 1993 года № 5003-1 «О таможенном тарифе».

Таможенным кодексом Российской Федерации таможенный орган наделен правом принимать решения о несогласии с избранным методом определения таможенной стоимости товаров при отсутствии данных, подтверждающих правильность определения заявленной декларантом таможенной стоимости товаров, либо при обнаружении признаков того, что представленные декларантом документы и сведения не являются достоверными и (или) достаточными, и предложить декларанту определить таможенную стоимость товаров с использованием другого метода.

В случаях, когда декларантом не представлены в установленные таможенным органом сроки дополнительные документы и сведения либо таможенным органом обнаружены признаки того, что представленные декларантом сведения могут являться недостоверными и (или) недостаточными и при этом декларант отказался определить таможенную стоимость товаров на основе другого метода, таможенный орган самостоятельно определяет таможенную стоимость товаров, последовательно применяя методы ее определения.

Однако критерии для оценки недостоверности заявленных декларантами сведений о таможенной стоимости товаров Кодексом не установлены. Отсутствие законодательно установленных критериев для определения и оценки недостоверности заявленных декларантами сведений о таможенной стоимости товаров создает условия для субъективных оценок со стороны работников таможенных органов.

Представляется необходимым статью 323 Таможенного кодекса Российской Федерации дополнить перечнем критериев определения и оценки недостоверности заявленных декларантами сведений о таможенной стоимости товаров.

Считаем целесообразным учесть данное предложение при доработке текста соответствующей статьи Таможенного кодекса таможенного союза.

6. Статьей 333 «Общие условия изменения срока уплаты таможенных пошлин, налогов» Таможенного кодекса Российской Федерации определено, что при наличии оснований, установленных статьей 334 «Основания для предоставления отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов» Кодекса, федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, или определяемые им иные таможенные органы по заявлению плательщика таможенных пошлин, налогов в письменной форме

могут изменить срок уплаты таможенных пошлин, налогов. Изменение срока уплаты таможенных пошлин, налогов производится в форме отсрочки или рассрочки.

В предоставлении отсрочки или рассрочки в соответствии со статьей 335 «Обстоятельства, исключающие предоставление отсрочки или рассрочки» Таможенного кодекса Российской Федерации может быть отказано только при наличии двух оснований: при возбуждении уголовного дела по признакам преступления, связанного с нарушением таможенного законодательства, и в случае возбуждения процедуры банкротства. Проверки Счетной палаты Российской Федерации показали, что начиная с 2005 года ФТС России отказывала в изменении срока уплаты таможенных пошлин и налогов всем участникам внешнеэкономической деятельности, имеющим право на получение отсрочек (рассрочек) и обратившимся по этому поводу в таможенные органы. Причиной отказа в предоставлении отсрочек по уплате таможенных платежей во всех случаях послужило неполное предоставление документов, подтверждающих наличие установленных Таможенным кодексом Российской Федерации для их получения оснований. Вместе с тем порядок, определяющий организацию работы по предоставлению отсрочек (рассрочек) по уплате таможенных платежей, распределение полномочий между ФТС России и таможенными органами, а также требования к документам, подтверждающим наличие оснований для предоставления отсрочек (рассрочек), не установлен.

Представляется необходимым дополнить статью 333 Таможенного кодекса Российской Федерации нормой, устанавливающей, что изменение срока уплаты таможенных пошлин, налогов осуществляется в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела.

7. В ходе проверок Счетной палаты Российской Федерации было установлено несоответствие положений Налогового кодекса Российской Федерации и Таможенного кодекса Российской Федерации в части взимания акциза с подакцизных товаров при помещении их под таможенный режим свободной таможенной зоны.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 185 «Особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации» Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что при выпуске подакцизных товаров для свободного обращения и при помещении подакцизных товаров под таможенные режимы переработки для внутреннего потребления и свободной таможенной зоны, за исключением подакцизных товаров, ввезенных в портовую особую экономическую зону, акциз уплачивается в полном объеме.

