

**Аналитическая записка**  
**по результатам тематических проверок организации и состояния**  
**контрольной работы, внутреннего контроля и эффективности**  
**их влияния на полноту налоговых поступлений, проведенных**  
**в Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам,**  
**с учетом материалов проверок в субъектах Российской Федерации**

При наличии позитивных изменений по основным макроэкономическим показателям исполнения федерального бюджета сохраняется высокий уровень задолженности по налоговым платежам. По состоянию на 1 октября 2003 года совокупная задолженность перед бюджетом по налоговым платежам составила 1103,7 млрд. рублей против 1170 млрд. рублей на соответствующую дату 2002 года. В целом с учетом задолженности по уплате налоговых санкций и пеней накопившиеся долги налогоплательщиков составили 80,6 % к объему налогов и сборов, поступивших в бюджетную систему в январе-сентябре 2003 года.

Как показывают проверки, проведенные Счетной палатой Российской Федерации, а также материалы контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами, сложившаяся ситуация во многом обусловлена уклонением налогоплательщиков от уплаты законодательно установленных налогов.

В этих условиях особую актуальность приобретает усиление контроля со стороны Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (далее - МНС России) и его территориальных органов за соблюдением налогового законодательства, укрепление налоговой дисциплины и повышение на этой основе собираемости налогов.

В 2002 году налоговыми органами по результатам контрольной работы дополнительно начислено платежей в бюджеты всех уровней, с учетом налоговых санкций и пеней, на сумму 220567 млн. рублей, или 9,7 % к общей сумме платежей, начисленных на основании налоговых деклараций (расчетов). За 9 месяцев 2003 года эти показатели составили, соответственно, 203511 млн. рублей и 11,7 процента.

Вместе с тем весьма значительные суммы доначисленных платежей составляют пени, начисленные по карточкам лицевых счетов за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов, то есть не зависящие от результатов контрольной работы налоговых органов. В 2002 году такие доначисления составили 109405 млн. рублей, или 49,6 % всех дополнительно начисленных за этот период платежей, а за 9 месяцев 2003 года - 41283 млн. рублей (20,3 %). Собственно налоги и сборы в структуре дополнительно начисленных платежей составили в 2002 году 72467 млн. рублей, то есть 32,9 %, за 9 месяцев 2003 года - 98242 млн. рублей (48,3 %). Остальная сумма приходится на налоговые санкции и пени, начисленные по результатам выездных и камеральных проверок: за 2002 год - 38695 млн. рублей, или 17,5 %, а за 9 месяцев 2003 года - 63986 млн. рублей (31,4 процента).

Из общей суммы платежей, дополнительно начисленных по результатам контрольной работы, в 2002 году взыскано 68650 млн. рублей (31,1 % к доначисленным суммам), за 9 месяцев 2003 года - 59940 млн. рублей (29,5 процента). В общей сумме поступивших в 2002 году доходов взысканные по результатам контрольной работы платежи составили 2,9 %, за 9 месяцев 2003 года - 3,1 процента.

Взыскание дополнительно начисленных налогов и сборов по результатам всех налоговых проверок (выездных и камеральных), проведенных в 2002 году, составило 33969 млн. рублей (46,9 % к доначисленным налогам и сборам), налоговых санкций - 3287 млн. рублей (25,7 % к предъявленным санкциям), пени - 31394 млн. рублей (24 % к начисленным пеням). За 9 месяцев 2003 года взыскано дополнительно начисленных налогов и сборов 34687 млн.

рублей (35,3 %), налоговых санкций - 2232 млн. рублей (11,4 %), пени – 23021 млн. рублей (26,9 процента).

Низкий уровень взыскания налоговых санкций отчасти объясняется действием пункта 7 статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым налоговые санкции (штрафы) за совершение налогового правонарушения взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке. При этом пунктом 3 той же статьи установлено, что при наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства (которое определяет суд), размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового кодекса Российской Федерации.

На практике судами нередко выносятся решения о снижении суммы штрафов, подлежащей уплате, в 100 и более раз. В результате в ряде случаев затраты (издержки) налоговых органов (и, следовательно, федерального бюджета), связанные с проведением судебных заседаний, превышают сумму штрафа, определенную судом. В частности, проверкой, проведенной Счетной палатой Российской Федерации в Республике Карелия, установлены факты, когда территориальными налоговыми органами принимались решения о взыскании штрафных санкций в размере 5 тыс. рублей, а судами выносились решения о снижении суммы штрафов, подлежащей уплате, до 50 рублей, то есть в 100 раз. При этом, затраты на представительство в суде, например, Инспекции МНС России по г. Петрозаводску составили в среднем 100 рублей по каждому иску. В целом же по республике представительство в арбитражных судах по поводу взыскания штрафных санкций обходится налоговым органам, то есть федеральному бюджету, по оценке, ежегодно в сумму не менее 300 тыс. рублей, а в целом по Российской Федерации - порядка 30 млн. рублей.

Арбитражный суд Санкт-Петербурга и Ленинградской области, удовлетворив иск Инспекции МНС России по Кировскому району г. Санкт-Петербурга о взыскании штрафа с предпринимателя В.А. Смирнова за нарушение срока постановки на налоговый учет, снизил размер предъявленного ему штрафа с 5 тыс. рублей до 1 (одного) рубля.

Вместе с тем проверки, проводимые Счетной палатой Российской Федерации, свидетельствуют, что территориальные налоговые органы, предъявляя налоговые санкции, не всегда своевременно направляют иски в суды об их взыскании, в результате чего недобросовестные налогоплательщики вследствие истечения срока исковой давности уходят от ответственности за налоговые правонарушения, а бюджет несет финансовые потери. Так, в ходе проведенной в 2003 году проверки правильности и своевременности взыскания налоговых санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах в Инспекции МНС России № 22 по ЮВАО г. Москвы установлено, что Инспекцией не реализовано право по предъявлению иска о взыскании налоговых санкций с ОАО «Юго-Восточная промышленная компания «Картонтара», как это предусмотрено статьями 31, 32, 115 Налогового кодекса Российской Федерации. Данная организация была привлечена к ответственности по итогам выездной налоговой проверки. Начисленные налоговые санкции (1 млн. рублей) организацией самостоятельно не уплачены. Инспекцией иск о взыскании этих санкций в судебные органы в установленный статьей 115 Налогового кодекса Российской Федерации срок (шесть месяцев со дня обнаружения правонарушений) не направлялся.

В свою очередь, невысокий уровень взыскания пеней в определенной мере обусловлен нормой статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации, которой определено, что пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме, то есть в случаях, когда за плательщиком к наступившему очередному сроку внесения платежа числится недоимка по этому

платежу - прежде всего погашается недоимка, а затем пеня. В условиях повсеместного нарушения сроков уплаты текущих платежей такой порядок приводит к накоплению объемов неуплаченных пеней, которые впоследствии либо замораживаются на неопределенный срок, или их размер значительно снижается, либо вообще списывается. Это позволяет недобросовестным налогоплательщикам практически уходить от материальной ответственности за несвоевременную уплату налогов. Так, на основании Указа Президента Российской Федерации от 8 мая 1996 года № 685 было приостановлено взыскание пеней, образовавшихся по состоянию на 20 мая 1996 года, а в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 9 июня 1998 года № 576, принятым во исполнение статьи 24 Федерального закона "О федеральном бюджете на 1998 год", суммы задолженности по пеням за несвоевременную уплату налогов и сборов были снижены в 5 раз.

