

УДК 347.73

Контрольная деятельность налоговых органов в области денежного обращения**Дубинский А.М.**

Соискатель кафедры финансового права, преподаватель
Казанского филиала Российской академии правосудия

В статье дана общая характеристика деятельности налоговых органов в сфере денежного обращения. Отдельно рассмотрены основные направления деятельности налоговых органов: контроль за контрольно-кассовой техникой, контроль за оприходованием наличных денежных средств, валютный контроль.

Ключевые слова: налоговые органы, финансово-контрольная деятельность, контрольно-кассовая техника, налично-денежное обращение, валютный контроль.

Несмотря на то, что проблемы теории и практики контроля в области денежного обращения длительный период выступают предметом научных исследований специалистов в области финансового права, по-прежнему актуальными продолжают оставаться вопросы регулирования финансово-контрольной деятельности налоговых органов в данной области как механизма, обеспечивающего легализацию предпринимательской деятельности и ликвидацию теневой активности бизнеса.

На основе анализа нормативных правовых актов представляется возможным выделить несколько самостоятельных видов контрольной деятельности налоговых органов в области денежного обращения:

- контроль за правильностью применения контрольно-кассовой техники,
- контроль за полнотой учета выручки денежных средств,
- контроль за осуществлением валютных операций.

Контроль за правильностью применения контрольно-кассовой техники (далее – ККТ) обусловлен тем, что применение в предпринимательской деятельности контрольно-кассовой техники или заменяющих ее специальных документов служит ведению учета поступления и выдачи денежных средств, что отражается на раскрытии объекта налогообложения, определении налоговой базы и размере налогов, подлежащих уплате в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Исходя из содержания Федерального закона № 54-ФЗ [1], сфера применения ККТ может быть классифицирована по следующим признакам:

1) в зависимости от круга лиц, на которых законом возлагается обязанность применять ККТ: а) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие продажу товаров, выполнение работ, оказание услуг, б) платежные агенты, осуществляющие деятельность по приему платежей физических лиц, в) кредитные организации, г) банковские платежные агенты, осуществляющие деятельность в соответствии с законодательством о банках и банковской деятельности;

2) в зависимости от вида денежных расчетов: а) наличные денежные расчеты, б) безналичные денежные расчеты – расчеты с использованием платежных карт;

3) в зависимости от режима применения ККТ: а) с участием уполномоченного лица организации или индивидуального предпринимателя, б) самостоятельно индивидуальным предпринимателем, в) в автоматическом режиме (без участия уполномоченного лица);

4) в зависимости от кассового инструмента, используемого при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт: а) контрольно-кассовая техника, б) бланки строгой отчетности, в) платежный терминал, г) банкомат, д) документ, выдаваемый налогоплательщикам единого налога на вмененный доход;

5) в зависимости от вида ККТ: контрольно-кассовые машины, оснащенные фискальной памятью, электронно-вычислительные машины, в том числе персональные и программно-технические комплексы;

б) в зависимости от документа, выдаваемого при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт: а) кассовый чек – при использовании контрольно-кассовой машины, б) бланк строгой отчетности – при оказании услуг населению, в) товарный чек, квитанция или другой документ, подтверждающий прием денежных средств за соответствующий товар, – при осуществлении деятельности налогоплательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, за исключением розничной продажи алкогольной продукции; г) квитанция, имеющая реквизиты кассового чека и платежного терминала – при использовании платежного терминала (только прием наличности), д) квитанция, имеющая реквизиты банкомата – при использовании банкомата (прием и выдача наличности);

7) в зависимости от специфики деятельности субъектов применения ККТ: а) любые виды деятельности, за исключением специальных и отдельных видов деятельности, б) специальные виды деятельности, предусмотренные п. 3 ст. 2 Федерального закона № 54-ФЗ (продажа ценных бумаг, продажа лотерейных билетов и др.), в) отдельные виды деятельности, установленные п. 2 ст. 346.46 НК РФ;

8) в зависимости от особенностей местонахождения субъектов применения ККТ: а) на всей территории РФ, б) в отдаленных местностях, в) в труднодоступных местностях, г) в сельских поселениях.