Согласно пункту 3 статьи 2 «Таможенная территория Российской Федерации и таможенная граница» Таможенного кодекса Российской Федерации товары, помещенные на территории особых экономических зон, рассматриваются как находящиеся вне таможенной территории Российской Федерации для целей применения таможенных пошлин, налогов, а также запретов экономического характера, установленных законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности, за исключением случаев, определенных Кодексом и иными федеральными законами. Таким образом, в соответствии с указанной статьей Таможенного кодекса Российской Федерации акциз с товаров, помещенных на территории особых экономических зон, не уплачивается.

Необходимо привести положения статьи 2 Таможенного кодекса Российской Федерации в соответствие с нормой статьи 185 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющей взимание акциза с подакцизных товаров при помещении их под таможенный режим свободной таможенной зоны на территории особых экономических зон.

8. На основании статей 34 и 37 Закона Российской Федерации от 21 мая 1993 года № 5003-1 «О таможенном тарифе» постановлением Правительства Российской Федера-

ции от 23 июля 1996 года № 883 «О льготах по уплате ввозной таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых иностранными инвесторами в качестве вклада в уставный (складочный) капитал предприятий с иностранными инвестициями» товары, ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, освобождаются от обложения таможенными пошлинами при условии, что товары относятся к основным производственным фондам, не являются подакцизными и ввозятся в сроки, установленные учредительными документами для формирования уставного (складочного) капитала.

В указанном постановлении Правительства Российской Федерации не определен перечень товаров, которые могут ввозиться для формирования уставного (складочного) капитала предприятий с иностранными инвестициями с предоставлением льгот.

Проверки Счетной палаты Российской Федерации показали, что за 2006-2007 годы и январь-февраль 2008 года на территорию Российской Федерации в качестве вклада в уставный (складочный) капитал ввезено игровых автоматов и автобусов, бывших в эксплуатации, таможенной стоимостью 2,1 млрд. рублей.

Во многих случаях целью ввоза товаров в качестве уставного (складочного) капитала являлось не осуществление производственной деятельности на данном оборудовании, а извлечение коммерческой выгоды путем передачи ввезенного оборудования во временное пользование (аренду) иным лицам. Так, проверкой, проведенной в 2008 году в Северо-Западном таможенном управлении, было установлено, что сумма льгот, предоставленных в проверяемом периоде (2006-2007 годы и январь-февраль 2008 года), по товарам, переданным в аренду, составила более 260 млн. рублей.

Следует ограничить сферу применения налоговой льготы при ввозе товаров в качестве уставного (складочного) капитала организаций на территорию Российской Федерации приоритетными сферами деятельности в целях устранения возможности ввоза товаров, которые не отвечают стратегии развития и модернизации промышленного производства.

9. В соответствии с Федеральным законом от 20 декабря 2004 года № 166-ФЗ «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов» (статья 19) постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2008 года № 486 «О доставке водных биологических ресурсов, добытых (выловленных) в районах промысла за пределами внутренних морских вод Российской Федерации, территориального моря Российской Федерации, исключительной экономической зоны Российской Федерации и континентального шельфа Российской Федерации, а также в Азовском и Каспийском морях, и продуктов их переработки» с 1 января 2009 года предусмотрена обязанность ввоза всей продукции морского промысла, включая продукцию, добытую в исключительной экономической зоне, на территорию Российской Федерации. При ввозе на территорию Российской Федерации такая продукция должна пройти таможенное оформление и таможенный контроль.