В 2002 году в соответствии с постановлениями Правительства Российской Федерации от 3 сентября 1999 года № 1002, от 8 июня 2001 года № 458, от 1 октября 2001 года № 699, от 18 сентября 2002 года № 251, изданными на основании федеральных законов о федеральном бюджете на соответствующие годы, списана задолженность по пеням на сумму 67,3 млрд. рублей. При этом нередко суммы списанных пеней значительно превышают сумму основного долга. Так, проверкой, проведенной Счетной палатой Российской Федерации в Челябинской области, было установлено, что в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 18 сентября 2002 года № 251 "О списании задолженности, возникшей в связи с несвоевременной оплатой головным исполнителям и исполнителям работ по государственному оборонному заказу 1994-1999 годов, по пеням, начисленным на 1 января 2002 года на просроченные налоговые платежи, зачисляемые в федеральный бюджет и во внебюджетные фонды" в 2002 году по 42 организациям-исполнителям государственного оборонного заказа территориальными налоговыми органами списана задолженность по таким пеням в сумме 5165 млн. рублей, при объеме просроченных налоговых платежей, связанных с несвоевременной оплатой работ по государственному оборонному заказу, - 1412 млн. рублей. Таким образом, сумма списанных пеней в 3,6 раза превысила сумму основной задолженности, возникшей в связи с несвоевременной оплатой работ по государственному оборонному заказу.

Это обусловлено отсутствием установленного Правительством Российской Федерации порядка, предусматривающего проведение расчета суммы списания пеней в зависимости от объемов фактически выполненных работ по государственному оборонному заказу. Между тем задолженность по уплате налоговых и других платежей в бюджет по существу является кредитованием налогоплательщика со стороны государства на возмездной основе, а в соответствии со статьей 319 Гражданского кодекса Российской Федерации при недостаточности средств для исполнения денежного обязательства полностью, в первую очередь погашаются проценты, а в оставшейся части - основная сумма долга.

В 2002 году налоговыми органами в ходе выездных налоговых проверок проверено 468 тыс. организаций и 219 тыс. физических лиц, при этом в 268 тыс. организациях (57,3 %) и у 111 тыс. физических лиц (50,7 %) выявлены нарушения налогового законодательства. За 9 месяцев 2003 года налоговому контролю подвергнуты 252 тыс. организаций и свыше 90 тыс. физических лиц, нарушения выявлены в двух из трех проверенных организаций (164 тыс. организаций) и практически у каждого второго физического лица (53 тыс. человек).

В 2002 году наиболее значительные суммы в бюджет дополнительно начислены по результатам проверок организаций-экспортеров, предъявивших значительные суммы возмещения налога на добавленную стоимость - 12,9 млрд. рублей. Это составило 18,9 % всех платежей (с учетом налоговых санкций и пеней), доначисленных в ходе выездных

налоговых проверок. Необходимо отметить, что возмещение налога на добавленную стоимость организациям-экспортерам в течение последних лет является одной из основных проблем для федерального бюджета. Под видом возмещения налога из федерального бюджета незаконно изымаются значительные суммы.

В качестве меры по упорядочению механизма возмещения налога на добавленную стоимость Счетная палата Российской Федерации предложила оформлять уплату налога на добавленную стоимость по всей цепочке продвижения товара отдельными платежными поручениями и суммы налога зачислять на специальный счет, который может быть открыт либо налогоплательщику, либо, что предпочтительнее, казначейскому органу. С этого счета должны осуществляться уплата налога в бюджет и возмещение суммы налога поставщикам продукции на такие же специальные счета у поставщиков. Открытие указанных счетов позволит сравнивать суммы уплаченного налога с суммой возмещения и избежать незаконного изъятия средств из федерального бюджета.

Вопрос о введении указанных счетов 2 октября 2003 года рассмотрен на заседании Правительства Российской Федерации. Предложения по этому вопросу одобрены. В проекте федерального бюджета на 2004 год предусмотрены дополнительные поступления налога на добавленную стоимость в связи с введением с 1 июля 2004 года специальных счетов по налогу в размере 30 млрд. рублей. По мнению Счетной палаты Российской Федерации, эффект от введения таких счетов может быть многократно большим. Кроме того, наиболее существенные дополнительные начисления произведены в 2002 году при проверках организаций, осуществляющих оптовую и розничную торговлю (3,7 млрд. рублей), организаций, осуществляющих лов, переработку, транспортировку и реализацию рыбы и морепродуктов (1,1 млрд. рублей), организаций, осуществляющих заготовку и реализацию древесины в круглом виде и лесоматериалов на внутренний рынок и экспорт (922,5 млн. рублей), организаций, зарегистрированных в качестве налогоплательщиков в закрытых административно-территориальных образованиях (ЗАТО) и в свободных экономических зонах (СЭЗ) и их контрагентов (833,5 млн. рублей).

Несмотря на то, что в целом по Министерству процент результативных выездных налоговых проверок в 2002 году по сравнению с 2001 годом возрос на 4 процентных пункта, а за 9 месяцев 2003 года по сравнению с тем же периодом предшествующего года - на 6,6 пункта, практически каждая вторая из них завершается без каких-либо доначислений.

В ряде регионов этот показатель значительно выше: в Ставропольском крае - 69 %, в Калужской области - 62 %, в Курганской области - 59 %, в Республике Башкортостан - 58 процентов<sup>1</sup>. Всего по данным МНС России в 2002 году выше среднего показателя уровень безрезультативных проверок имели 29 территориальных управлений.

На основании статьи 22 Федерального закона "О Счетной палате Российской Федерации" зачастую в контрольных мероприятиях, проводимых Счетной палатой в регионах, принимают участие работники территориальных налоговых органов, как правило, это главные специалисты, начальники отделов и их заместители. Им поручается проверка отдельных вопросов непосредственно в организациях-налогоплательщиках, причем по перечню, утверждаемому самими налоговыми органами. За пять истекших лет ни одна из таких проверок не завершилась каким-либо результатом. В частности, в ходе проверки, проведенной в октябре-ноябре 2003 года в ОАО "Крекер" и в ЗАО "Воронежстальмост" работниками Управления МНС России по Воронежской области ни в одном из них не было установлено никаких нарушений законодательства о налогах. Проверка проводилась в течение 10 дней в каждой организации четырьмя работниками этого управления, из которых три являлись начальниками отделов. За тот же срок одним

---

<sup>1</sup> Данные за 2002 год.

инспектором Счетной палаты были выявлены нарушения в 25 организациях области. Это свидетельствует о недостатках в выборе налогоплательщиков для проведения налоговых проверок и уровне самих проверок. В связи с этим значительная роль в решении проблемы повышения эффективности налогового контроля отводится камеральным проверкам, которые по праву являются приоритетной формой налогового контроля.