Полномочиями налоговых органов в сфере применения ККТ являются полномочия по проверке исполнения организациями или индивидуальными предпринимателями обязанностей:

- 1) применять контрольно-кассовую технику;
- 2) выдавать бланки строгой отчетности;
- 3) выдавать по требованию покупателей документы, подтверждающие прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу) (для лиц, являющихся налогоплательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности);

- 4) применять ККТ, которая соответствует установленным требованиям;

- 5) применять ККТ, которая зарегистрирована в установленном порядке;

- 6) применять ККТ в соответствии с установленным порядком и условиями ее применения.

Контроль за полнотой учета выручки денежных средств, также как и контроль за правильностью применения ККТ, направлен на защиту фискальных интересов государства.

Сложность осуществления контроля за полнотой учета выручки вызвана, в первую очередь, тем, что законодательство не раскрывает, что понимается под «учетом выручки» и под «выручкой». В тоже время ответственности за несоблюдение полноты учета выручки не предусмотрено, установлена ад-

министративная ответственность за неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности. Что понимается под «оприходованием» в законодательстве также не раскрывается.

Во-вторых, на уровне нормативных правовых актов отсутствует терминологическое единство формулировок прав и обязанностей контролирующих и контролируемых субъектов:

- 1) право налогового органа осуществлять контроль за полнотой учета выручки (п. 1 ст. 7 Федерального закона № 54-ФЗ);

- 2) право налогового органа составлять протоколы об административных правонарушениях и выносить постановления по делу об административном правонарушении за неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности (ст. 15.1 КоАП РФ [2]);

- 3) обязанности предприятия учитывать все поступления и выдачи наличных денег в кассовой книге (п. 22 Порядка ведения кассовых операций [3]).

В целях совершенствования контроля за соблюдением законодательства о денежном обращении предлагается внести изменения в нормативные правовые акты, регулирующие вопросы учета поступлений наличных денежных средств в кассовой книге, в части уточнения формулировки контрольных полномочий налоговых органов, в частности, в абзаце третьем п. 1 ст. 7 Федерального закона № 54-ФЗ слова «за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей» заменить словами: «за полнотой оприходования в кассу денежной наличности».

Кроме того, необходимо ввести нормативное определение понятия «оприходование в кассу денежной наличности», согласовав его со ст. 15.1 КоАП РФ, для чего предлагается в п. 24 Порядка ведения кассовых операций добавить абзац следующего содержания: «Записи в кассовую книгу о получении денег являются оприходованием в кассу денежной наличности».

Другая сложность заключается в том, что в практике работы налоговых органов, имеющей согласование с судебной арбитражной практикой [4], сложилась ситуация, когда налоговые органы взяли на себя право осуществлять самостоятельные проверки не только за полнотой учета выручки денежных наличных средств в силу прямого указания Федерального закона от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ, но и контроль за осуществлением расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров и контроль за соблюдением порядка хранения свободных денежных средств, а также за накоплением в кассе наличных денег сверх установленных лимитов, что законодательством не предусмотрено.

Свою позицию налоговые и судебные органы объясняют тем, что в силу ч. 1 ст. 23.5, п. 1 ч. 1 ст. 28.1, ч. 1 ст. 28.3 КоАП РФ одним из оснований для возбуждения дела об административном правонаруше-

нии является непосредственное обнаружение должностными лицами налоговых органов достаточных данных, указывающих на наличие события административного правонарушения, предусмотренного ст. 15.1 КоАП РФ. Данное обстоятельство, по их мнению, не позволяет установить превышение налоговым органом своих полномочий при проведении проверки полноты учета выручки и соблюдения порядка работы с денежной наличностью.

С таким мнением вряд ли можно согласиться, поскольку оно не учитывает другие поводы для возбуждения дела об административном правонарушении (поступившие материалы, сообщения и заявления, содержащие данные, указывающие на наличие события административного правонарушения) в их системной связи.

На наш взгляд, поводами для возбуждения налоговыми органами дела об административном правонарушении и составления протокола об административном правонарушении, предусмотренного ст. 15.1 КоАП РФ, являются:

– неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности – непосредственное обнаружение должностными лицами налоговых органов достаточных данных, указывающих на наличие события административного правонарушения, в ходе осуществления контроля за полнотой учета выручки наличных денежных средств;

– осуществление расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров; соблюдение порядка хранения свободных денежных средств; накопление в кассе наличных денег сверх установленных лимитов;

– поступившие из других государственных органов, органов местного самоуправления материалы, от физических и юридических лиц – сообщения и заявления.