В соответствии с подпунктом 6 статьи 31 «Товары, полностью произведенные в данной стране» Таможенного кодекса Российской Федерации продукция морского рыболовства, полученная судном данной страны, считается товаром, полностью произведенным в данной стране. Следовательно, продукция морского промысла, добытая российскими судами в исключительной экономической зоне Российской Федерации и ввезенная на территорию Российской Федерации, может быть определена как продукция, имеющая российский статус. Вместе с тем товары, ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации, подлежат таможенному оформлению и должны быть помещены в соответствии со статьей 156 «Выбор и изменение таможенного режима» Кодекса под один из таможенных режимов, что позволяет отнести их к статусу иностранных товаров.

Вследствие законодательной неопределенности статуса продукции морского промысла, добытой российскими рыбопромысловыми судами в исключительной экономической зоне Российской Федерации и ввезенной на территорию Российской Федерации, таможенные органы самостоятельно определяют статус такой продукции, что в отдельных случаях приводит к минимизации таможенных платежей.

Как показала проверка в Камчатской таможне, проведенная в 2008 году, отгрузка на экспорт более 60 % продукции морского промысла, добытой в пределах таможенной территории Российской Федерации и подлежащей обложению вывозными таможенными пошлинами, осуществлялась за пределами таможенной территории Российской Федерации в исключительной экономической зоне Российской Федерации. Погрузка этой продукции на транспортные суда производилась без контроля со стороны российских таможенных органов ввиду отсутствия у них полномочий по осуществлению таможенного контроля за пределами Российской Федерации.

При вывозе продукции морского промысла, выловленной за пределами таможенной территории Российской Федерации в исключительной экономической зоне Российской Федерации, эта продукция была определена должностными лицами Камчатской таможни как иностранная, и вывозные таможенные пошлины заявителями таможенного режима не уплачивались. В случае определения указанной продукции как российской к данной продукции были бы применены вывозные таможенные пошлины.

Представляется необходимым дополнить таможенное законодательство нормой, определяющей статус продукции морского промысла, добытой российскими судами в исключительной экономической зоне Российской Федерации и ввезенной на таможенную территорию Российской Федерации.

10. К недопоступлению таможенных платежей в федеральный бюджет приводит недостаточная детализация рыбной продукции в Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Российской Федерации (далее - ТН ВЭД). Например, продукция из мороженого лосося тихоокеанского включает продукцию из 5 видов рыбы, в то время как согласно ТН ВЭД она подразделяется только на две подсубпозиции - нерка и прочие. В позицию прочие входят: чавыча, горбуша, кета, кижуч. При этом стоимость одного килограмма чавычи, например, в два-три раза выше стоимости горбуши. Кроме того, значительно отличается таможенная стоимость мороженой продукции одного вида, но разных размеров, сортов, состояний переработки и других параметров.

Введение дополнительных подсубпозиций рыбной продукции в ТН ВЭД положительно скажется на контроле таможенной стоимости.

Решить проблему контроля таможенной стоимости рыбной продукции также могло бы введение специфических или комбинированных ставок вывозных таможенных пошлин на эту продукцию.

Бюджетное законодательство Российской Федерации

1. Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрено право организации на получение при наличии оснований, предусмотренных Кодексом, отсрочек или рассрочек по уплате налогов и сборов, а также инвестиционного налогового кредита. Отсрочки и рассрочки по уплате налогов и сборов предоставляются налоговыми и таможенными органами на срок, не превышающий один год, по решению Правительства Российской Федерации (по федеральным налогам и сборам) - на срок более одного года, но не превышающий три года, по решению Министерства финансов Российской Федерации (по федеральным налогам и сборам) - на срок, не превышающий пять лет. Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в период от одного го-

да до пяти лет уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам (глава 9 Налогового кодекса Российской Федерации). При этом в Бюджетном кодексе Российской Федерации не определено, как должны отражаться в бюджетах суммы отсрочек, рассрочек, инвестиционных налоговых кредитов, предоставленных на срок, выходящий за пределы финансового года.