Без углубленной камеральной проверки, включающей в себя анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия, проверку дополнительно истребованных у налогоплательщика документов и сведений, анализ информации о деятельности налогоплательщика, полученной от других контролирующих и правоохранительных органов и прочих внешних источников, контрольная работа будет просто бессмысленной. Без эффективной организации процесса камерального контроля нельзя ожидать высоких результатов и от контроля выездного. Нельзя забывать, что, кроме контрольных функций, камеральная проверка является и основным средством отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

Вместе с тем налоговыми органами еще не в полной мере используются возможности камеральных налоговых проверок как одной из основных форм предварительного анализа при отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок. Указанными проверками могут быть охвачены все 100 % налогоплательщиков, представивших налоговую отчетность в налоговые органы, в то время как выездными налоговыми проверками, например, в 2002 году охвачено 12,4 % налогоплательщиков, поставленных на налоговый учет, за 9 месяцев 2003 года - 6,4 процента.

В 2002 году органами МНС России проведено 22450 тыс. камеральных проверок, за 9 месяцев 2003 года - 26692 тыс. таких проверок. Удельный вес дополнительных начислений по результатам камеральных налоговых проверок в 2002 году составил 69 % доначислений от всех налоговых проверок, а без учета пеней начисленных по карточкам лицевых счетов - 38,5 %, за 9 месяцев 2003 года - соответственно, 51,6 % и 31,4 процента.

Из дополнительно начисленных по результатам камеральных налоговых проверок платежей в 2002 году взыскано 42421 млн. рублей, или 27,9 % к доначисленным суммам, за 9 месяцев 2003 года - 36696 млн. рублей (34,9 процента). В общем объеме платежей, поступивших в бюджетную систему по результатам контрольной работы, взысканные платежи по камеральным проверкам составили в 2002 году 61,8 %, за 9 месяцев 2003 года - 61,2 процента, а без учета пеней, начисленных по карточкам лицевых счетов, - соответственно, 39,7 % и 50,7 процента.

В то же время в ряде регионов территориальные налоговые органы не в полной мере используют возможности камеральных проверок, ими недостаточно применяется предоставленное Налоговым кодексом Российской Федерации право истребования у налогоплательщиков дополнительных сведений, получения объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления налогов. В 2002 году в Амурской, Белгородской, Московской, Оренбургской, Пермской, Пензенской, Сахалинской, Смоленской, Читинской, Ярославской областях, Коми-Пермяцком и Агинском Бурятском автономных округах проведено менее 2 % таких проверок, а в республиках Адыгея, Алтай, Ингушетия, Калмыкия, Карачаево-Черкесской, Северная Осетия-Алания, Тыва и Курской области - менее 1 % от общего количества камеральных проверок.

В Республике Дагестан суммы взысканных в 2002 году платежей по результатам камеральных проверок по сравнению с 2001 годом снизились на 90 %, а их доля в общей сумме взысканных платежей по результатам контрольной работы (без учета пени по текущей задолженности) уменьшилась на 50 процентных пунктов и составила всего 8 %, что ниже среднего уровня по Министерству на 32 пункта, при этом уровень углубленных

камеральных проверок с истребованием дополнительных документов в общем количестве камеральных проверок составил только 0,7 процента.

В Самарской области за тот же период эффективность камеральных проверок сократилась на 70 %, доля взысканных по итогам этих проверок платежей уменьшилась на 24 пункта, в результате чего в общей сумме взысканных по результатам контрольной работы платежей, указанные платежи составили 22 %, или ниже среднего уровня на 18 пунктов, уровень углубленных камеральных проверок составил всего 2 процента.

В Камчатской области и Корякском автономном округе взысканные по результатам камеральных проверок платежи по сравнению с 2001 годом снизились на 63 %, их доля в общей сумме взысканных по результатам контрольной работы платежей сократилась на 7 пунктов и составила 10 %, что ниже среднего уровня на 30 пунктов, уровень углубленных камеральных проверок составил 0,7 процента.

Аналогичная ситуация имела место в 2002 году в Архангельской, Ленинградской и Иркутской областях, Хабаровском крае, Ненецком и Усть-Ордынском Бурятском автономных округах. В том же периоде не была обеспечена камеральная проверка всех налоговых деклараций, представленных налогоплательщиками, в Самарской, Кемеровской, Камчатской областях и Кабардино-Балкарской Республике.

Не во всех территориальных налоговых органах сотрудники в должной мере владеют методикой проведения налоговых проверок и недостаточно внимания уделяют качеству приемки налоговых деклараций.

В 2002 году и в I полугодии 2003 года сумма нарушений, выявленных в порядке внутреннего контроля (по реструктуризации задолженности, налоговым льготам, применению налоговых санкций, искажению налоговой отчетности и другим нарушениям), допущенных территориальными управлениями и налоговыми инспекциями районного (городского) звена, составила более 6,6 млрд. рублей, а общая сумма дополнительно начисленных в ходе проверок и перепроверок платежей составила 12 млрд. рублей. За тот же период привлечены к дисциплинарной ответственности 79 руководителей территориальных управлений МНС России. Кроме того, территориальными налоговыми органами из-за недостаточной квалификации и отсутствия должной ответственности ряда работников допускаются отдельные нарушения налогового законодательства (в определении налогооблагаемой базы, применении ставок налога и установленных законом льгот, в проведении и оформлении результатов проверок). Вследствие этого налогоплательщики обращаются с претензиями и жалобами в вышестоящие налоговые органы, направляют иски в суды, и в результате более трети рассмотренных жалоб и практически две трети заявленных судебных исков удовлетворяются.

В 2002 году и I полугодии 2003 года вышестоящими налоговыми органами рассмотрено 13 тыс. жалоб налогоплательщиков на действия налоговых инспекций, из которых полностью или частично удовлетворены 4,7 тыс. жалоб (36,2 процента). За тот же период судами рассмотрено 40,4 тыс. исков налогоплательщиков к налоговым инспекциям, полностью или частично удовлетворено 29,9 тыс. исков (74 процента).

Сумма уменьшенных платежей по всем видам налогов (сборов), с учетом налоговых санкций и пеней, связанных с удовлетворением жалоб и исков (претензий) налогоплательщиков, составила в 2002 году 39642 млн. рублей, а в I полугодии 2003 года - 4419 млн. рублей. Это составило, соответственно, 36,7 % и 9,1 % к общей сумме дополнительно начисленных за эти периоды налоговых платежей с учетом налоговых санкций и пеней.

В то же время следует отметить, что в ряде случаев обращения налогоплательщиков в суды, отмена и приостановление судами взысканий, предъявленных налоговыми органами, обусловлены несовершенством законодательной и иной нормативно-правовой базы, на-

личием большого количества правовых коллизий и, как следствие, различие в толковании норм со стороны исполнительной и судебной власти. При этом сама судебная практика по рассмотрению одних и тех же дел зачастую складывается неоднозначно.