Контроль за осуществлением валютных операций, как и два предыдущих вида контроля, характеризуется тем, что нормативные правовые акты не содержат норм, устанавливающих формы, методы и порядок его проведения налоговыми органами.

Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ [5] лишь в нескольких случаях упоминает непосредственно о налоговых органах:

1) резиденты обязаны уведомлять налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии) счетов (вкладов) и об изменении реквизитов счетов (вкладов) (ч. 2 ст. 12);

2) резиденты представляют налоговым органам по месту своего учета отчеты о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ с подтверждающими банковскими документами (ч. 7 ст. 12).

На наш взгляд, данное обстоятельство свидетельствует о том, что законодательством налоговым органам не предоставлено полномочий осуществлять

контроль за исполнением резидентами и нерезидентами других обязанностей, предусмотренных актами валютного законодательства, чем те, которые установлены в частях 2 и 7 ст. 12 Федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ.

В частности, законодательством не предусмотрены полномочия налоговых органов осуществлять контроль за своевременностью представления резидентами в уполномоченный банк справки о валютных операциях, обязанность представления которых предусмотрена пп. 1 и 2 ч. 2 ст. 24 Федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ.

Таким образом, государственная функция налоговых органов по контролю в области обращения иностранной валюты представлена двумя видами контроля:

1) контроль за соблюдением резидентами правил уведомления об открытии (закрытии) счетов (вкладов) и об изменении реквизитов счетов (вкладов);

2) контроль за соблюдением резидентами правил представления отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ с подтверждающими банковскими документами.

На практике налоговые органы осуществляют валютный контроль:

– в ходе камеральных налоговых проверок;

– в ходе выездных налоговых проверок;

– в ходе ежедневного (еженедельного) мониторинга ветки «Счета в валюте», расположенной в автоматизированной информационной системе «Система ЭОД (электронной обработки данных)».

По факту выявленного налоговым органом нарушения составляется акт проверки соблюдения валютного законодательства – в отношении юридического лица или индивидуального предпринимателя, и по правилам КоАП РФ протокол об административном правонарушении – в отношении юридического лица или индивидуального предпринимателя, должностных лиц юридического лица.

В соответствии с ч. 1 ст. 23.60 КоАП РФ данные документы представляются в территориальные органы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор) [6], являющейся федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, а также функции органа валютного контроля, в полномочия которого входит рассмотрение дела об административном правонарушении в области валютного законодательства и вынесение соответствующего решения.

Подводя итог проведенному анализу состояния регулирования контрольной деятельности налоговых органов в области денежного обращения, следует отметить, что в целом данный блок отношений отличается нестабильностью правового регулирования, что предполагает принятие целого пакета нормативных правовых актов, устанавливающих

дефиниции правовых понятий и регламентирующих формы, методы и порядок проведения налоговыми органами соответствующих проверок, в отсутствие которых по-прежнему остается высокий риск нарушений законодательства и злоупотреблений контрольными полномочиями.

Литература:

1. Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» // Собрание законодательства РФ. – 2003. – № 21. – Ст. 1957.
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ (ред. от 21.07.2011) // Собрание законодательства РФ. 2002. – № 1 (ч. 1). – Ст. 1.
3. Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный письмом Центрального банка РФ от 4 октября 1993 г. № 18 (ред. от 26.02.96) // Экономика и жизнь. – 1993. – № 42, 43.
4. Определение ВАС РФ от 10.06.2010 г. № ВАС-7455/10 по делу № А57-17057/09 // Сайт Высшего Арбитражного Суда РФ. – URL: <http://www.arbitr.ru> (дата обращения 15.10.2010).
5. Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ (ред. от 07.02.2011) «О валютном регулировании и валютном контроле» // Собрание законодательства РФ. – 2003. – № 50. – Ст. 4859.
6. Постановление Правительства РФ от 15.06.2004 г. № 278 (ред. от 15.06.2010) «Об утверждении Положения о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 25. – Ст. 2561.

Control Activities of Tax Authorities in the Field of Monetary Circulation

A. Dubinskiy

The Kazan branch of the Russian academy of justice

The article presents the summary of the general characteristics of taxing authorities activities in monetary circulation sphere. The basic activities of taxing authorities are considered separately: the supervision of control-cash equipment, the control of cash money resources, currency control.

Key words: taxing authorities, financial and control activities, control-cash equipment, cash-currency circulation, currency control.