В целях соблюдения принципа полноты отражения доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов, означающего, что все доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов в обязательном порядке и в полном объеме отражаются в соответствующих бюджетах (статья 32 Бюджетного кодекса Российской Федерации), необходимо Бюджетным кодексом Российской Федерации установить, что суммы отсрочек и рассрочек по уплате налогов и сборов, предоставляемых на срок, выходящий за пределы финансового года, и инвестиционных налоговых кредитов должны полностью учитываться по доходам и расходам бюджета, а в период погашения отсрочек (рассрочек), инвестиционного налогового кредита - по источникам финансирования дефицита соответствующего бюджета.

2. Ранее Бюджетным кодексом Российской Федерации было установлено, что в проекте закона о бюджете должны содержаться показатели прогнозируемых доходов бюджета по группам, подгруппам и статьям классификации доходов бюджетов Российской Федерации. Применительно к федеральному бюджету эти показатели относились к основным характеристикам бюджета и являлись предметом первого чтения проекта закона о федеральном бюджете. В соответствии с этими нормами Кодекса федеральным законом о федеральном бюджете доходы федерального бюджета утверждались в общем объеме, а также учитывались по группам, подгруппам и статьям классификации доходов бюджетов Российской Федерации.

Федеральным законом от 26 апреля 2007 года № 63-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации» показатели доходов бюджета по группам, подгруппам и статьям классификации доходов бюджетов Российской Федерации были исключены из состава основных характеристик федерального бюджета. Эти показатели не предусмотрены и в предметах чтений проекта закона о федеральном бюджете.

Целесообразно восстановить в Бюджетном кодексе Российской Федерации норму о том, что показатели доходов бюджета по группам, подгруппам и статьям классификации доходов бюджетов Российской Федерации относятся к основным характеристикам федерального бюджета и являются предметом первого чтения проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период при рассмотрении его Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации. Восстановление этих показателей в качестве основных характеристик федерального бюджета повысит ответственность разработчиков проекта федерального бюджета за обоснованность проектировок, а администраторов доходов федерального бюджета - за достижение принятых параметров доходов бюджета.

3. Федеральным законом от 30 декабря 2008 года № 310-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и Федеральный закон «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации»

признан утратившим силу абзац десятый статьи 50 Бюджетного кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым в федеральный бюджет зачислялись доходы от уплаты акцизов на автомобильный бензин, прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей по нормативу 40 %, и увеличен норматив зачисления указанных акцизов в бюджеты субъектов Российской Федерации с 60 % (статья 56 Кодекса) до 100 процентов.

В связи с изменением установленных Бюджетным кодексом Российской Федерации нормативов зачисления налоговых доходов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации в Кодексе следует предусмотреть норму, определяющую, по какому нормативу производить распределение доходов по таким платежам, если они не были своевременно уплачены и образовалась задолженность перед бюджетной системой. В целях обеспечения принципа полноты отражения доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов (статья 32 Бюджетного кодекса Российской Федерации) следует производить отчисления в федеральный бюджет от сумм, уплачиваемых в счет погашения задолженности по акцизам на нефтепродукты, по нормативу 40 процентов.

4. Используемые в бюджетной классификации Российской Федерации коды классификации доходов бюджетов состоят из кода главного администратора доходов бюджета, кода вида доходов, кода подвида доходов и кода классификации операций сектора государственного управления, относящихся к доходам бюджетов.

При этом в статье 20 «Классификация доходов бюджетов» Бюджетного кодекса Российской Федерации указано, что код элемента доходов, указываемый в составе кода вида доходов, устанавливается в зависимости от полномочия по установлению и нормативному правовому регулированию налогов, сборов и иных обязательных платежей, других доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также в зависимости от наличия прав требования к плательщикам по неналоговым доходам и безвозмездным поступлениям и соответствует бюджету бюджетной системы Российской Федерации.

Таким образом, по коду элемента доходов 01 «федеральный бюджет» по отдельным федеральным налогам и сборам учитываются не только доходы федерального бюджета, но и доходы бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов.