В частности, проверкой, проведенной Счетной палатой Российской Федерации в Управлении федерального казначейства по г. Москве (акт проверки от 11 июня 2003 года), отмечено, что статьей 176 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что при нарушении предусмотренных данной статьей сроков возврата налоговым органом налогоплательщику НДС, на сумму, подлежащую возврату, начисляются проценты, исходя из ставки рефинансирования Банка России. При этом порядок и источник уплаты процентов Кодексом не определен.

На основании указанной проверки Управление федерального казначейства по г. Москве прекратило исполнять заключения налоговых органов на выплату указанных процентов из доходов федерального бюджета, что повлекло обращения в суды со стороны налогоплательщиков. Так, 9 сентября 2003 года решением Арбитражного суда г. Москвы было отказано в иске ООО “Трансметимпекс” к Управлению федерального казначейства по г. Москве о возмещении процентов за несвоевременный возврат НДС Инспекцией МНС России № 3 по ЦАО г. Москвы в сумме 12206,1 тыс. рублей. Вместе с тем, 25 сентября 2003 года решением того же арбитражного суда (в другом составе) были удовлетворены аналогичные требования ООО “Ровинь” на сумму 1373,5 тыс. рублей.

В первом случае суд руководствовался тем, что законодательством Российской Федерации не определен порядок возврата органами федерального казначейства процентов за просрочку возмещения НДС. Статьей 176 Налогового кодекса Российской Федерации определен порядок возмещения налога, однако не определен порядок и источник выплаты процентов за просрочку возврата излишне перечисленных доходов.

Во втором случае судом был принят во внимание тот факт, что статьей 79 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет, в который были зачислены суммы излишне взысканного налога. Между тем, данное положение противоречит нормам статьи 254 Бюджетного кодекса Российской Федерации и Федерального закона “О бюджетной классификации”, в соответствии с которыми исполнение федерального бюджета по доходам предусматривает возврат только излишне уплаченных сумм доходов в соответствии с бюджетной классификацией Российской Федерации.

МНС России и Минфином России издан совместный приказ от 12 сентября 2001 года, в соответствии с которым проценты, начисленные за несвоевременное возмещение сумм НДС и возвращаемые налогоплательщикам органами федерального казначейства, отражаются в учете по коду классификации доходов бюджетов Российской Федерации и по виду налога (сбора), по которому начислены проценты за несвоевременный возврат (возмещение). Однако данный приказ не был представлен на государственную регистрацию в Минюст России (письмо Минюста России от 6 октября 2003 года № 07-2113), как того требуют Правила подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 года № 1009. Кроме того, этот приказ не был опубликован в соответствии с пунктом 17 названных Правил, которым установлено, что нормативные правовые акты, имеющие межведомственный характер, подлежат официальному опубликованию в установленном порядке. Следовательно, согласно Указу Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 года № 793 “О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Рос-

сийской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти”, не опубликованные в установленном порядке нормативные правовые акты не влекут правовых последствий, как не вступившие в силу, и не могут служить основанием для регулирования соответствующих правоотношений.

Одной из форм ухода от уплаты налогов является уклонение налогоплательщиков от постановки на учет в налоговых органах, что позволяет им осуществлять свою деятельность без уплаты законодательно установленных налогов, а также создавать так называемые “фирмы-однодневки”, деятельность которых лежит в основе подавляющего большинства схем уклонения от налогообложения. Одновременно значительная часть хозяйствующих субъектов, встав на налоговый учет, не представляет отчетность о своей деятельности и декларации о полученных доходах или сдает так называемые “нулевые” балансы и также не уплачивают налоги.

В целом по Российской Федерации по состоянию на 1 января 2003 года в налоговые органы не представили отчетность о своей деятельности и декларации о полученных доходах или представили “нулевую” отчетность 3027,2 тыс. организаций и индивидуальных предпринимателей, или 43,3 % от состоявших на налоговом учете на ту же дату. Из них 1396,6 тыс. организаций (54 %) и 1630,4 тыс. индивидуальных предпринимателей (37,1 процента). По сравнению с предшествующим годом доля таких налогоплательщиков в общем их количестве, состоящих на учете в налоговых органах, сократилась незначительно - на 1,6 процентных пункта.

На 1 июля 2003 года насчитывалось 3047,9 тыс. таких налогоплательщиков (43 % от состоявших на налоговом учете), в том числе 1359,8 тыс. организаций (50,1 %) и 1688,1 тыс. индивидуальных предпринимателей (38,2 процента). По сравнению с тем же периодом 2002 года их доля уменьшилась всего на 0,3 пункта.

Таким образом, практически половина хозяйствующих субъектов по существу находилась вне сферы налогового контроля и не выполняла свои обязанности перед государством. В результате уклонения налогоплательщиков от регистрации и постановки на налоговый учет или непредставления ими отчетности о финансово-хозяйственной деятельности федеральный бюджет несет существенные потери. При этом значительная часть организаций и индивидуальных предпринимателей, не представляющих отчетность или сдающих “нулевые” балансы, продолжает осуществлять хозяйственную деятельность, но без уплаты налогов.

В 2002 году и в I полугодии 2003 года в ходе выездных налоговых проверок проведено 59,9 тыс. организаций, не представляющих налоговую отчетность либо представляющих “нулевую” отчетность, нарушения выявлены в 15,9 тыс. организаций, или в каждой четвертой организации, по результатам этих проверок в бюджеты всех уровней дополнительно начислено платежей в сумме 7,7 млрд. рублей, из которых взыскано 0,6 млрд. рублей (7,8 процента). В то же время организация и результаты работы, проводимой правоохранительными органами по розыску налогоплательщиков, не представляющих отчетность о своей деятельности, малоэффективна.

По состоянию на 1 января 2003 года в органы ФСНП России и МВД России налоговыми органами направлены материалы для проведения оперативно-розыскных мероприятий в отношении 478 тыс. организаций, не представляющих налоговую отчетность (40 % от их общего количества), из них налоговой полицией и органами внутренних дел установлено местонахождение 29 тыс. организаций (6 процентов). В I полугодии 2003 года из 593 тыс. таких организаций указанными правоохранительными органами разыскана 31 тыс. организаций (5 процентов).

По состоянию на 1 января 2003 года налоговыми органами направлены в суды 224,1 тыс. исков о ликвидации организаций, не представляющих отчетность или представляющих “нулевую” отчетность (16 % от их количества), судами удовлетворены 52 тыс. исков, или 23,2 процента. На 1 июля 2003 года в суды направлены 255,6 тыс. таких исков (19 % от их количества), удовлетворены 21 тыс. исков (8,2 процента).

По состоянию на 1 января 2003 года налоговые органы направили в территориальные органы ФСФО России 20,1 тыс. материалов для принятия решений о признании организаций неплатежеспособными (банкротами), а в I полугодии 2003 года было направлено 26,8 тыс. таких материалов.