Следует уточнить это положение, указав, что код элемента доходов объединяет доходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации.

5. Бюджетным кодексом Российской Федерации установлено, что денежные средства считаются поступившими в доходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации с момента их зачисления на единый счет этого бюджета (пункт 2 статьи 40 «Зачисление доходов в бюджет»). Учет доходов, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации, и их распределение между бюджетами осуществляется в соответствии с кодом бюджетной классификации Российской Федерации, указанным в расчетном документе на зачисление средств на счета органов Федерального казначейства (пункт 1 статьи 40 Кодекса).

Исполнение бюджетов по доходам предусматривает уточнение администратором доходов бюджета платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации (статья 218 «Исполнение бюджетов по доходам» Бюджетного кодекса Российской Федерации). В связи с тем, что Бюджетный кодекс Российской Федерации не ограничивает для администраторов доходов срок проведения уточнения платежей по кодам бюджетной классификации Российской Федерации, в ряде случаев уточнение платежей производится не в том финансовом году, когда доходы были зачислены в бюджет, а в другом финансовом году. Проверками, проведенными Счетной палатой Российской Федерации, были установлены факты учета в 2008 году в нарушение положений статьи 40 Бюджет-

ного кодекса Российской Федерации налоговых и таможенных платежей на общую сумму 10,0 млн. рублей, зачисленных в федеральный бюджет в 2004, 2006, 2007 годах и не идентифицированных или неправильно идентифицированных по видам доходов.

Для исключения фактов учета в доходах бюджетов и отражения в отчетности об исполнении бюджетов за отчетный финансовый год доходов, зачисленных в бюджеты в других финансовых периодах, в Бюджетном кодексе Российской Федерации целесообразно предусмотреть соответствующую норму, ограничивающую срок проведения уточнения администраторами доходов бюджетов платежей по кодам бюджетной классификации Российской Федерации.

6. В последние годы федеральными законами о федеральном бюджете Министерству финансов Российской Федерации дается право в случае изменения состава и (или) функций главных администраторов доходов федерального бюджета или главных администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета при определении принципов назначения, структуры кодов и присвоении кодов классификации доходов бюджетов Российской Федерации и источников финансирования дефицитов бюджетов вносить соответствующие изменения в перечень главных администраторов доходов федерального бюджета и в перечень главных администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета, а также в состав закрепленных за ними кодов классификации доходов бюджетов Российской Федерации или классификации источников финансирования дефицитов бюджетов.

Вместе с тем в соответствии со статьей 20 «Классификация доходов бюджетов», статьей 23 «Классификация источников финансирования дефицитов бюджетов» и статьей 184¹ «Общие положения» Бюджетного кодекса Российской Федерации такие изменения могут осуществляться только путем внесения изменений в федеральный закон о федеральном бюджете.

В перечне главных администраторов доходов федерального бюджета, утверждаемых федеральными законами о федеральном бюджете, некоторые виды доходов закреплены за всеми администраторами доходов федерального бюджета, что не соответствует статье 20 «Классификация доходов бюджетов» Бюджетного кодекса Российской Федерации, которой установлено, что законом (решением) о бюджете утверждаются перечень и коды главных администраторов доходов бюджета и закрепляемые за ними виды (подвиды) доходов бюджета.

7. Пунктом 1 статьи 40 «Зачисление доходов в бюджет» Бюджетного кодекса Российской Федерации предусмотрено, что доходы от федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов, иных обязательных платежей, являющихся источниками формирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их распределения в соответствии с установленными нормативами. Следует уточнить редакцию данного пункта, имея в виду, что не все доходы, являющиеся источниками формирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, распределяются по уровням бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Отдельные доходы в полном объеме подлежат зачислению в определенный бюджет, например, налог на добавленную стоимость, таможенные платежи полностью зачисляются в федеральный бюджет. Такие доходы должны сразу зачисляться на счета соответствующих бюджетов, а на распределительный счет следует зачислять только те доходы, которые подлежат распределению по уровням бюджетов бюджетной системы Российской Федерации по нормативам, установленным Бюджетным кодексом Российской Федерации или федеральным законом о федеральном бюджете.

В статье 218 «Исполнение бюджетов по доходам» Бюджетного кодекса Российской Федерации также следует установить, что на единый счет бюджета производится зачисление не только доходов, которые подлежат распределению по уровням бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, но и доходов, которые полностью являются источником формирования доходов этого бюджета.

8. Пунктом 1 статьи 169 «Общие положения» Бюджетного кодекса Российской Федерации установлено, что проект бюджета составляется на основе прогноза социально-экономического развития. В то же время пунктом 2 статьи 172 «Сведения, необходимые для составления проектов бюджетов» Кодекса предусмотрено, что составление проекта бюджета основывается на Бюджетном послании Президента Российской Федерации, прогнозе социально-экономического развития соответствующей территории и основных направлениях бюджетной и налоговой политики. Следует привести положение пункта 1 статьи 169 Кодекса в соответствие с положением пункта 2 статьи 172 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Одновременно с этим целесообразно в главе 20 «Основы составления проектов бюджетов» раздела VI Кодекса предусмотреть статью «Основные направления бюджетной и налоговой политики», регламентирующую порядок формирования этих документов, по аналогии со статьей 173 «Прогноз социально-экономического развития».

9. Пунктом 2 статьи 184¹ «Общие положения» Бюджетного кодекса Российской Федерации предусмотрено, что в законе (решении) о бюджете должны содержаться нормы распределения доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в случае, если они не установлены бюджетным законодательством Российской Федерации.

Федеральными законами о федеральном бюджете («О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов», «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов», «О федеральном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов») ежегодно утверждаются нормы распределения доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации (статья 2, пункт 1, приложение 1 к соответствующим федеральным законам). Нормы распределения отдельных доходов, таких, как доходы от внешнеэкономической деятельности, от использования имущества, находящегося в государственной собственности, платежей при использовании природных ресурсов, не меняются на протяжении нескольких лет и относятся к ведению не федеральных законов, а Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Следует включить в Бюджетный кодекс Российской Федерации нормы распределения указанных доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, исключив их из федеральных законов о федеральном бюджете.

10. В заключениях Счетной палаты Российской Федерации на проекты федеральных законов о федеральном бюджете неоднократно отмечалось, что отсутствие методик прогнозирования доходов бюджета затрудняет их экспертизу. В целях повышения прозрачности расчетов доходов бюджета в статье 184² «Документы и материалы, представляемые одновременно с проектом бюджета» и пункте 4 статьи 192 «Внесение проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период в Государственную Думу» Бюджетного кодекса Российской Федерации следует предусмотреть представление в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период методик расчетов доходов по статьям классификации доходов федерального бюджета.

11. Статьей 213 «Рассмотрение и утверждение федерального закона о внесении изменений в федеральный закон о федеральном бюджете» Бюджетного кодекса Россий-

ской Федерации установлено, что при рассмотрении проекта федерального закона о внесении изменений в федеральный закон о федеральном бюджете в первом чтении заслушиваются доклад Правительства Российской Федерации и доклад Счетной палаты Российской Федерации. В своих докладах Счетная палата Российской Федерации неоднократно отмечала, что отсутствие в составе материалов, представленных с проектом федерального закона о внесении изменений в федеральный закон о федеральном бюджете, расчетов доходов по статьям классификации доходов федерального бюджета при их изменении не дает возможности в полной мере оценить, какие факторы учтены при уточнении сумм поступлений в федеральный бюджет налогов и сборов и как они повлияли на изменение их прогнозных значений.