С 1 июля 2002 года вступил в силу Федеральный закон “О государственной регистрации юридических лиц”, который регулирует отношения, возникающие при создании, реорганизации и ликвидации фирм, предприятий, организаций, при внесении изменений в их учредительные документы и при ведении единого государственного реестра юридических лиц. Данный закон предусматривает единый порядок регистрации юридических лиц независимо от их организационно-правовой формы и сферы экономической активности. Регистрация осуществляется в единой системе регистрирующих органов по общим правилам, действующим на всей территории Российской Федерации. Если ранее регистрацией юридических лиц занималось множество регистрирующих органов, то после 1 июля текущего года эти функции переданы единому органу - Министерству Российской Федерации по налогам и сборам.

Для реализации указанных функций численность работников территориальных налоговых органов увеличена на 6 тыс. человек, а ежегодные расходы на их содержание - на 350 млн. рублей.

Ранее вопросами регистрации юридических лиц в целом по стране занимались 14 тыс. человек, а средний уровень оплаты труда работников регистрационных палат и других аналогичных организаций в субъектах Российской Федерации, как правило, превышал средний уровень заработной платы сотрудников территориальных налоговых органов (например, в Московской области - в 3,5 раза). Однако не во всех регионах передача функций регистрации налоговым органам привела к сокращению численности управленческого персонала и расходов на его содержание.

Как показала проверка, проведенная Счетной палатой, в Белгородской области (февраль-март 2003 года) штатная численность специалистов налоговых органов, занимающихся учетом налогоплательщиков, увеличена на 25 единиц.

До вступления в силу упомянутого выше федерального закона регистрацию юридических лиц на территории Белгородской области осуществляли 26 регистрирующих органов со штатной численностью 106 человек.

Постановлением главы администрации Белгородской области от 28 января 2003 года № 41 регистрация юридических лиц из функций территориальных регистрирующих органов исключена. Лицензионное управление администрации Белгородской области и регистрационная палата г. Белгорода ликвидированы, а при аппарате главы администрации области образовано Управление по координации работы единых центров обслуживания граждан и юридических лиц и лицензированию, в которое переданы все основные фонды, денежные средства и документы. В сельских районах взамен структурных подразделений местных администраций, осуществлявших регистрацию юридических лиц, созданы центры обслуживания граждан и юридических лиц.

Таким образом, с передачей функций регистрации юридических лиц в ведение МНС России реального сокращения численности управленческого персонала региональных структур и расходов на их содержание в Белгородской области не произошло.

В соответствии с пунктом 3 статьи 26 Федерального закона “О государственной регистрации юридических лиц” юридическое лицо, зарегистрированное до вступления в силу указанного Федерального закона, обязано в течение шести месяцев со дня его вступления в силу представить в регистрирующий орган сведения, необходимые для его внесения в Единый государственный реестр юридических лиц, а невыполнение этой нормы является основанием для принятия судом решения о ликвидации такого юридического лица по заявлению регистрирующего органа.

По состоянию на 1 января 2003 года не прошли указанную процедуру 1,6 млн. юридических лиц, или 48,5 % от состоявших на учете на ту же дату. Таким образом, на указанную дату подлежала ликвидации практически каждая вторая организация.

В отношении организаций, не представивших сведения, установленные Федеральным законом “О государственной регистрации юридических лиц”, но осуществляющих деятельность, в том числе представляющих отчетность в налоговые органы, МНС России совместно с территориальными регистрирующими (налоговыми) органами проводится работа по инициированию процедуры их ликвидации.

По состоянию на 5 сентября 2003 году регистрирующими (налоговыми) органами иницирована процедура ликвидации в отношении 32,3 тыс. организаций, по 4,3 тыс. организаций судами приняты положительные решения, а 7,8 тыс. организаций представили сведения до рассмотрения исков в судах. Кроме того, в том же периоде 7,3 тыс. организаций представили такие сведения до инициирования процедуры ликвидации.

Ликвидация организаций, не представивших сведения в соответствии с законом и не осуществляющих деятельность, в том числе не представляющих отчетность в налоговые органы, осуществляется в соответствии со статьями 227, 228 Федерального закона от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ “О несостоятельности (банкротстве)”. До вступления в силу указанного Федерального закона, в соответствии со статьей 6 Федерального закона от 8 января 1998 года № 6-ФЗ “О несостоятельности (банкротстве)” налоговые органы были уполномочены проводить подобные процедуры.

Однако статьей 2 Федерального закона от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ, а также принятым в соответствии с этим Федеральным законом постановлением Правительства Российской Федерации от 14 февраля 2003 года № 100 “Об уполномоченном органе в делах о банкротстве и в процедурах банкротства и регулирующем органе, осуществляющем контроль за саморегулируемыми организациями арбитражных управляющих”, установлено, что уполномоченным органом, представляющим в делах о банкротстве и процедурах банкротства требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам, является Федеральная служба России по финансовому оздоровлению и банкротству (ФСФО России). При этом статьей 227 (пункт 2) указанного Федерального закона определено, что заявление о признании отсутствующего должника банкротом подается уполномоченным органом только при наличии средств, необходимых для финансирования банкротства. Порядок и условия финансирования этих процедур определяется Правительством Российской Федерации.

Правительство Российской Федерации постановлением от 15 апреля 2003 года № 218 утвердило Положение о предъявлении требований по обязательствам перед Российской Федерацией в делах о банкротстве и в процедурах банкротства, регламентирующее взаимодействие федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в ходе процедур банкротства. Вместе с тем порядок и условия финансирования этих процедур Правительством Российской Федерации до настоящего времени не определены.

В 2002 году регистрирующие (налоговые) органы независимо от размера числящейся за налогоплательщиком недоимки подготавливали документы, необходимые для

представления в арбитражный суд заявления о признании отсутствующего должника банкротом, и направляли их в территориальный орган Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству для подачи указанного заявления в суд.

Однако в соответствии с постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2003 года № 4 “О некоторых вопросах, связанных с введением Федерального закона “О несостоятельности (банкротстве)” при отсутствии финансирования процедур банкротства отсутствующего должника, заявления о признании такого должника банкротом судом возвращаются.

Таким образом, до решения Правительством Российской Федерации вопроса о выделении финансирования процедур банкротства направление регистрирующими (налоговыми) органами документов в органы ФСФО России для подачи в суд заявления о признании отсутствующего должника банкротом не имеет смысла.

По данным ФСФО России, по состоянию на 1 января 2003 года в производстве находилось 84,9 тыс. дел, что в два раза превысило аналогичный показатель, сложившийся на начало 2002 года (43,2 тыс. дел). Из общего количества дел, находившихся в производстве на 1 января 2003 года, дела о банкротстве отсутствующего должника составили 69,3 тыс. дел. Однако, учитывая, что в бюджете на 2003 год финансирование на эти цели не предусмотрено, процедур банкротства в отношении отсутствующего должника в текущем году практически не возбуждалось.