В пункте 1 статьи 212 «Внесение изменений в федеральный закон о федеральном бюджете на текущий финансовый год и плановый период» Кодекса следует предусмотреть представление Правительством Российской Федерации одновременно с проектом указанного федерального закона расчетов доходов по статьям классификации доходов федерального бюджета при их изменении.

12. В абзаце 5 статьи 218 «Исполнение бюджетов по доходам» Бюджетного кодекса Российской Федерации установлено, что исполнение бюджетов по доходам предусматривает уточнение администратором доходов бюджета платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации. В то же время бюджетные полномочия главного администратора (администратора) доходов бюджета установлены в Бюджетном кодексе Российской Федерации статьей 160¹ «Бюджетные полномочия главного администратора (администратора) доходов бюджета».

Представляется целесообразным исключить указанную норму из статьи 218 и включить ее в статью 160¹ Бюджетного кодекса Российской Федерации.

13. Статьей 264³ «Формирование отчетности об исполнении консолидированного бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов» Бюджетного кодекса Российской Федерации установлено, что Федеральное казначейство представляет бюджетную отчетность об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов в Министерство финансов Российской Федерации. Следует установить обязанность Федерального казначейства по представлению этой отчетности также в Счетную палату Российской Федерации.

14. Статьями 264⁶ «Закон (решение) об исполнении бюджета» и 264⁸ «Федеральный закон об исполнении федерального бюджета» установлено, что отдельными приложениями к закону (решению) об исполнении бюджета за отчетный финансовый год среди прочих утверждаются объемы доходов бюджета по кодам классификации доходов бюджетов и доходов бюджета по кодам видов доходов, подвидов доходов, классификации операций сектора государственного управления, относящихся к доходам бюджета.

Вместе с тем статьей 20 «Классификация доходов бюджетов» Кодекса установлено, что код классификации доходов бюджетов Российской Федерации состоит из кода главного администратора доходов бюджета, кода вида доходов, кода подвида доходов, кода классификации операций сектора государственного управления, относящихся к доходам бюджетов.

Необходимо из статей 264⁶ и 264⁸ Кодекса исключить упоминание о кодах видов доходов, подвидов доходов, классификации операций сектора государственного управления, относящихся к доходам бюджета, имея в виду, что код классификации доходов бюджета включает все перечисленные коды.

15. Статьей 264⁹ «Внешняя проверка годового отчета об исполнении федерального бюджета» Бюджетного кодекса Российской Федерации установлено, что главные администраторы средств федерального бюджета не позднее 1 апреля текущего финансового

года представляют годовую бюджетную отчетность в Счетную палату Российской Федерации для внешней проверки, результаты которой оформляются заключениями по каждому главному администратору средств федерального бюджета в срок до 1 июня текущего финансового года. В то же время Кодексом не определено, что Счетная палата Российской Федерации должна представлять указанные заключения в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

Представляется необходимым установить в Бюджетном кодексе Российской Федерации норму, предусматривающую, что заключения Счетной палаты Российской Федерации по каждому главному администратору средств федерального бюджета представляются в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации и направляются в Правительство Российской Федерации, и определить сроки их представления. Целесообразно установить те же сроки, которые установлены для заключения Счетной палаты Российской Федерации на годовой отчет об исполнении федерального бюджета (не позднее 15 сентября текущего финансового года).

16. Статья 264¹¹ «Рассмотрение и утверждение годового отчета об исполнении федерального бюджета Государственной Думой» Бюджетного кодекса Российской Федерации предусматривает возможность отклонения Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации федерального закона об исполнении федерального бюджета по результатам рассмотрения годового отчета об исполнении федерального бюджета.

Однако порядок дальнейшей работы по представлению, рассмотрению и утверждению годового отчета об исполнении федерального бюджета в случае отклонения ранее представленного отчета Кодексом не установлен. Следует ввести такую норму в Бюджетный кодекс Российской Федерации.