ФСФО России 19 мая 2003 года согласовала с Минэкономразвития России и с Минюстом России проект постановления Правительства Российской Федерации о порядке и условиях финансирования процедур банкротства отсутствующего должника. В этом проекте постановления предусматривается, что арбитражным управляющим за всю такую процедуру будет выплачиваться из бюджета вознаграждение в размере 10 тыс. рублей. Учитывая, что, по данным ФСФО России, в стране насчитывается более одного миллиона организаций, подпадающих под определение отсутствующего должника, то есть не осуществляющих хозяйственную деятельность и не представляющих отчетность в налоговые органы, только на вознаграждение арбитражным управляющим требуется свыше 10 млрд. рублей. Вместе с тем, по информации МНС России, финансирование процедур банкротства отсутствующего должника не предусмотрено и в проекте федерального закона “О федеральном бюджете на 2004 год”.

Как свидетельствуют материалы проверок, проводимых Счетной палатой Российской Федерации, значительные недопоступления платежей в бюджет связаны с неупорядоченностью контроля за оборотом наличных денег. В результате существующей проблемы неплатежей, а также ситуации, сложившейся в банковской сфере, существенно расширилось использование наличных денег для обслуживания не только розничного и большей части оптового товарооборота, но и в производстве.

По состоянию на 1 сентября 2003 года в объеме денежной массы, обслуживающей хозяйственный оборот, более трети (36 %) составляли наличные деньги, в то время как в странах с развитой рыночной экономикой удельный вес наличных денег в хозяйственном обороте не превышает 7-9 процентов. При отсутствии эффективного контроля со стороны государства за налично-денежным обращением это способствует вводу денежных средств в теневую экономику, расчетам за реализацию товаров, работ и услуг так называемым “черным налом” и, соответственно, уклонению от уплаты налогов. Вместе с тем многие вопросы законодательного обеспечения государственного финансового контроля за наличным обращением денежных средств остаются нерешенными. Действующее в настоящее время налоговое, банковское и административное законодательство не обеспечивает полноту контроля за наличным денежным обращением и не содержит необходимые нормы, предусматривающие меры финансовой ответственности

хозяйствующих субъектов за нарушение установленных правил и норм проведения операций с наличными деньгами.

В соответствии со статьей 23.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП), вступившего в силу с 1 июля 2002 года, дела об административных правонарушениях, связанных с несоблюдением порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью, вправе рассматривать налоговые органы. Статьей 15.1 КоАП установлено, что нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 40 до 50 минимальных размеров оплаты труда, а на юридических лиц - от 400 до 500 минимальных размеров оплаты труда.

За другие нарушения, такие как несоблюдение согласованных с кредитными организациями условий расходования поступивших в кассу предприятий денежных средств и использование наличных денег на цели, не предусмотренные Банком России, меры ответственности отсутствуют. Вместе с тем указанные нарушения носят распространенный характер.

С отменой пунктов 1-4 Указа Президента Российской Федерации от 18 августа 1996 года № 1212 “О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения” остается неурегулированной система контроля за расходованием денежной наличности организациями, имеющими задолженность перед бюджетной системой.

Нормативные акты Банка России, в частности Положение от 5 января 1998 года № 14-П “О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации”, формально запрещают организациям-недоимщикам расходовать поступающую в их кассу денежную выручку до полного расчета с бюджетами всех уровней и государственными внебюджетными фондами. Однако какая-либо ответственность за нарушение данного порядка не предусмотрена.

Статьей 855 Гражданского кодекса Российской Федерации с учетом норм, предусмотренных статьей 29 Федерального закона “О федеральном бюджете на 2001 год”, установлено, что при недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание средств по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации и бюджеты государственных внебюджетных фондов, а также перечисление или выдача денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), производятся в порядке календарной очередности поступления указанных документов после перечисления платежей, отнесенных указанной статьей Гражданского кодекса Российской Федерации к первой и второй очереди, то есть сначала уплачиваются налоги и только после этого производятся расчеты с другими кредиторами (поставщиками, подрядчиками). Аналогичный порядок действовал и в предшествующие годы. В то же время указанный порядок не распространяется на налично-денежные расчеты, осуществляемые через кассы предприятий, что позволяет предприятиям-недоимщикам беспрепятственно и в широких масштабах использовать наличные деньги для осуществления своей хозяйственной деятельности без уплаты налогов.

На основании статьи 23.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в I полугодии 2003 года территориальными налоговыми органами

проведено 77,9 тыс. проверок, нарушения выявлены по результатам 3,2 тыс. из них. К административной ответственности, предусмотренной статьей 15.1 КоАП, привлечены 2,4 тыс. должностных лиц, им предъявлены административные штрафы в сумме 38059 тыс. рублей (в среднем 15,9 тыс. рублей), из которых на 1 июля 2003 года взыскано 17047 тыс. рублей (44,8 процента).

Невысокий уровень взыскания административных штрафов отчасти обусловлен тем, что в соответствии с действующим порядком контроль за соблюдением условий работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций возложен на коммерческие банки. Пункт 9 Указа Президента Российской Федерации от 23 мая 1994 года № 1006 “Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей” давал право налоговым органам применять меры административной и финансовой ответственности к предприятиям, учреждениям и организациям за нарушения порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью лишь на основании сведений, предоставляемых коммерческими банками (по хозрасчетным организациям) и финансовыми органами (по бюджетным учреждениям).

Несмотря на то, что Указом Президента Российской Федерации от 8 апреля 2003 года № 410 этот пункт утратил силу, а на основании Указа Президента Российской Федерации от 25 июля 2003 года № 840 упомянутый выше Указ Президента Российской Федерации признан утратившим силу в полном объеме, контроль за соблюдением хозяйствующими субъектами условий работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации до настоящего времени закреплен за кредитными организациями и, следовательно, порядок рассмотрения этих вопросов остался прежним. Однако коммерческие банки зачастую не только не представляют в налоговые органы материалы своих проверок о нарушениях порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью, но и своевременно не рассматривают либо не рассматривают вообще направляемые им аналогичные материалы налоговых органов, в результате чего меры финансовой ответственности к нарушителям не применяются.

Данными о количестве материалов проверок, направленных налоговыми органами в кредитные учреждения и рассмотренных ими, МНС России не располагает, однако проверки, проводимые Счетной палатой Российской Федерации в регионах, свидетельствуют, что эти показатели довольно высоки. В частности, проверкой, проведенной Счетной палатой Российской Федерации в Московской области, установлено, что в 2001 году в соответствии с установленным порядком территориальными налоговыми органами в кредитные учреждения было направлено 105 материалов о выявленных ими нарушениях порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью для их подтверждения на сумму 21,2 млн. рублей, из них на период проверки Счетной палатой (июнь 2002 года) от кредитных организаций поступило лишь 49 материалов на сумму 4,5 млн. рублей.

В Белгородской области в соответствии с указанным порядком территориальными налоговыми органами в 2002 году в кредитные учреждения было направлено 23 материала о нарушениях налогоплательщиками правил наличного денежного обращения, из них по 11 материалам на период проведения проверки (март 2003 года) заключений из кредитных организаций не поступило. В результате нарушителям не были предъявлены штрафы в размере 4 млн. рублей. Аналогичная ситуация имела место также в Республике Мордовия и других регионах, проверенных Счетной палатой Российской Федерации.

Это явилось следствием неисполнения коммерческими банками возложенных на них обязанностей, а также их незаинтересованности в осуществлении государствен-

ного контроля за исполнением своими клиентами установленных правил работы с наличными деньгами, поскольку от них всецело зависит финансовое благополучие самих банков. В то же время, действующее законодательство не содержит норм, обязывающих кредитные организации направлять материалы о выявленных ими нарушениях правил наличного денежного обращения в налоговые органы для взыскания штрафных санкций.

Статьей 15.2. Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях введена ответственность должностных лиц учреждений банков за невыполнение ими обязанностей по контролю за выполнением организациями или их объединениями правил ведения кассовых операций в виде административного штрафа в размере от 20 до 30 минимальных размеров оплаты труда. Рассмотрение таких дел осуществляется налоговыми органами (статья 23.5 КоАП). Однако на практике налоговыми органами эта статья применяется крайне редко.

По состоянию на 1 июля 2003 года в целом по Российской Федерации меры административной ответственности, предусмотренные статьей 15.2. КоАП, применены всего к 12 должностным лицам кредитных организаций, а сумма предъявленных им административных штрафов составила 31 тыс. рублей (в среднем 2,6 тыс. рублей), из которых взыскано 4 тыс. рублей (12,9 процента).

Таким образом, по-прежнему отсутствует ответственность коммерческих банков за непредставление материалов проверок соблюдения их клиентами порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью, а также за игнорирование материалов проверок, проведенных налоговыми органами.

С учетом этого Счетная палата Российской Федерации еще в 2000 году предлагала рассмотреть вопрос о передаче функций контроля за соблюдением условий работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций полностью в ведение территориальных органов МНС России<sup>2</sup>. Банк России такое предложение Счетной палаты Российской Федерации поддержал (письмо Банка России от 19 января 2001 года № 01-29/259). Однако само Министерство не проявило заинтересованности в этом вопросе.

Крупным резервом мобилизации дополнительных налоговых платежей в доходы бюджетов всех уровней является усиление контроля за своевременностью и полнотой поступления денежных средств при осуществлении наличных денежных расчетов с применением контрольно-кассовой техники.

По информации МНС России (официальная отчетность не предусмотрена), в налоговых органах зарегистрировано около 200 различных моделей электронных контрольно-кассовых машин в количестве 2,2 млн. единиц.

Налоговыми органами по вопросам соблюдения законодательства о применении контрольно-кассовых машин (далее - ККМ) при осуществлении денежных расчетов с населением ежегодно проверяется каждое четвертое предприятие (предприниматель) - владелец кассовых аппаратов. Результаты этих проверок, а также проверок, проводимых Счетной палатой Российской Федерации, свидетельствуют о том, что положение с соблюдением законодательства о ККМ остается неудовлетворительным.

В 2002 году территориальными налоговыми органами проведено 572 тыс. проверок соблюдения законодательства о применении контрольно-кассовых машин, при этом нарушения выявлены в ходе 142 тыс. проверок, то есть в ходе каждой четвертой про-

---

<sup>2</sup> Аналитическая записка о состоянии наличного денежного обращения в Российской Федерации, направленная в Государственную Думу (исх. № 01-1260/03 от 22 ноября 2000 года), Совет Федерации (исх. № 01-1259/03 от 22 ноября 2000 года), Правительство Российской Федерации (исх. № 01-1261/03 от 22 ноября 2000 года) и Банк России (исх. № 01-1262/03 от 22 ноября 2000 года).

верки, сумма предъявленных штрафных санкций составила 521,5 млн. рублей, из которых взыскано 316,2 млн. рублей (60,6 процента). В I полугодии 2003 года проведено 362,7 тыс. таких проверок, по результатам 78,7 тыс. проверок, или каждой пятой проверки, выявлены нарушения, предъявлены штрафные санкции в сумме 337,4 млн. рублей, из них взыскано 196,3 млн. рублей (58,2 процента).

Одной из причин невысокого взыскания штрафов за нарушения законодательства о контрольно-кассовых машинах в этих периодах явилась недостаточная проработка законодательных актов, регулирующих эти вопросы. Так, статьей 3 Федерального закона от 30 декабря 2001 года № 196-ФЗ “О введении в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях” статья 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года № 5215-1 “О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением”, устанавливавшая штрафные санкции за нарушение требований этого закона и положения по применению ККМ при осуществлении денежных расчетов с населением, утвержденного постановлением Совета Министров - Правительством Российской Федерации от 30 июля 1993 года № 745, была изложена в новой редакции. При этом новая редакция статьи 7, действовавшая с 31 декабря 2001 года, не содержала положений о применении штрафных санкций, а лишь регулировала порядок распределения сумм штрафов, взысканных за нарушение законодательства о применении ККМ, между федеральным и местными бюджетами.

Ответственность за нарушения нормативных правовых актов о применении ККМ при осуществлении денежных расчетов с населением предусмотрена статьей 146.5 Кодекса об административных правонарушениях. Вместе с тем в соответствии со статьей 146.5 Кодекса привлекать к административной ответственности были вправе только органы внутренних дел, органы Государственной инспекции по торговле, качеству товаров и защите прав потребителей, а также органы, рассматривающие дела о нарушениях требований государственных стандартов, правил сертификации, требований нормативных документов по обеспечению единства измерений.

Таким образом, в период с 31 декабря 2001 года до 1 июля 2002 года (даты вступления в силу Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях) налоговые органы были лишены возможности самостоятельно привлекать к ответственности нарушителей законодательства о применении контрольно-кассовых машин. До введения указанного порядка, например, в 2000 году взыскание штрафных санкций составляло 76,3 % от предъявленных, в 2001 году - 77,5 процента.

Как свидетельствуют материалы контрольных мероприятий, проведенных налоговыми органами, практически каждая четвертая проверка выявляет однотипные нарушения. Это невыдача чека покупателю или занижение суммы на выдаваемом чеке, самостоятельный перевод на нули суммирующих счетчиков, внесение искаженной информации в фискальную память ККМ, а также нарушения ведения кассовых операций, уничтожение контрольных лент, нарушения в ведении первичного учета полученной выручки в книгах кассиров-операционистов и другие.

Проверки показывают, что при хронометраже (под контролем налогового инспектора) реальная выручка за день (смену) возрастает в 10-15 раз. Аналогичные факты выявлены и при проверках, проведенных Счетной палатой Российской Федерации.

Практически без применения контрольно-кассовых машин осуществляется торговля на вещевых, смешанных и продовольственных рынках, на которых реализуется до трети товаров от общего объема розничного товарооборота. По данным МНС России, бюджет

Российской Федерации ежегодно теряет более 100 млрд. рублей в результате нарушений в применении контрольно-кассовых машин<sup>3</sup>.

В текущем году принят Федеральный закон от 22 мая 2003 года № 54-ФЗ “О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт”. Указанный Федеральный закон является модернизированной версией в значительной степени устаревшего Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года № 5215-1 “О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением”, на внесении изменений в который настаивала Счетная палата Российской Федерации, начиная с 1997 года. По расчету Правительства Российской Федерации, внесенного в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации, новый федеральный закон позволит дополнительно привлечь в бюджеты всех уровней более 35 млрд. рублей в расчете на год. Помимо прямого экономического эффекта, принятие данного закона будет способствовать смягчению криминогенной ситуации в результате применения более совершенных методов контроля и уменьшением в связи с этим неучтенного оборота наличных денег. При этом никаких дополнительных бюджетных средств на его введение не требуется.