17. Статья 289 Бюджетного кодекса Российской Федерации предусматривает ответственность за нецелевое использование бюджетных средств. Данной статьей установлено, что нецелевое использование бюджетных средств влечет наложение штрафа на руководителей получателей бюджетных средств в соответствии с Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях, изъятие в бесспорном порядке бюджетных средств, используемых не по целевому назначению, а также при наличии состава преступления уголовные наказания, предусмотренные Уголовным кодексом Российской Федерации.

Однако Бюджетным кодексом Российской Федерации не определено, какие органы и в каком порядке должны принимать решения об изъятии в бесспорном порядке бюджетных средств, используемых не по целевому назначению.

Необходимо ввести в Бюджетный кодекс Российской Федерации нормы, определяющие органы и их полномочия по принятию решений об изъятии в бесспорном порядке бюджетных средств, используемых не по целевому назначению.

18. Статьей 303 Бюджетного кодекса Российской Федерации установлено, что зачисление либо несвоевременное зачисление средств, подлежащих обязательному зачислению в доходы соответствующих бюджетов, влечет наложение штрафов на руководителей государственных органов, органов местного самоуправления в соответствии с Кодексом РСФСР об административных правонарушениях, изъятие в бесспорном порядке бюджетных средств, подлежащих зачислению в соответствующие бюджеты, а также при наличии состава преступления уголовные наказания, предусмотренные Уголовным кодексом Российской Федерации.

Однако Кодекс РСФСР об административных правонарушениях утратил силу (Федеральный закон от 30 декабря 2001 года № 196-ФЗ) и с 1 июля 2002 года введен в действие Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Ответственность за правонарушение, предусмотренное указанной статьей Бюджетного

кодекса Российской Федерации, Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях не установлена, и штрафные санкции не взыскиваются. Вместе с тем проведенные Счетной палатой Российской Федерации проверки свидетельствуют о продолжающейся практике несвоевременного зачисления таможенных и других платежей в доход федерального бюджета.

В статьях 292-300, 302, 304, 305, 306 Бюджетного кодекса Российской Федерации также сделаны ссылки на утративший силу Кодекс РСФСР об административных правонарушениях, в связи с чем меры ответственности за нарушения, предусмотренные указанными статьями, не применяются.

Необходимо внести изменения в Бюджетный кодекс Российской Федерации и Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях в целях обеспечения применения мер ответственности за указанные правонарушения.

19. Бюджетным кодексом Российской Федерации (статья 184¹ «Общие положения») установлено, какие положения должны содержаться в законе (решении) о бюджете. В нарушение норм указанной статьи в федеральные законы о федеральном бюджете включаются положения по вопросам взыскания налогов, сборов и другим вопросам, не относящимся к сфере, регулируемой данными законами. Так, в Федеральном законе «О федеральном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов» такими положениями являются следующие:

в статье 5 - о порядке списания средств по расчетным документам, предусматривающим платежи в бюджеты, при недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований (пункт 1), о праве территориальных органов Федеральной налоговой службы обращаться в суды с исками о взыскании сумм задолженности по процентам, начисленным на реструктурированную задолженность по налогам (пункт 2), о порядке учета возврата суммы налога, подлежащей возмещению, а также процентов, начисленных при нарушении срока возврата налога, сбора (пункт 3), о подтверждении уплаты государственной пошлины бюджетным учреждением платежным поручением с отметкой соответствующего территориального органа Федерального казначейства (пункт 6);

в статье 22 - об особенностях обслуживания в 2009 году Центральным банком Российской Федерации и кредитными организациями отдельных счетов участников бюджетного процесса;

в статье 23 - о предоставлении налоговых льгот и о регистрации юридических лиц, являющихся налогоплательщиками, на территории г. Байконура (пункты 1, 2, 3 и 4).

Указанные положения следует предусмотреть в нормативных правовых актах, регулирующих правоотношения по указанным вопросам.

**Аудитор Счетной палаты
Российской Федерации**

С. А. АГАПЦОВ