Однако, несмотря на то, что с момента принятия этого закона прошло более полу-года, на практике он не действует, поскольку Правительство Российской Федерации не подготовило необходимые нормативные документы по вопросам, отнесенным к его компетенции, и без которых невозможно соблюдение всех требований закона. Так, только непосредственно в тексте закона указано на необходимость принятия Правительством Российской Федерации свыше десятка подзаконных нормативных актов. Законом также предусмотрено принятие Банком России ряда правовых актов.

В свою очередь, субъекты Российской Федерации должны подготовить перечни отдаленных или труднодоступных местностей, в которых организации и индивидуальные предприниматели могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники. До трети хозяйствующих субъектов, осуществляющих наличные денежные расчеты с населением, используют вместо ККМ бланки строгого учета. В настоящее время в обращении находится порядка 180 утвержденных Минфином России по представлениям различных организаций форм бланков строгой отчетности, приравняваемых к чекам кассовых аппаратов, которые применяются при оформлении наличных денежных расчетов в сфере услуг.

Однако единые требования, регламентирующие порядок обращения таких бланков, их тиражирование, учет, хранение и уничтожение, в настоящее время отсутствуют. Это создает предпосылки для осуществления наличных денежных расчетов с использованием неучтенных бланков, что позволяет отдельным организациям и предпринимателям, оказывающим платные услуги населению, не в полном объеме отражать полученную выручку в бухгалтерской отчетности и не уплачивать законодательно установленные налоги.

В Федеральном законе от 22 мая 2003 года № 54-ФЗ “О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт”<sup>4</sup> учтено предложение Счетной палаты Российской Федерации (письмо в Государственную Думу от 24 июля 2000 года № 01-784/03) о том, что порядок учета, хранения и уничтожения бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, утверждается Правительством Российской Федерации (статья 2,

<sup>3</sup> Письмо МНС России от 23 июня 2003 года № БГ-10-22/406.

<sup>4</sup> Вступил в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования (опубликован в “Российской газете” от 27 мая 2003 года № 99, в “Парламентской газете” от 27 мая 2003 года № 95).

пункт 2). Однако до настоящего времени такой порядок Правительством Российской Федерации также не утвержден.

Одной из причин несвоевременного поступления налоговых и других платежей в бюджетную систему являются противоправные действия многих коммерческих банков, их филиалов, которые нарушают сроки исполнения поручений своих клиентов по перечислению средств в бюджет даже при их наличии на корреспондентских счетах и счетах клиентов. В 2002 году общая сумма задержанных по вине банков платежей составила 1527,5 млн. рублей, в I полугодии 2003 года - 500,7 млн. рублей.

По состоянию на 1 октября 2003 года сумма денежных средств, списанных с расчетных счетов налогоплательщиков, но не зачисленных на счета по учету доходов бюджетов и государственных внебюджетных фондов составила 33061,1 млн. рублей, в том числе по налоговым платежам - 30950 млн. рублей.

Счетная палата Российской Федерации еще в 2000 году предлагала Банку России ввести лицензирование коммерческих банков на право осуществлять перечисление налоговых платежей в федеральный бюджет (с внесением соответствующих поправок в Гражданский кодекс Российской Федерации) с условием незамедлительного лишения указанных лицензий кредитных организаций, допустивших задержку платежей в бюджет на срок более 2 дней. Это предложение было отклонено.

И хотя в 2002 году и I полугодии 2003 года случаев уплаты налогов и сборов с привлечением заведомо неплатежеспособных банков налоговыми органами не выявлено, в то же время у 16 коммерческих банков за тот же период была отозвана лицензия на осуществление банковских операций. Их совокупная задолженность по уплате собственных обязательных платежей с учетом пеней и налоговых санкций составила 46 млн. рублей, а по перечислению платежей клиентов - 657,2 млн. рублей.

### **Выводы**

Материалы, изложенные в настоящей аналитической записке, свидетельствуют о том, что эффективность контрольной работы в значительной мере снижена в результате:

- наличия недостатков и упущений в деятельности МНС России и его территориальных органов;
- отсутствия нормативно-правовых актов, относящихся к компетенции Правительства Российской Федерации, необходимых для реализации некоторых федеральных законов (от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ “О несостоятельности (банкротстве)”, от 22 мая 2003 года № 54-ФЗ “О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт”);
- несовершенства законодательной и иной нормативной правовой базы, наличием большого количества правовых коллизий и, как следствие, различие в толковании норм со стороны исполнительной и судебной власти;
- “пробелов” в банковском законодательстве.

Материалы проверки организации и состояния контрольной работы, внутреннего контроля и эффективности их влияния на полноту налоговых поступлений, проведенной Счетной палатой Российской Федерации в соответствии с планом работы на 2003 год, направлены в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам для рассмотрения и принятия мер.

### **Предложения**

1. Правительству Российской Федерации необходимо утвердить:
  - порядок и условия финансирования процедур банкротства в отношении отсутствующих должников, в том числе размер вознаграждения конкурсного управляющего, как это установлено статьей 227 (пункт 2) Федерального закона от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ “О несостоятельности (банкротстве)”;

- пакет документов, включая порядок учета, хранения и уничтожения бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, необходимых для реализации Федерального закона от 22 мая 2003 года № 54-ФЗ “О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт”.

2. Банку России:

- рассмотреть вопрос о введении лицензирования коммерческих банков на право осуществлять перечисление налоговых платежей в федеральный бюджет (с внесением соответствующих поправок в Гражданский кодекс Российской Федерации).

3. В целях повышения эффективности налогового контроля было бы целесообразно в законодательном порядке:

- разработать порядок, предусматривающий проведение расчета суммы списания пеней в зависимости от объемов фактически выполненных работ по государственному оборонному заказу;

- внести в статью 75 Налогового кодекса Российской Федерации норму, аналогичную статье 319 Гражданского кодекса Российской Федерации, предусматривающую, что при недостаточности средств для исполнения обязательства перед бюджетом полностью, в первую очередь погашаются пени, а в оставшейся части - основная сумма долга;

- рассмотреть вопрос о передаче функций контроля за соблюдением условий работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций полностью в ведение территориальных органов МНС России;

- распространить положения статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации с учетом норм, предусмотренных федеральными законами о федеральном бюджете на соответствующие годы, на налично-денежные расчеты, осуществляемые через кассы предприятий и организаций;

- наряду с действующей административной ответственностью организаций и должностных лиц за административные правонарушения, связанные с несоблюдением порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью (статья 15.1 КоАП), ввести в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях аналогичную ответственность хозяйствующих субъектов за нарушение всех установленных Банком России правил и норм проведения операций с наличными деньгами.

**Аудитор Счетной палаты  
Российской Федерации**

**В. Г. ПАНСКОВ**